# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 8 mars 2012 (Belgique). RG 38/2012

* Date : 08-03-2012
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20120308-5
* Role number : 38/2012

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 18 avril 2011 en cause de Dries Vandeputte contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 20 mai 2011, le Tribunal de première instance de Bruges a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 145/24, § 1er, alinéa 5, premier tiret, du CIR 1992 (tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2009) viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il a pour conséquence que les propriétaires d'une habitation commune au nom desquels une imposition commune est établie et qui ont, au cours de la période imposable, réalisé des dépenses pour l'installation de panneaux photovoltaïques pour transformer l'énergie solaire, visées à l'article 145/24, § 1er, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, dans la situation suivante :

- au moins un conjoint a des revenus imposables,

- un conjoint n'a pas de revenus imposables ou a des revenus imposables limités, ce qui implique que sa quote-part dans le montant de cette réduction d'impôt fixé à l'article 145/24, § 1er, alinéas 3 et 4, du CIR 1992 (quote-part qui est égale à sa quotité dans le revenu cadastral de l'habitation) est plus élevée que l'impôt de base, entrant en ligne de compte pour une réduction, calculé sur son revenu,

- l'autre conjoint a suffisamment de revenus imposables, de sorte qu'après déduction de sa quote-part dans le montant de la même réduction d'impôt (aussi égale à sa quotité dans le revenu cadastral de l'habitation), il reste un solde d'impôts à répartir,

ne peuvent jamais déduire la totalité du montant de la réduction d'impôt, fixé à l'article 145/24, § 1er, alinéas 3 et 4, du CIR 1992, alors que, dans ces mêmes circonstances, les locataires d'une habitation commune bénéficient toujours d'un montant plus élevé de réduction d'impôt, voire du montant intégral de la réduction d'impôt, prévu à l'article 145/24, § 1er, alinéas 3 et 4, du CIR 1992, en ce que cette réduction d'impôt, conformément à l'article 145/24, § 1er, alinéa 5, deuxième tiret, du CIR 1992 (applicable à l'exercice d'imposition 2009), est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposable de chaque conjoint par rapport à la somme des revenus imposables des deux conjoints, ce qui a, en effet, pour conséquence que le total des deux montants de base des conjoints entre en ligne de compte pour en déduire le montant de la réduction d'impôt ? ».

(...)

III. En droit

(...)

B.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité avec le principe d'égalité et de non-discrimination garanti par les articles 10 et 11 et, en matière fiscale, par l'article 172 de la Constitution, de l'article 145/24, § 1er, alinéa 5, premier tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2009.

L'article 145/24, § 1er, du CIR 1992 concerne la réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans les habitations. L'alinéa 5 en cause, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2009, dispose :

« Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt pour les dépenses relatives à l'habitation visée à l'alinéa 1er est répartie proportionnellement en fonction :

- de la quotité de chaque conjoint dans le revenu cadastral de cette habitation, pour les conjoints qui sont propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers;

- du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints, pour les conjoints qui sont locataires ».

B.2. Le demandeur devant le juge a quo critique le fait qu'il est traité de manière différente en tant que propriétaire par rapport aux locataires qui, dans la même situation, veulent déduire fiscalement leurs dépenses en matière de panneaux solaires.

Pour les locataires mariés, la réduction d'impôt est, conformément à l'article 145/24, § 1er, alinéa 5, second tiret, du CIR 1992, répartie proportionnellement en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints, ce qui a pour conséquence, selon les termes de la question préjudicielle, que le total des montants de base des deux conjoints entre en ligne de compte pour la réduction d'impôt.

Dans le chef des propriétaires mariés, la réduction d'impôt pour l'exercice d'imposition 2009 devait être répartie proportionnellement en fonction de la quotité de chaque conjoint dans le revenu cadastral de l'habitation concernée. Dans l'hypothèse se présentant devant le juge a quo, où les époux sont propriétaires, à quotités égales, de l'habitation et où l'épouse dispose de revenus imposables limités, de sorte que sa quotité de 1.720 euros (la moitié du montant déductible maximal à l'époque, lequel s'élevait à 3.440 euros) ne peut pas être complètement utilisée (en l'espèce, 480,40 euros), la quotité de son mari reste limitée à 1.720 euros, et le solde non utilisé de l'épouse ne peut pas être reporté, selon l'administration fiscale, sur la quotité du mari, même si ce dernier dispose de revenus imposables plus élevés.

Le juge a quo s'interroge sur ce qui justifie que, dans une telle hypothèse, les contribuables mariés ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôt maximale de 3.440 euros, pour l'exercice d'imposition 2009, en tant que propriétaires de l'habitation où ils ont investi dans des panneaux solaires, alors que tel aurait été le cas s'ils n'avaient pas été propriétaires mais locataires de cette habitation.

B.3.1. La disposition en cause fait partie d'une série de mesures destinées à stimuler les dépenses en vue d'une utilisation plus rationnelle de l'énergie. En introduisant un article 145/24 dans le CIR 1992, par l'adoption de l'article 33 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, le législateur a voulu que « le contribuable qui a fait exécuter, dans son habitation, un ou plusieurs travaux bien définis en vue d'économiser l'énergie, [bénéficie] d'une réduction d'impôt » (Doc. parl., Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 25).

Cette réduction d'impôt fut accordée à l'origine aux seuls contribuables qui étaient propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers de l'habitation pour laquelle les dépenses destinées à économiser l'énergie avaient été consenties.

