# Cour de cassation: Arrêt du 26 septembre 2002 (Belgique). RG F000083F

* Datum : 26-09-2002
* Taal : Frans
* Sectie : Rechtspraak
* Bron : Justel F-20020926-7
* Rolnummer : F000083F

N° F.00.0083.F
1. R D. et
2. B. F., 107,
demandeurs en cassation,
représentés par Maître Thierry Afschrift, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 208,
contre
ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont les bureaux sont établis à Bruxelles, rue de la Loi, 12,
défendeur en cassation,
représenté par Maître Antoine De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67.
I. La décision attaquée
Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 25 mai 2000 par la cour d'appel de Bruxelles.
II. La procédure devant la Cour
Le conseiller Paul Mathieu a fait rapport.
L'avocat général André Henkes a conclu.
III. Le moyen de cassation
Le demandeur présente un moyen libellé dans les termes suivants :
Dispositions légales violées
- articles 104, 105, 128, 4°, et 129 du Code des impôts sur les revenus 1992 tels qu'ils étaient applicables aux exercices 1992, 1993, 1995 et 1996, 71, 72 et 76 du Code des impôts sur les revenus (1964), 1er (tel que modifié par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990) et 17 de la loi du 7 décembre 1988 (applicables à l'exercice 1991), 87 et 88 du Code des impôts sur les revenus 1992 (applicables aux exercices 1992, 1993, 1995 et 1996), 4, ,§ 1er et ,§ 2, de la loi du 7 décembre 1988 (applicable à l'exercice 1991), 81 à 85 du Code des impôts sur les revenus 1992 applicables à l'exercice 1992, 1451 2° et 3°, 14517 1° et 2°, et 516, ,§ 4, du même code applicables à partir de l'exercice 1993 ;
- article 149 de la Constitution ;
- article 19 de la Convention sur le statut de l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord, des représentants nationaux et du personnel international (dite " convention d'Ottawa ") du 20 septembre 1955, approuvée par la loi belge du 1er février 1955 et publiée au Moniteur belge du 6 mars 1955, p. 1154.
Décisions et motifs critiqués
L'arrêt attaqué décide que l'article 19 de la Convention d'Ottawa, qui prévoit que " les fonctionnaires de l'Organisation (...) seront exempts d'impôts sur leurs appointements et émoluments (...) " n'interdisait pas à l'Etat belge de supprimer la possibilité, pour les conjoints des fonctionnaires internationaux, de bénéficier de la déduction du quotient conjugal (telle qu'elle est organisée, pour l'exercice 1991, par l'ancien article 4, ,§ 1er et ,§ 2, de la loi du 7 décembre 1988, et, pour les exercices 1992, 1993, 1995 et 1996, par les articles 87 et 88 du Code des impôts sur les revenus 1992), ni, par conséquent, de considérer comme des isolés les conjoints dont l'un " recueille des revenus professionnels qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus du ménage, pour un montant supérieur à 270.000 francs " (tel que le prévoit l'article 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 pour les exercices 1992, 1993, 1995 et 1996, et, pour l'exercice 1991, l'ancien article 1er de la loi du 7 décembre 1988, portant réforme de l'impôt sur les revenus, tel que modifié par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales ou non fiscales), et rejette par conséquent les recours introduits par les demandeurs contre les décisions directoriales du 4 août 1997 (pour les exercices d'imposition 1991, 1992, 1993 et 1995) et du 14 janvier 1998 (pour l'exercice d'imposition 1996) qui avaient confirmé l'application, aux demandeurs, du régime fiscal prévu pour les contribuables isolés (en application des articles 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 1er de la loi du 7 décembre 1988, précités).
Griefs
Première branche
Les articles 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 1er de la loi du 7 décembre 1988 (tel que modifié par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990), précités, considèrent, non comme des conjoints, mais comme des " isolés ", les conjoints dont l'un " recueille des revenus professionnels exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus du ménage, pour un montant supérieur à 270.000 francs ".
