

Numéro du rôle : 6393
Arrêt n° 111/2017 du 12 octobre 2017

ARRET

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance du Luxembourg, division Arlon.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges A. Alen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 6 avril 2016 en cause de Benoît Bams et Carine Marliere contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 avril 2016, le Tribunal de première instance du Luxembourg, division Arlon, a posé la question préjudicielle suivante :

« Lorsqu'une imposition commune est établie, l'article 134 du Code des impôts sur les revenus, tel qu'interprété en ce qu'il impose l'imputation du supplément de quotité exemptée pour enfant à charge dans le chef du conjoint qui a le revenu imposable le plus élevé, même lorsque ledit revenu est exonéré en vertu d'une disposition de droit international prévoyant son exonération sous réserve de progressivité, entraînant ainsi la perte de bénéfice de cet avantage fiscal, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Benoît Bams et Carine Marliere, assistés et représentés par Me J. Oprenyeszk, avocat au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège.

Benoît Bams et Carine Marliere ont également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 7 juin 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 21 juin 2017 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 21 juin 2017.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle 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* sont mariés et ont trois enfants à charge. En tant que résidents belges, ils sont assujettis à l'impôt des personnes physiques.

Le demandeur devant le juge *a quo* est fonctionnaire auprès de l'Organisation internationale Eurocontrol. Ses traitements et salaires sont exonérés d'impôt belge conformément à l'article 3 du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne « Eurocontrol » du 13 décembre 1960. Cette exemption est prévue sous réserve de progressivité.

En date du 10 février 2014, les demandeurs devant le juge *a quo* introduisent une réclamation contre l'avertissement-extrait de rôle qu'ils ont reçu le 13 décembre 2013. Ils contestent notamment l'application dans le chef du demandeur des abattements (augmentation de la quotité de revenus exemptée d'impôt) prévus pour enfants à charge et des réductions d'impôt pour épargne à long terme, titres-services et énergie verte, et prêts verts.

Le fait d'appliquer ces avantages au demandeur devant le juge *a quo*, alors qu'il dispose exclusivement de revenus exemptés d'impôt belge, aurait pour conséquence la perte de ces avantages fiscaux pour son ménage.

Les demandeurs devant le juge *a quo* y voient une inégalité de traitement réservée par la Belgique à ses contribuables résidents quant à la prise en compte de leur situation personnelle et familiale lorsqu'ils perçoivent des revenus exonérés avec réserve de progressivité.

Par décision directoriale du 23 avril 2014, l'administration rejette la réclamation des demandeurs devant le juge *a quo*, qui décident d'introduire un recours auprès du juge *a quo*.

### III. *En droit*

- A -

A.1.1. Les demandeurs devant le juge *a quo* relèvent que le principe de l'imputation des avantages fiscaux pour enfants à charge dans le chef du conjoint qui a le revenu imposable le plus élevé a été instauré par une loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques. Cette règle était alors consignée à l'article 134, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992). Les travaux préparatoires de la loi du 10 août 2001 font apparaître qu'un des axes du projet consistait à poursuivre un but de « neutralité à l'égard des choix de vie » en supprimant les mesures défavorables aux couples mariés. La règle a été déplacée à l'article 134, § 4, du CIR 1992 par une loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières.

A.1.2. Les demandeurs devant le juge *a quo* soulignent que la Cour a déjà eu à connaître de questions préjudicielles connexes dans l'arrêt n° 100/2013, du 9 juillet 2013, ainsi que dans l'arrêt n° 68/2014, du 24 avril 2014. Par ce deuxième arrêt, la Cour a revu sa jurisprudence à l'aune de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

Dans la présente affaire, la Cour a à statuer sur la différence de traitement entre, d'une part, un couple marié avec enfants à charge dont l'un des conjoints recueille des revenus exonérés par une convention internationale « accord de siège » prévoyant l'exonération de ses revenus avec réserve de progressivité (imputation des avantages fiscaux dans le chef du contribuable qui a le revenu imposable le plus élevé) et, d'autre part, un couple marié avec enfants à charge dont l'un des conjoints recueille des revenus exonérés par une convention préventive de double imposition.

A.1.3. Les demandeurs devant le juge *a quo* soutiennent qu'à supposer qu'ils soient toujours d'actualité, les enseignements de l'arrêt n° 100/2013 paraissent devoir être écartés, compte tenu du revirement de jurisprudence intervenu par l'arrêt n° 68/2014. En effet, le risque de bénéficier deux fois de l'avantage fiscal pour enfants à charge n'existerait pas pour un fonctionnaire d'Eurocontrol à défaut d'éléments d'extranéité, le seul Etat susceptible de lui accorder un tel avantage étant la Belgique. Il ne serait dès lors pas correct d'affirmer que les fonctionnaires d'Eurocontrol bénéficient au même titre qu'un résident fiscal d'un autre Etat membre de tous les avantages liés à la situation familiale et personnelle prévus par la réglementation applicable en la matière.

Il est soutenu que le fait, pour les fonctionnaires d'Eurocontrol, de bénéficier d'une allocation pour enfants à charge et d'une allocation scolaire non taxable ne constitue pas un avantage fiscal attribué par Eurocontrol à ses fonctionnaires mais bien une allocation de nature sociale.

A.1.4. Les demandeurs devant le juge *a quo* soutiennent par ailleurs que les enseignements de l'arrêt n° 68/2014, du 24 avril 2014, peuvent être appliqués à l'espèce, bien qu'il ne s'agisse pas de revenus perçus dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Force serait de constater que la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne sur laquelle la Cour s'appuie met en lumière la discrimination dont sont victimes les contribuables qui recueillent des revenus exonérés sur lesquels sont imputés des abattements pour famille à charge.