Même si les travaux préparatoires de la loi du 10 août 2001 affirment que « lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement en fonction des revenus imposables de chacun des contribuables » (ibid., p. 27) et même si ce régime a été présenté de cette manière dans l'avant-projet (ibid., p. 65), le législateur a finalement opté, sur la base d'une déclaration du fonctionnaire délégué vis-à-vis de la section de législation du Conseil d'Etat (ibid., p. 82), pour une répartition en fonction de la quotité de chaque époux dans le revenu cadastral de l'habitation concernée.

B.3.2. La loi du 31 juillet 2004 « modifiant l'article 145/24 du Code des impôts sur les revenus 1992 pour encourager davantage l'utilisation plus rationnelle de l'énergie dans les habitations » a étendu aux locataires, à partir de l'exercice d'imposition 2006, la possibilité d'obtenir la réduction d'impôt pour les dépenses faites dans des habitations en vue d'économiser l'énergie.

A cet égard, il a été prévu que lorsqu'une imposition commune est établie pour des époux locataires, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints. De cette manière, le législateur a tenu compte de l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat selon lequel, pour étendre la réduction d'impôt aux locataires, il était nécessaire d'utiliser une autre clé de répartition que celle se fondant sur le revenu cadastral (Doc. parl., Chambre, 2003-2004, DOC 51-1196/001, pp. 4 et 7, et ibid., DOC 51-1196/002, p. 6).

B.3.3. Par l'adoption de l'article 4, 3°, de la loi du 27 mars 2009 de relance économique, le législateur a modifié à nouveau la clé de répartition, en ce sens que, tant les propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers que les locataires sont soumis au principe selon lequel, lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt concernée est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints.

Il ressort des travaux préparatoires que le législateur ne poursuivait pas spécifiquement l'égalité de traitement entre les propriétaires et les locataires en ce qui concerne la réduction d'impôt pour les dépenses exposées en vue d'économiser l'énergie. Il visait en premier lieu à instaurer un système uniforme de réductions d'impôt en cas d'imposition commune, et ce tant pour les dépenses destinées à économiser l'énergie (article 145/24, § 1er, du CIR 1992) que pour les dépenses relatives à une maison passive ( § 2) et pour les intérêts relatifs à certains « prêts verts » ( § 3) (Doc. parl., Chambre, 2008-2009, DOC 52-1788/001, p. 8).

En vertu de l'article 6, alinéa 3, de la loi précitée du 27 mars 2009, cette modification s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2010.

B.4. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour instaurer des impôts et autoriser des réductions d'impôt au titre d'incitant à la réalisation de certains buts politiques. Il lui appartient d'opérer un choix entre les différentes mesures qu'il estime nécessaires à cet effet.

Il pouvait dès lors limiter la déduction des dépenses faites en vue d'économiser l'énergie à un pourcentage déterminé des dépenses et établir à cet égard un montant déductible maximal (pour l'exercice d'imposition 2009 : 3.440 euros, soit 2.650 euros, indexés, majorés de 790 euros, indexés, pour les dépenses relatives à l'installation de panneaux solaires).

Lorsqu'une différence de traitement apparaît à l'occasion de ce choix, et plus précisément en l'espèce en ce qui concerne les modalités de cette réduction d'impôt en cas d'imposition commune, la Cour se doit toutefois d'examiner si elle repose sur une justification raisonnable.

B.5. Il pouvait être justifié que le législateur réserve à l'origine aux contribuables propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers la réduction d'impôt pour les dépenses faites dans des habitations en vue d'économiser l'énergie et qu'il utilise, en cas d'imposition commune, la quotité des deux partenaires dans le revenu cadastral de l'habitation concernée comme critère de répartition entre eux deux.

De même, il pouvait se justifier qu'à la suite de l'extension de cette réduction d'impôt aux locataires, il établisse en cas d'imposition commune un autre critère, étant donné que le revenu cadastral ne pouvait pas constituer, pour cette catégorie de personnes, un critère pertinent de répartition entre les époux.

Toutefois, l'utilisation simultanée de ces deux critères a eu pour conséquence de faire apparaître, sur ce point, une différence de traitement entre, d'une part, la catégorie des propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers et, d'autre part, la catégorie des locataires.

Etant donné que pour la première catégorie de contribuables, en vertu de la disposition en cause, la quotité du revenu cadastral était utilisée, en cas d'imposition commune, comme critère de répartition entre les époux, le montant déductible maximal était de facto davantage limité dans les cas où les époux étaient chacun pour la moitié copropriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers et que l'un d'eux disposait de revenus imposables limités, puisque le solde de la réduction d'impôt qui ne pouvait pas être utilisé chez l'un d'eux, ne pouvait pas être reporté sur l'autre époux, alors que tel est apparemment bien le cas lorsque les époux sont locataires, même lorsque les circonstances demeurent identiques pour le surplus.

Il n'existe pas de justification raisonnable à cette différence de traitement, telle qu'elle apparaît dans l'affaire dont est saisi le juge a quo en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2009, compte tenu de l'objectif du législateur qui consistait à donner aux deux catégories de personnes le même incitant pour effectuer des dépenses en vue d'économiser l'énergie.

Par ailleurs, à partir de l'exercice d'imposition 2010, il n'existe plus sur ce point de différence de traitement entre les deux catégories de personnes concernées.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 145/24, § 1er, alinéa 5, premier tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2009, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution dans la mesure où la réduction d'impôt pour les dépenses effectuées dans les habitations en vue d'économiser l'énergie est, en cas d'imposition commune des conjoints, répartie proportionnellement en fonction de la quotité de chaque conjoint dans le revenu cadastral plutôt qu'en proportion de leur quotité respective dans la somme de leurs revenus imposables.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 8 mars 2012.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux.

Le président,

M. Bossuyt.