Ces conjoints sont donc soumis au régime du calcul de l'impôt applicable aux contribuables isolés.
Il en résulte, notamment, que le conjoint d'un fonctionnaire international dont les revenus professionnels ne sont pas assujettis à l'impôt en Belgique, ne peut bénéficier de la déduction du quotient conjugal, ni des différentes déductions et réductions d'impôt organisées en faveur des conjoints par les articles 81 à 85, 104, 105, 129, 1451 2° et 3°, 14517 1° et 2°, et 516, ,§ 2, et ,§ 4 du Code des impôts sur les revenus 1992, et anciens articles 71, 72 et 76 du Code des impôts sur les revenus (1964) et 17 de la loi du 7 décembre 1988 (précités), déductions dont ces conjoints bénéficiaient (ou auraient pu bénéficier) avant la modification législative du 28 décembre 1990 (ainsi que le confirme l'arrêt attaqué) c'est-à-dire avant que le législateur belge ait introduit cette fiction du " contribuable isolé " à propos des conjoints des fonctionnaires internationaux.
L'article 19 de la Convention d'Ottawa, qui prévoit l'immunisation des traitements des fonctionnaires de l'OTAN, empêche les Etats membres d'organiser toute imposition nationale, quelle que soit sa nature ou ses modalités de prescription, ayant pour effet de grever directement ou indirectement les fonctionnaires de l'Organisation en raison du fait qu'ils sont bénéficiaires d'une rémunération versée par l'organisation, même si l'impôt en cause n'est pas calculé en proportion du montant de cette rémunération.
Les articles 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 1er de la loi du 7 décembre 1988, précités, ont donc pour effet d'appliquer aux conjoints dont l'un est un fonctionnaire international dont le traitement est immunisé, un régime fiscal défavorable par rapport aux autres conjoints, en raison même de l'existence de ce traitement immunisé.
Ils les privent ainsi du régime fiscal qui leur serait normalement applicable si l'un de ces conjoints ne percevait pas un tel revenu immunisé.
Tel est précisément ce que l'article 19 de la Convention d'Ottawa (et plus généralement la règle de l'immunisation des traitements des fonctionnaires internationaux) interdit.
L'article 19 de la Convention d'Ottawa a des effets directs dans l'ordre interne ; il prime par conséquent toute mesure législative de l'ordre interne belge.
Il s'ensuit qu'en décidant que les articles 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 1er de la loi du 7 décembre 1988 ne violent pas l'article 19 de la Convention d'Ottawa et en confirmant les impositions litigieuses établies sur base de ces dispositions légales, l'arrêt attaqué a violé cette disposition directement applicable dans l'ordre interne (violation de toutes les dispositions visées au moyen et, principalement, de l'article 19 de la Convention d'Ottawa).
Deuxième branche
Les demandeurs faisaient valoir en conclusions que les articles 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 1er de la loi du 7 décembre 1988 étaient contraires à l'article 19 de la Convention d'Ottawa, non seulement parce qu'ils supprimaient la possibilité, pour les conjoints dont l'un est fonctionnaire international, de bénéficier de la déduction du quotient conjugal, mais également parce qu'ils les privaient des différentes déductions et réductions d'impôt prévues notamment par les articles 104, 105 et 129 du Code des impôts sur les revenus 1992 (anciens articles 71, 72 et 76 du Code des impôts sur les revenus 1964 et 17 de la loi du 7 décembre 1988 susvisés) et les articles 81 à 85 du Code des impôts sur les revenus 1992 (applicables à l'exercice 1992), 1451 2° et 3°, 14517, 1° et 2°, et 516, ,§ 4, du même code (applicables à partir de l'exercice 1993).
L'arrêt attaqué expose les raisons pour lesquelles à son estime la Convention d'Ottawa n'oblige pas la loi belge à reconnaître au conjoint dont l'un est fonctionnaire international le bénéfice du quotient conjugal, mais ne répond pas en revanche au moyen selon lequel les articles 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 1er de la loi du 7 décembre 1988 sont contraires à l'article 19 de la Convention d'Ottawa en traitant fiscalement les conjoints dont l'un est fonctionnaire international, comme des contribuables isolés, et en les privant ainsi du bénéfice de ces autres dispositions fiscales favorables applicables aux conjoints.