La situation du demandeur devant le juge *a quo* serait comparable à celle qui est jugée par les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne en ce qu'il perçoit des revenus exonérés sous réserve de progressivité et en ce qu'il est dans l'impossibilité de bénéficier des déductions personnelles intégrales dans son Etat de résidence, la Belgique.

A.1.5. Le demandeur devant le juge *a quo* prétend être confronté en l'espèce à une discrimination à rebours. En effet, par application de l'article 134 du CIR 1992, la situation nationale serait discriminée par rapport à une situation transnationale prévue par le droit communautaire. Les étapes du raisonnement pour déterminer s'il existe pareille discrimination sont exposées pour en démontrer l'existence dans le cas d'espèce.

A.1.6. Ainsi, d'après les demandeurs devant le juge *a quo*, leur situation serait comparable à celle qui est visée dans l'arrêt n° 68/2014, l'absence d'éléments d'extranéité n'étant pas suffisante pour disqualifier les conditions de comparabilité. Quant au critère de distinction, il consisterait en l'existence ou non d'un élément transfrontalier.

Les demandeurs devant le juge *a quo* examinent ensuite la pertinence de la différence de traitement au regard des objectifs poursuivis, en l'occurrence la neutralité à l'égard des choix de vie, la maximisation de l'avantage au profit du couple dans son ensemble, l'exclusion des contribuables qui recueillent des revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité du crédit d'impôt pour enfants à charge et, enfin, le fait d'éviter que certains contribuables puissent bénéficier deux fois de la réduction pour enfants à charge.

Il serait évident que la différence de traitement litigieuse n'aurait pas pour effet de réaliser les deux premiers objectifs. En effet, être marié à un fonctionnaire d'Eurocontrol serait désavantageux fiscalement et l'avantage au profit du couple qui comprend un fonctionnaire d'Eurocontrol ne serait pas maximisé.

Le troisième objectif ne serait pas non plus atteint, les fonctionnaires d'Eurocontrol ne bénéficiant pas d'une exonération de revenus sans réserve de progressivité.

Les demandeurs devant le juge *a quo* ajoutent, en ce qui concerne ce troisième objectif, qu'il s'agit d'exclure les contribuables qui recueillent des revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité du bénéfice du crédit d'impôt - en l'occurrence un remboursement en faveur du contribuable dans l'hypothèse où l'avantage fiscal pour charge de famille ne peut pas totalement être imputé sur des revenus taxables - mais pas de l'application de la majoration de la quotité exemptée de revenus pour enfants à charge.

Enfin, en ce qui concerne le dernier objectif, les demandeurs devant le juge *a quo* soutiennent que le risque de bénéficier deux fois de l'avantage fiscal pour enfants à charge n'existe pas dans le cas d'un fonctionnaire d'Eurocontrol.

A.1.7. A titre subsidiaire, les demandeurs devant le juge *a quo* soutiennent que si la Cour devait conclure que la différence de traitement permet d'atteindre l'objectif poursuivi, il faudrait constater en tout état de cause que la condition de proportionnalité n'est pas remplie.

Les demandeurs devant le juge *a quo* relèvent qu'ils sont des contribuables belges avec enfants à charge et ont le droit de bénéficier des avantages fiscaux prévus pour charge de famille comme n'importe quel ménage avec enfants à charge. Le fait que l'un des deux soit fonctionnaire international exempté sous réserve de progressivité ne permettrait nullement de fonder de manière raisonnable une différence de traitement par rapport aux autres contribuables placés dans la même situation, compte tenu de l'objectif poursuivi par l'article 134 du CIR 1992.

A.1.8. A cette discrimination active s'ajouterait une discrimination passive, dans la mesure où un fonctionnaire d'une organisation internationale recueillant des revenus exonérés par convention sous réserve de progressivité serait traité fiscalement de la même manière, qu'il ait ou non des enfants à charge.

A.2.1. Le Conseil des ministres renvoie, dans son mémoire, à l'arrêt de la Cour de cassation du 30 octobre 2015.

A.2.2. Se fondant sur la réglementation applicable, le Conseil des ministres indique que *de facto*, sans tenir compte des allocations pour enfants à charge et de l'allocation scolaire qui sont payées et qui ne sont pas comptabilisées dans la base imposable, il est tenu compte, pour la détermination du salaire net du demandeur devant le juge *a quo*, du fait qu'il avait des enfants. Ce salaire net est plus élevé que celui d'un autre fonctionnaire d'Eurocontrol qui se trouverait dans la même situation mais qui n'aurait pas d'enfants à charge dès lors que le règlement applicable aux membres des institutions européennes prévoit un impôt moindre pour les membres du personnel qui ont des enfants à charge. Le Conseil des ministres en déduit que la situation familiale du demandeur devant le juge *a quo* a bien été prise en considération dans le cadre de l'imposition qu'il a supportée au sein de l'agence Eurocontrol, de sorte que les demandeurs devant le juge *a quo* ne subissent aucune discrimination en ne pouvant pas bénéficier de l'augmentation de l'abattement pour enfants à charge dans la détermination de l'impôt à payer à la Belgique. Ils ont en effet bénéficié d'une réduction pour enfants à charge qui trouve son origine dans la loi fiscale applicable aux fonctionnaires des institutions européennes qui augmente le salaire net perçu.

A.2.3. Le Conseil des ministres en conclut que la différence de traitement dénoncée dans la question préjudicielle implique deux catégories de personnes qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes, de sorte qu'elles ne peuvent être comparées.

A.2.4. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres indique que depuis l'exercice d'imposition 2005, lorsqu'une imposition commune est établie, les suppléments de quotités exemptées sont accordés au conjoint dont le revenu imposable est le plus élevé. Etant donné que le fonctionnaire qui perçoit des revenus d'Eurocontrol exonérés d'impôt en Belgique a déjà pu bénéficier de réductions pour enfants à charge, la discrimination suggérée par le juge *a quo* n'existerait que dans la mesure où l'abattement ou la réduction d'impôt pour enfants à charge dont le ménage du contribuable qui perçoit des traitements et salaires d'Eurocontrol a déjà bénéficié dans le cadre du régime d'imposition qui lui est propre serait inférieur à l'abattement ou à la réduction dont aurait bénéficié le même ménage s'il avait perçu les mêmes montants en traitements et salaires d'origine exclusivement belge. Le Conseil des ministres estime que la différence de traitement examinée à ce stade n'est pas à ce point manifeste qu'elle revêtirait un caractère discriminatoire.

A.2.5. Plus subsidiairement encore, si la Cour devait retenir l'existence d'une discrimination prohibée, ce ne pourrait être que dans la mesure où l'avantage au profit du couple obtenu dans le cadre du régime particulier d'imposition des traitements en provenance d'une organisation internationale, conventionnellement exonérés sous réserve de progressivité, serait inférieur au profit du couple obtenu dans le cadre du régime général d'imposition des résidents belges percevant des revenus normalement imposables d'origine belge, qu'il existerait une différence de traitement qui ne serait pas raisonnablement justifiée au regard de l'objectif légitime de la loi belge. D'après le Conseil des ministres, cette solution permettrait de respecter l'enseignement de l'arrêt de la Cour n° 100/2013.

A.2.6. En ce qui concerne la deuxième branche de la question préjudicielle, le Conseil des ministres soutient que les deux catégories de contribuables comparées sont essentiellement différentes au regard de l'article 134 du CIR 1992 dès lors que dans le cas des demandeurs devant le juge *a quo* il n'existe aucun élément d'extranéité. D'après le Conseil des ministres, il ressort de l'arrêt n° 68/2014, du 24 avril 2014, que la violation de la règle constitutionnelle d'égalité et de non-discrimination par l'article 134 du CIR 1992 n'existe que dans la mesure où cet article trouve application dans une situation susceptible de donner lieu à l'exercice du droit à la libre circulation des travailleurs. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce puisqu'il n'existe pas d'élément d'extranéité dans l'exercice de l'activité du demandeur devant le juge *a quo* pour Eurocontrol. Il ne pourrait dès lors y avoir entrave à la liberté fondamentale que constitue la libre circulation des travailleurs.

A.2.7. Subsidiairement, le Conseil des ministres indique que si la Cour venait à assimiler la situation du revenu le plus élevé en provenance d'Eurocontrol à la situation du revenu le plus élevé en provenance d'un autre Etat membre de l'Union européenne, encore faudrait-il relever qu'aucune disposition légale interne ou

supranationale ne prescrit d'accorder une deuxième fois l'avantage fiscal lié à la situation de famille au fonctionnaire d'Eurocontrol qui en a déjà bénéficié une première fois. Le Conseil des ministres ajoute que pour éviter toute discrimination supplémentaire entre les redevables de l'impôt résidant en Belgique, il faudrait relever que la discrimination évoquée par le juge *a quo* n'existerait que dans la mesure où l'abattement ou la réduction d'impôt pour enfants à charge dont le ménage du contribuable qui perçoit des traitements et salaires d'Eurocontrol a déjà bénéficié dans le cadre du régime d'imposition qui lui est propre, serait inférieur à l'abattement ou à la réduction dont aurait bénéficié le même ménage s'il percevait les mêmes montants en traitements et salaires d'origine belge. Cette solution permettrait de respecter l'enseignement de l'arrêt de la Cour n° 100/2013, du 9 juillet 2013, enseignement qui a été tempéré par l'arrêt n° 68/2014, ce dernier ne pouvant toutefois être transposé au cas d'espèce puisqu'il s'agit de résidents belges qui n'ont pas perçu de revenus dans un autre Etat membre.

A.3.1. Dans leur mémoire en réponse, les demandeurs devant le juge *a quo* soutiennent que l'arrêt de la Cour de cassation du 30 octobre 2015 ne vide pas le débat dans la mesure où il a été fait droit, par les juridictions de fond, à d'autres arguments des concluants sur lesquels la Cour de cassation ne s'est pas prononcée, en l'occurrence l'argument tiré de la violation de l'article 3 du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne « Eurocontrol ».

A.3.2. Les demandeurs devant le juge *a quo* relèvent que l'administration se fonde sur l'article 134 du CIR 1992 pour appliquer dans le chef du demandeur des abattements prévus pour enfants à charge. Quant aux réductions d'impôt octroyées au demandeur devant le juge *a quo*, des dispositions légales similaires ont été appliquées par l'administration, en l'occurrence l'article 145/23 du CIR 1992 ainsi que l'article 145/24, § 1er, alinéa 6, et § 3, alinéa 4, du même Code.

Il résulterait d'une application combinée de l'article 6 du CIR 1992 et de l'article 23, § 2, de ce Code que pour la détermination du revenu imposable dans le chef du demandeur devant le juge *a quo*, l'administration ne peut pas tenir compte de ses revenus exonérés, de sorte qu'il n'a pas obtenu de revenus imposables pendant l'exercice concerné. Dès lors, l'administration aurait dû lui appliquer les abattements pour enfants à charge ainsi que les réductions d'impôt pour titres-services, prêts verts et dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans le chef de son épouse. L'administration aurait dès lors violé les articles 134, 145/23 et 145/24 du CIR 1992. Ce raisonnement aurait été suivi par plusieurs juridictions de fond que l'arrêt de la Cour de cassation du 30 octobre 2015 aurait toutefois remis en cause.