Il s'ensuit que l'arrêt attaqué n'est pas régulièrement motivé (violation de l'article 149 de la Constitution).
Troisième branche
L'article 19 de la Convention d'Ottawa empêche les Etats membres d'organiser toute imposition nationale ayant pour effet de grever, directement ou indirectement, les fonctionnaires de l'Organisation en raison du fait qu'ils sont bénéficiaires d'une rémunération versée par celle-ci.
Cette règle d'immunisation des traitements des fonctionnaires internationaux interdit par exemple de tenir compte de l'existence du traitement exonéré, même pour fixer simplement le taux de l'impôt applicable à d'autres revenus du fonctionnaire, dans la mesure où, même si l'impôt ne frappe que ces autres revenus et non les revenus exonérés, le fait de tenir compte de l'existence de ces revenus exonérés pour déterminer le taux applicable à l'ensemble des revenus, a pour effet de classer ces autres revenus dans une tranche d'imposition supérieure (en raison de l'application du taux progressif par tranche) et de leur appliquer ainsi un taux plus élevé que celui qui aurait été appliqué si le traitement immunisé n'avait pas été pris en considération.
Il s'agit donc d'un cas d'imposition indirecte, qu'interdit la règle d'immunisation des fonctionnaires internationaux.
Cette interdiction vaut également même si les revenus plus lourdement grevés (en raison de la prise en compte du traitement exonéré) ne sont pas ceux du fonctionnaire international lui-même, mais ceux de son conjoint, dans la mesure où la loi fiscale belge cumule les revenus professionnels de celui des conjoints qui en a le plus, avec les autres revenus des deux époux (à savoir les revenus mobiliers, immobiliers et divers).
Lorsqu'un des conjoints est un fonctionnaire international, c'est aux revenus professionnels de son conjoint qu'étaient ajoutés tous les autres revenus des deux conjoints (avant la modification législative du 28 décembre 1990 ayant fait de ces conjoints des " isolés "), les revenus professionnels du fonctionnaire international étant non assujettis à l'impôt en Belgique.
Il en résulte que, en refusant de déduire le quotient conjugal des revenus professionnels du conjoint du fonctionnaire international, on refuse en définitive d'accorder un abattement à l'ensemble de ces revenus cumulés ; que ces revenus cumulés sont donc finalement plus importants et que la charge fiscale est donc plus lourde en raison du taux progressif par tranches.
Cette charge atteignant les revenus autres que professionnels du fonctionnaire international (puisque ceux-ci sont effectivement immunisés), elle a finalement un effet indirect sur ces revenus immunisés.
En conséquence, le seul fait de tenir compte de l'existence du traitement international immunisé pour rejeter la déduction du quotient conjugal, a pour effet de classer les autres revenus (du fonctionnaire international et de son conjoint) dans une tranche d'imposition supérieure, avec un taux d'imposition plus élevé que s'il n'en avait pas été tenu compte.
L'imposition de ces autres revenus, qui trouve sa cause dans l'existence du traitement immunisé, a dès lors pour effet indirect de soumettre ce traitement immunisé à une charge fiscale plus lourde, ce que l'article 19 de la Convention d'Ottawa interdit.
Il s'ensuit qu'en décidant que " l'article 19 de la Convention d'Ottawa ne s'oppose pas au refus de l'allègement fiscal prévu pour les ménages disposant d'un seul revenu et ceux disposant de deux revenus dont le second est inférieur à la somme indexée de 270.000 francs, ainsi qu'aux ménages dont un conjoint a la qualité de fonctionnaire de l'OTAN lorsque son traitement est supérieur à ce montant ", l'arrêt attaqué méconnaît la règle de l'immunisation des traitements des fonctionnaires internationaux et, en l'espèce, viole l'article 19 de la Convention d'Ottawa.