A.3.3. Les demandeurs devant le juge *a quo* soutiennent que le fait que le demandeur se voit appliquer une majoration de la quotité de revenus exemptée d'impôt pour enfants à charge alors que ces revenus sont déjà exemptés d'impôt constitue une violation de l'article 3 du Protocole additionnel du 6 juillet 1970.

Les demandeurs devant le juge *a quo* relèvent encore que l'article 6 du CIR 1992 définit des éléments constitutifs de l'assiette de l'impôt sur les revenus. Au niveau du calcul de l'impôt, le demandeur bénéficie dans un premier temps d'une réduction d'impôt sur la quotité exemptée majorée. Ensuite, une réduction d'impôt pour revenus étrangers exonérés réduit à néant le montant de l'impôt sur ces revenus. Cette réduction d'impôt pour revenus étrangers exonérés aurait suffi à réduire son impôt à zéro. La prise en compte des abattements pour enfants à charge dans son chef alors qu'elle est inutile conduit donc à faire perdre le bénéfice de cet avantage fiscal à son ménage.

Les demandeurs devant le juge *a quo* précisent que le Protocole précité exempte les revenus de fonctionnaires d'Eurocontrol sous réserve de progressivité. Or, il constitue une règle de droit international public qui prime le droit interne. Le pouvoir de l'Etat belge ne porte que sur la détermination du taux d'imposition applicable aux autres revenus du demandeur devant le juge *a quo*. A l'estime des demandeurs devant le juge *a quo*, les modalités retenues en droit fiscal belge pour l'application de l'exemption avec réserve de progressivité prévue par le Protocole ne respectent pas les limites du pouvoir fiscal de l'Etat belge. En effet, des revenus exemptés d'impôt sont intégrés dans la base imposable au mépris du Protocole. Ensuite, une réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère est appliquée pour réduire l'impôt afférent à ces revenus exemptés à zéro. Ce principe ne respecterait pas le principe de l'exonération imposée par le Protocole, à savoir qu'un revenu exempté ne peut pas s'intégrer à la base imposable. Cette pratique conduirait en outre à une augmentation de la base

imposable du conjoint du demandeur devant le juge *a quo* en raison de la perte du bénéfice de la majoration de la quotité exemptée de revenus pour enfants à charge.

D'après les demandeurs devant le juge *a quo*, l'Etat belge ne peut prendre en compte les autres revenus des bénéficiaires des traitements et salaires que pour la détermination de l'impôt à payer sur les autres revenus du fonctionnaire lui-même et donc pas pour déterminer l'impôt à payer par l'épouse du fonctionnaire. Or, en l'espèce, l'administration a tenu compte des revenus exonérés du demandeur devant le juge *a quo* pour déterminer l'impôt à payer par son épouse.

Les demandeurs devant le juge *a quo* soutiennent qu'en définitive les cotisations qui ont été enrôlées à leur charge en violation de l'article 3 du Protocole devraient être dégrévées. Ce raisonnement aurait été récemment suivi par plusieurs juridictions de fond. Par ailleurs, l'arrêt de la Cour de cassation du 30 octobre 2015 ne remettrait nullement en cause cette argumentation, qui conserve dès lors toute sa pertinence.

A.3.4. En ce qui concerne les enseignements de l'arrêt n° 100/2013, les demandeurs devant le juge *a quo* ajoutent dans leur mémoire en réponse que la règle applicable au calcul des rémunérations des fonctionnaires d'Eurocontrol, en ce qu'elle fait référence au calcul des rémunérations des fonctionnaires de l'Union européenne, tient compte dans une certaine mesure de leur situation familiale. Le montant des rémunérations des fonctionnaires d'Eurocontrol est en effet aligné sur celui des fonctionnaires de l'Union européenne par un mécanisme technique d'ajustement fiscal. Ce mécanisme a toutefois pour effet que la rémunération des fonctionnaires d'Eurocontrol augmente tandis que leur impôt ne diminue pas en raison de leur situation familiale.

Les demandeurs devant le juge *a quo* insistent également sur le fait qu'à l'inverse des fonctionnaires d'Eurocontrol, ceux de l'Union européenne de même que les fonctionnaires internationaux bénéficiant de revenus exemptés sans réserve de progressivité sont assimilés à des contribuables isolés, de sorte qu'ils peuvent déterminer librement au sein du ménage la personne qui bénéficie des avantages fiscaux pour enfants à charge de manière à ce qu'ils ne se les voient pas imputer sur leurs revenus exonérés. Il résulterait en outre des arrêts *Imfeld* et *Garcet* de la Cour de justice de l'Union européenne que le risque de bénéficier deux fois de l'avantage fiscal pour enfants à charge ne justifierait pas le refus d'attribuer l'avantage fiscal en question. Il apparaîtrait dès lors toujours que les fonctionnaires d'Eurocontrol perdent sans justification pertinente un avantage fiscal lié aux enfants à charge dans leur Etat de résidence, en l'occurrence la Belgique.

Les demandeurs devant le juge *a quo* ajoutent encore que, contrairement à ce qu'affirme l'Etat belge, nonobstant la prise en compte de leur situation familiale, les fonctionnaires de l'Union européenne peuvent entièrement bénéficier des avantages fiscaux pour enfants à charge puisque, même mariés, ils demeurent taxés séparément avec un libre choix quant à l'attribution du conjoint qui bénéficie de la majoration de la quotité de revenus exemptée d'impôt pour enfants à charge. Or, tel n'est pas le cas pour les fonctionnaires d'Eurocontrol.

A.3.5. Quant à l'argument du Conseil des ministres invoqué à titre subsidiaire, les demandeurs devant le juge *a quo* indiquent qu'une jurisprudence constante de la Cour de justice considère qu'un traitement fiscal défavorable ne peut être justifié par d'autres avantages fiscaux. Les demandeurs devant le juge *a quo* citent les arrêts *De Groot* et *Lakebrink*. C'est pourtant ce que l'administration tente de faire en compensant par une moindre réduction supplémentaire l'avantage dont le contribuable bénéficie le cas échéant en raison d'un tarif moins élevé ou de l'absence de réserve de progressivité à l'étranger.

- B -

B.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), interprété comme imposant l'imputation du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfant à charge dans le chef du conjoint qui a le revenu imposable le plus élevé, même lorsque ledit revenu est exonéré en vertu d'une disposition de droit international prévoyant son exonération sous réserve de progressivité, entraînant ainsi la perte du bénéfice de cet avantage fiscal.

B.2.1. Il ressort des faits du litige soumis au juge *a quo* que la question concerne l'article 134 du CIR 1992, dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 2013. Il dispose :

« § 1er. La quotité du revenu exemptée d'impôt comprend le total du montant de base, éventuellement majoré, et des suppléments visés aux articles 132 et 133.

§ 2. La quotité du revenu exemptée d'impôt est imputée sur les tranches successives du revenu, en commençant par la première.

§ 3. La partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui n'est pas imputée après application des §§ 1er et 2, est, dans la mesure où elle concerne les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6°, convertie en un crédit d'impôt remboursable.

Le crédit d'impôt est égal à la partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui peut être convertie en application de l'alinéa 1er, multipliée par le taux d'imposition applicable à la tranche de revenus correspondante, avec un maximum de 250 EUR par enfant à charge.

Le présent paragraphe ne s'applique pas :

- au contribuable qui recueille des revenus professionnels qui sont exonérés par convention et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus;

- au conjoint d'un contribuable visé au premier tiret qui est taxé isolément conformément à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 4°.

§ 4. Lorsqu'une imposition commune est établie, il est procédé comme suit :

1° la quotité du revenu exemptée d'impôt est fixée par conjoint;

2° les suppléments visés à l'article 132 sont imputés dans le chef du conjoint qui a le revenu imposable le plus élevé;

3° lorsque le revenu imposable de l'un des deux conjoints est inférieur à sa quotité du revenu exemptée d'impôt, la différence est ajoutée à la quotité du revenu exemptée d'impôt de l'autre conjoint;

4° la partie de la quotité des revenus des conjoints exemptée d'impôt qui n'est pas imputée après application du 1° au 3°, est, dans la mesure où elle concerne les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6°, convertie en un crédit d'impôt remboursable;

5° le crédit d'impôt est égal à la partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui peut être convertie en application du 4°, multipliée par le taux d'imposition applicable à la tranche de revenus correspondante dans le chef du conjoint qui a le revenu imposable le plus élevé, avec un maximum de 250 EUR par enfant à charge ».

B.2.2. L'article 132 du CIR 1992, auquel renvoie la disposition en cause, prévoit une majoration du montant de base exempté d'impôt pour enfant à charge. Cette majoration est fixée comme suit :

« 1° pour un enfant : 870 EUR;

2° pour deux enfants : 2240 EUR;

3° pour trois enfants : 5020 EUR;

4° pour quatre enfants : 8120 EUR;

5° pour plus de quatre enfants : 8120 EUR majorés de 3100 EUR par enfant au-delà du quatrième;

6° un montant supplémentaire de 325 EUR pour chaque enfant n'ayant pas atteint l'âge de 3 ans au 1er janvier de l'exercice d'imposition, étant entendu que ce supplément ne peut s'ajouter à la réduction pour garde d'enfant visée à l'article 145<sup>35</sup>;

[...] ».

B.3. Il ressort du jugement de renvoi que le litige concerne un couple marié dont le conjoint qui dispose des revenus les plus élevés est fonctionnaire auprès de l'organisation

internationale Eurocontrol. Ses traitements et salaires sont donc exonérés d'impôt belge conformément à l'article 3 de l'annexe III au Protocole du 27 juin 1997 (ci-après : le Protocole du 27 juin 1997) coordonnant la Convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne « Eurocontrol » du 13 décembre 1960, qui dispose :

« Le Directeur général de l'Agence et les membres du personnel de l'Organisation sont soumis à l'impôt au profit de l'Organisation, sur les traitements et salaires qui leur seront versés par ladite Organisation, conformément aux règles et conditions définies par l'Assemblée générale. Les traitements et salaires sont exonérés de l'impôt national sur le revenu.

Les traitements et salaires exonérés de l'impôt national sur le revenu peuvent toutefois être pris en compte par les Etats membres lorsqu'ils déterminent le montant de l'impôt applicable sur les autres revenus des bénéficiaires des traitements et salaires.

[...] ».

B.4.1. Le revenu imposable est défini à l'article 6 du CIR 1992 :

« Le revenu imposable est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles.

L'ensemble des revenus nets est égal à la somme des revenus nets des catégories suivantes :

- 1° les revenus des biens immobiliers;
- 2° les revenus des capitaux et biens mobiliers;
- 3° les revenus professionnels;
- 4° les revenus divers ».

B.4.2. La disposition en cause doit être lue en combinaison avec l'article 155 du CIR 1992 relatif à la réduction de l'impôt pour revenus d'origine étrangère. Tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition 2013, il dispose :

« Les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus.

Il en est de même pour :

- les revenus exonérés en vertu d'autres traités ou accords internationaux, pour autant que ceux-ci prévoient une clause de réserve de progressivité;
- les revenus professionnels payés ou attribués à des membres et anciens membres du parlement européen ou à leurs ayants droit et soumis à l'impôt au profit des Communautés européennes.

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction est calculée par contribuable sur l'ensemble de ses revenus nets ».