IV. La décision de la Cour
Quant à la première branche :
Attendu que l'article 19 de la Convention sur le statut de l'Organisation du Traité de l'Atlantique-Nord, des représentants nationaux et du personnel international, signée à Ottawa le 20 septembre 1951, approuvée par la loi du 1er février 1955, dispose que les fonctionnaires de l'Organisation visés à l'article 17 de ladite convention seront exempts d'impôts sur les appointements et émoluments qui leur seront payés par l'Organisation en leur qualité de fonctionnaires de celle-ci ; que cette disposition a pour objet de faire échapper à toute imposition dans tous les Etats signataires les appointements et émoluments qui sont payés par l'Organisation aux fonctionnaires visés à cette convention ;
Attendu qu'en vertu de l'article 1er de la loi du 7 décembre 1988, tel qu'il a été modifié par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990, et de l'article 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, pour l'application des règles relatives à l'imposition des conjoints et de leurs enfants, ci-après quotient conjugal, sont considérés comme des isolés les contribuables dont le conjoint recueille des revenus professionnels qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus du ménage, pour un montant supérieur à 270.000 francs, indexé ;
Attendu que la loi fiscale soumet l'octroi du bénéfice du quotient conjugal à la condition objective que le conjoint du contribuable ne dispose d'aucun revenu professionnel ou de revenus professionnels faibles, avec un maximum de 270.000 francs, indexé ; qu'en cas de revenus professionnels plus élevés, le bénéfice du quotient conjugal ne peut être accordé et les conjoints sont soumis au système d'imposition séparée de leurs revenus ;
Que la fiction selon laquelle les conjoints doivent être considérés comme des isolés lorsque l'un d'eux recueille des revenus professionnels exonérés par la Convention d'Ottawa supérieurs à 270.000 francs, n'introduit pas une condition supplémentaire contraire à l'article 19 de cette convention ; que la cause de l'exclusion du bénéfice réside, en effet, non pas dans le fait d'être fonctionnaire international percevant un salaire supérieur à 270.000 francs, mais découle de la condition générale, qui s'applique de manière non discriminatoire aux conjoints dont l'un est fonctionnaire international comme à tout autre contribuable, quant au montant des revenus ouvrant le droit au bénéfice en cause ; que, cette condition remplie, le conjoint dudit fonctionnaire pourrait dès lors, le cas échéant, à l'instar de toute autre personne soumise à la loi fiscale belge, bénéficier de cet avantage fiscal ;
Que, contrairement à ce que soutient le moyen, l'article 19 de la Convention d'Ottawa précitée ne s'oppose dès lors pas à ce que la Belgique, qui accorde un allègement fiscal aux personnes mariées disposant d'un seul revenu ou de deux revenus dont le second est inférieur à la somme indexée de 270.000 francs, refuse ce bénéfice aux contribuables dont le conjoint a la qualité de fonctionnaire de l'Organisation du Traité de l'Atlantique-Nord lorsque son traitement est supérieur à ce montant ;
Que le moyen, en cette branche, manque en droit ;
Quant à la deuxième branche :
Attendu que le moyen ne précise pas dans quelles conclusions le demandeur a proposé la défense qui serait restée sans réponse ;
Que le moyen, en cette branche, est irrecevable à défaut de précision ;
Quant à la troisième branche :
Attendu qu'il ressort de la réponse à la première branche que la décision critiquée est légalement justifiée ;
Que le moyen, en cette branche, ne peut être accueilli ;
PAR CES MOTIFS,
LA COUR
Rejette le pourvoi ;
Condamne les demandeurs aux dépens.
Les dépens taxés à la somme de cent nonante-quatre euros quarante-deux centimes payés par les parties demanderesses.
Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le premier président Pierre Marchal, les conseillers Philippe Echement, Paul Mathieu, Didier Batselé et Christine Matray, et prononcé en audience publique du vingt-six septembre deux mille deux par le premier président Pierre Marchal, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Marie-Jeanne Massart.