B.4.3. Par son arrêt du 30 octobre 2015 (F.14.0160.F), la Cour de cassation a jugé à propos des dispositions précitées :

« En vertu de l'article 6 du Code des impôts sur les revenus 1992, le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles, cet ensemble étant égal à la somme des revenus nets des catégories suivantes : 1° les revenus des biens immobiliers; 2° les revenus des capitaux et biens mobiliers; 3° les revenus professionnels; 4° les revenus divers.

Suivant l'article 23, § 2, de ce Code, le montant net des revenus professionnels s'entend du montant total de ces revenus, à l'exception des revenus exonérés et après déduction successive des frais professionnels et des pertes professionnelles.

En vertu de l'article 3, alinéa 1er, du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne ' Eurocontrol ' du 13 décembre 1960, modifié par l'article 1er du Protocole du 21 novembre 1978, les membres du personnel de l'organisation sont soumis à un impôt au profit de celle-ci sur les traitements et salaires qu'elle leur verse et, à la date d'application de cet impôt, les traitements et salaires sont exonérés de l'impôt national sur le revenu, les Etats contractants pouvant toutefois tenir compte des traitements et salaires exonérés lorsqu'ils déterminent le montant de l'impôt applicable à tout autre revenu.

Usant de cette faculté, l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable à partir de l'exercice d'imposition 2006, prévoit, en son alinéa 2, combiné avec l'alinéa 1er, que les revenus exonérés en vertu de traités ou accords internationaux qui comportent une clause de réserve de progressivité sont pris en considération pour la détermination de l'impôt belge sur les revenus mais que cet impôt est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus et, en son alinéa 3, que, lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction est calculée par contribuable sur l'ensemble de ses revenus nets.

Il suit de ces dispositions que, si les traitements et salaires payés par l'organisation internationale Eurocontrol à un membre de son personnel qui est habitant du royaume doivent être exonérés de l'impôt belge des personnes physiques, cette exonération n'est pas mise en

œuvre, comme le prévoit l'article 23, § 2, du même code pour des revenus professionnels qui sont exonérés sans réserve liée au calcul de l'impôt afférent à d'autres revenus, par une exclusion de ceux-ci de la base imposable de l'intéressé mais, en raison de la réserve de progressivité assortissant ladite exonération, par l'octroi à ce dernier d'une réduction d'impôt.

Ce mode d'exonération implique que, pour la détermination de l'impôt des personnes physiques, les salaires et traitements payés par Eurocontrol soient, dans un premier temps, considérés comme des revenus professionnels imposables de leur bénéficiaire au sens des dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 régissant cet impôt et qu'ensuite seulement, une fois l'impôt déterminé sur cette base, la réduction d'impôt soit appliquée au prorata des salaires et traitements exonérés.

Après avoir constaté que le défendeur était un fonctionnaire de l'organisation internationale Eurocontrol et qu'il avait, comme la défenderesse, la qualité d'habitant du royaume assujetti à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2006, l'arrêt n'a pu, sans violer les articles 6, 23, § 2, et 155 précités, considérer que les traitements et salaires qu'il a perçus de cette organisation ne font pas partie de ses revenus imposables pour l'application des articles 134, § 1er, alinéa 2, et 145, 23°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et décider, sur cette base, qu'en dépit de l'imposition commune des défendeurs, les réductions d'impôt pour enfants à charge et celles pour prestations payées avec des titres-services doivent être appliquées exclusivement en fonction des revenus de la défenderesse ».

B.5.1. L'article 134 du CIR 1992 en cause, combiné avec l'article 155 du CIR 1992, a pour effet d'imputer le supplément de quotité exemptée pour enfant à charge dans le chef du contribuable qui a le revenu imposable le plus élevé, ce qui, selon le juge *a quo*, ferait perdre l'avantage fiscal pour enfant à charge aux couples de résidents pour lesquels une imposition commune est établie, et dont l'un des membres - en l'occurrence celui qui perçoit effectivement les revenus les plus élevés - perçoit des traitements en provenance d'une organisation internationale, conventionnellement exonérés sous réserve de progressivité.

B.5.2. Le juge *a quo* en déduit deux différences de traitement résultant du critère retenu par le législateur pour déterminer lequel des conjoints peut imputer l'avantage fiscal pour enfant à charge : une première différence de traitement existerait entre les couples de résidents susvisés et ceux dont aucun des membres ne perçoit des revenus exonérés et qui peuvent bénéficier de la majoration de quotité exemptée d'impôt pour enfant à charge.

Une deuxième différence de traitement résulterait de l'article 134 entre les couples de résidents susvisés et ceux dont l'un des membres bénéficie de revenus conventionnellement

exonérés sous réserve de progressivité en provenance d'un Etat membre de l'Union européenne mais qui n'ont pas à subir la perte de l'avantage fiscal pour enfant à charge compte tenu du fait que, pour ce qui les concerne, l'application de l'article 134 du CIR 1992 doit être écartée en conséquence de l'arrêt *Imfeld-Garcet* de la Cour de justice de l'Union européenne (C-303/12, du 12 décembre 2013) et de l'arrêt de la Cour n° 68/2014, du 24 avril 2014.

B.6.1. Les travaux préparatoires de la loi du 10 août 2001 « portant réforme de l'impôt des personnes physiques », qui est à l'origine de l'article 134 du CIR 1992, font apparaître qu'un des axes du projet consistait à poursuivre un but de « neutralité à l'égard des choix de vie » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, pp. 7, 68; *ibid.*, DOC 50-1270/006, p. 7; *Doc. parl.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-832/3, p. 3). La réforme fiscale visait à :

« supprimer les mesures défavorables aux couples mariés et envisage de permettre aux cohabitants qui ont conclu une déclaration de cohabitation légale de bénéficier des avantages liés au mariage.

Concrètement, la réforme implique : des tranches exonérées d'impôt identiques pour les mariés, les cohabitants et les isolés; [...]» (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 7; *ibid.*, DOC 50-1270/006, pp. 9-10).

« L'assimilation au niveau du droit fiscal a pour conséquence que les avantages fiscaux dont bénéficiaient les personnes mariées par rapport aux cohabitants sont dès à présent accordés aux cohabitants légaux » (*ibid.*, DOC 50-1270/001, p. 8).

On peut lire dans le commentaire consacré à la disposition en cause :

« L'article 26 réécrit entièrement l'article 134, CIR 92. Le § 1er détermine les éléments constitutifs de la quotité du revenu exemptée d'impôt par contribuable. Maintenant que le décumul intégral détermine pour chaque conjoint un revenu imposable qui lui est propre, il est logique que les suppléments pour enfants et autres charges de famille soient imputés dans le chef du conjoint ou du cohabitant légal qui a le revenu imposable le plus élevé. Jusqu'à présent, l'imputation se faisait chez celui qui a le revenu professionnel le plus élevé. Par revenu imposable, il y a lieu d'entendre le revenu par contribuable tel qu'il est déterminé à l'article 6, CIR 92.

[...]» (*ibid.*, p. 22).

B.6.2. L'article 134 précité a été remplacé par l'article 15 de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières. Les modifications qui y ont été introduites ont notamment été justifiées comme suit :

« Dans le cadre du décumul complet à l'impôt des personnes physiques à partir de l'exercice d'imposition 2005, la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques a apporté quelques modifications à l'article 134, § 1er, CIR 92. Le texte modifié donne toutefois lieu à quelques problèmes d'application en ce qui concerne le transfert des quotités de revenu exemptées entre conjoints. Le gouvernement propose dès lors de réécrire l'article 134, CIR 92 et d'explicitier dans un nouveau § 4 les règles d'imputation des quotités du revenu exemptées d'impôt et des suppléments en cas d'imposition commune, et ce dans l'esprit de la réforme de l'impôt des personnes physiques réalisée en 2001.

De plus, il est proposé de modifier le calcul du crédit d'impôt pour enfants à charge. La loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques a instauré à partir de l'exercice d'imposition 2003 un crédit d'impôt imputable et remboursable pour enfants à charge parce que bon nombre de familles - et surtout les familles nombreuses - ne peuvent pas bénéficier totalement de l'exonération d'impôt pour enfants à charge à cause du faible montant de leurs revenus. De cette manière, ces familles peuvent aussi profiter d'un avantage fiscal pour enfants à charge, bien qu'elles ne paient pas d'impôts sur les revenus.

L'article 134, § 3, alinéa 2, CIR 92 stipule actuellement que le crédit d'impôt pour enfants à charge est égal à la partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui n'est pas imputée sur le revenu et qui concerne les suppléments pour enfants à charge, multipliée par le taux d'imposition applicable à la tranche de revenu correspondante, avec toutefois un maximum de 250 euros (montant à indexer) par enfant à charge. Puisque le crédit d'impôt est calculé au taux d'imposition de la tranche de revenu correspondante, il est possible que le montant du crédit d'impôt octroyé à deux familles ayant le même nombre d'enfants à charge et le même revenu au niveau de la famille, soit toutefois différent et ceci à cause d'une répartition différente du revenu familial entre les deux conjoints. Etant donné que les revenus de ces deux familles sont en principe identiques, le gouvernement estime que le crédit d'impôt pour enfants à charge octroyé à ces deux familles, doit aussi être identique. Dès lors, il est proposé de calculer le crédit d'impôt dorénavant au taux uniforme de 25 p.c.

Dans l'état actuel de la législation, le crédit d'impôt pour enfants à charge est également octroyé aux fonctionnaires internationaux qui recueillent des revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité, bien que ces contribuables aient des revenus importants et qu'ils ne font donc pas partie du public visé par la mesure. Cet usage ' impropre ' du crédit d'impôt par ces travailleurs a déjà été mis en question par une institution internationale. Vu l'importance des revenus professionnels dont bénéficient les fonctionnaires internationaux et le lien indéniable entre la hauteur des revenus et le crédit d'impôt pour enfants à charge, le gouvernement estime que le renvoi à la catégorie des fonctionnaires internationaux en soi est suffisant pour motiver la différence de traitement.

Les conventions avec les organisations ou les institutions internationales stipulent en règle générale que leurs fonctionnaires ne peuvent pas être taxés (directement ou indirectement) sur les rémunérations qu'ils perçoivent de cette organisation ou de cette institution. Ceci n'implique toutefois pas que le principe d'égalité en matière fiscale ne soit pas mis en compte. Il est vrai que les fonctionnaires internationaux ne peuvent pas être taxés plus lourdement du fait qu'ils recueillent un revenu exonéré. Mais cela ne signifie pas non plus qu'un Etat doive accorder à ces fonctionnaires internationaux (ou à leurs conjoints) des avantages fiscaux liés à leur capacité contributive et à leur situation personnelle et familiale alors que d'autres contribuables dans la même situation n'y ont pas droit. Dans certains cas, il semble dès lors indiqué de tenir compte des revenus professionnels des fonctionnaires internationaux. C'est pourquoi le gouvernement propose d'exclure les contribuables qui recueillent des revenus professionnels qui sont exonérés sans réserve de progressivité du crédit d'impôt pour enfants à charge. Cette exclusion vaut également pour les conjoints de ces contribuables qui sont taxés isolément conformément à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 4°, CIR 92.

L'article 134, CIR 92 en projet entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2013 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 10 à 12).

B.7. Comme il ressort des travaux préparatoires de la disposition en cause, la règle d'imputation du supplément de quotité de revenu exemptée d'impôt pour enfant à charge dans le chef du membre du couple qui perçoit les revenus les plus élevés a pour objectif de maximiser l'effet de l'avantage au profit du couple dans son ensemble, de neutraliser les choix de vie du couple, d'exclure de cet avantage les contribuables qui recueillent des revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité et d'éviter que certains contribuables puissent bénéficier deux fois de la réduction pour enfant à charge.

B.8. Compte tenu de la règle de la progressivité de l'impôt, l'octroi de la majoration de la quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge dans le chef de celui qui perçoit les revenus les plus élevés est plus favorable que la répartition de cette majoration à parts égales ou de manière proportionnelle entre les deux membres du couple.

Or, la majoration de la quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge dans le chef de celui qui perçoit les revenus les plus élevés, alors que ces revenus sont exonérés en application de l'article 3 de l'annexe III du protocole du 27 juin 1997, ne peut, compte tenu de cette exonération, profiter ni au membre du couple qui perçoit ces revenus ni à celui qui perçoit des revenus inférieurs à ceux de ce conjoint, alors que ceux-ci sont imposables en Belgique, ce qui a pour effet de traiter de manière défavorable les couples concernés par rapport aux couples dont aucun des membres ne perçoit des revenus exonérés.

B.9.1. Le Conseil des ministres soutient que la différence de traitement serait inexistante entre les deux catégories de couples visées dès lors qu'il est tenu compte de la situation familiale des fonctionnaires d'Eurocontrol pour la détermination de leur salaire net, sur la base de la réglementation fiscale prévue pour les fonctionnaires des institutions européennes. Ce salaire net serait en effet plus élevé au motif que la réglementation applicable prévoit une imposition moindre pour les membres du personnel qui ont des enfants à charge. L'octroi d'une majoration de quotité exemptée d'impôt pour enfant à charge aurait dès lors pour effet d'octroyer un double avantage fiscal aux couples dont le membre qui perçoit les revenus les plus élevés est fonctionnaire d'Eurocontrol.

B.9.2. L'article 134 du CIR 1992 en cause n'établit aucune corrélation entre les avantages fiscaux qui sont octroyés aux fonctionnaires d'Eurocontrol et la majoration de la quotité exemptée d'impôt dont les contribuables peuvent en principe bénéficier lorsqu'ils ont des enfants à charge. Les couples dont le membre qui perçoit les revenus les plus élevés est fonctionnaire d'Eurocontrol ne peuvent bénéficier du supplément de quotité de revenu exemptée d'impôt pour enfant à charge non pas parce qu'ils bénéficient d'un avantage équivalent en vertu de la réglementation qui leur est applicable, mais seulement parce que son bénéfice est neutralisé par les modalités d'imputation prévues par ledit article 134. La circonstance que les couples concernés soient automatiquement exclus du bénéfice de la majoration pour enfants à charge, sans tenir compte de l'importance de l'avantage fiscal octroyé en application de leur statut, ne garantit pas aux couples concernés que leur situation familiale sera traitée de manière identique à celle des couples percevant des revenus qui ne sont pas exonérés.

B.10. Il résulte de ce qui précède que la mesure contenue dans l'article 134 du CIR 1992 en cause n'est pas raisonnablement justifiée par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur de maximiser l'effet de l'avantage fiscal que constitue la majoration de la quotité exemptée d'impôts pour enfants à charge au profit du couple puisqu'elle prive les couples concernés de cet avantage fiscal.

B.11. En ce qu'elle prive les couples de résidents pour lesquels une imposition commune est établie, et dont l'un des membres - en l'occurrence celui qui perçoit effectivement les revenus les plus élevés - perçoit des traitements en provenance d'une organisation internationale, conventionnellement exonérés sous réserve de progressivité, de la majoration

de quotité exemptée d'impôt pour enfant à charge alors que les couples dont aucun des membres ne perçoit des revenus exonérés peuvent en bénéficier, la disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par le juge *a quo*, n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.12. La Cour est également interrogée sur la différence de traitement qui existe entre la première catégorie de couples susvisée et les couples dont l'un des membres bénéficie de revenus conventionnellement exonérés sous réserve de progressivité en provenance d'un Etat membre de l'Union européenne mais qui n'ont pas à subir la perte de l'avantage fiscal pour enfant à charge compte tenu du fait que, pour ce qui les concerne, l'application de l'article 134 du CIR 1992 doit être écartée en conséquence de l'arrêt *Imfeld-Garcet* de la Cour de justice de l'Union européenne (C-303/12, du 12 décembre 2013) et de l'arrêt de la Cour n° 68/2014 du 24 avril 2014.

B.13. Par son arrêt n° 68/2014 précité, la Cour a jugé que l'article 134 du CIR 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2007, porte atteinte à la liberté fondamentale que constitue la libre circulation des travailleurs garantie par l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et, par conséquent, n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Les motifs de la Cour reposaient sur la solution adoptée par la Cour de justice de l'Union dans son arrêt *Imfeld-Garcet* précité.

B.14. Compte tenu de ce que la réponse à cette seconde branche de la question préjudicielle ne peut mener à un constat de violation plus étendu que celui qui résulte de la réponse à la première branche de la question préjudicielle, il n'y a pas lieu d'examiner la différence de traitement qui y est dénoncée.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En ce qu'il prive les couples de résidents pour lesquels une imposition commune est établie, et dont l'un des membres - en l'occurrence celui qui perçoit effectivement les revenus les plus élevés - perçoit des traitements en provenance d'une organisation internationale, conventionnellement exonérés sous réserve de progressivité, de la majoration de quotité exemptée d'impôt pour enfant à charge, l'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 12 octobre 2017.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels