# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 8 mai 2013 (Belgique). RG 63/2013

* Date : 08-05-2013
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20130508-2
* Numéro de rôle : 63/2013

La Cour constitutionnelle,
composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul 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 des recours et procédure
a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 juin 2012 et parvenue au greffe le 28 juin 2012, Wouter Van Den Bosch, demeurant à 8700 Tielt, Plantinstraat 13, a introduit un recours en annulation des articles 41, A, 4°, et 51 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses (concernant les articles 145/24, § 2, et 535 du Code des impôts sur les revenus 1992), publiée au Moniteur belge du 30 décembre 2011, quatrième édition.
b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2012 et parvenue au greffe le 2 juillet 2012, Veerle Linseele et Henk Smets, demeurant à 2850 Boom, O.-L.-Vrouwstraat 1, ont introduit un recours en annulation des mêmes dispositions législatives.
c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2012 et parvenue au greffe le 2 juillet 2012, Robrecht Heirbaut et Caroline Van Gutschoven, demeurant à 3050 Oud-Heverlee, Bogaardenstraat 7, ont introduit un recours en annulation de l'article 41, A, 4°, de la loi du 28 décembre 2011 précitée.
Ces affaires, inscrites sous les numéros 5437, 5442 et 5444 du rôle de la Cour, ont été jointes.
(...)
II. En droit
(...)
B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 41, A, 4°, et 51 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses.
L'article 41, A, 4°, abroge le paragraphe 2 de l'article 145/24 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui prévoyait une réduction d'impôt pour les investissements dans des « habitations basse énergie », des habitations passives et des « habitations zéro énergie ».
L'article 51 ajoute, dans le même Code, un nouvel article 535, qui prévoit un régime transitoire.
Les dispositions attaquées sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2013 (article 52, alinéa 4, de la loi du 28 décembre 2011 précitée).
B.1.2. L'article 41, A, 4°, dispose :
« A l'article 145/24 du même Code, inséré par la loi du 10 août 2001 et modifié par les lois des 5 août 2003, 31 juillet 2004, 27 décembre 2005, 27 décembre 2006, 27 avril 2007, 27 mars 2009 et 23 décembre 2009, les modifications suivantes sont apportées :
A. [...]
4° le § 2 est abrogé ».
L'article 51 dispose :
« Le titre X du même Code est complété par un article 535 rédigé comme suit :
' Art. 535. L'article 145/24, § 2, tel qu'il existait avant d'être abrogé par l'article 41 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, reste applicable aux habitations pour lesquelles le certificat visé à l'alinéa 5 de ladite disposition a été délivré au plus tard le 31 décembre 2011.
Les certificats visés à l'article 145/24, § 2, alinéa 5, tel qu'il existait avant d'être abrogé par l'article 41 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, qui ont été délivrés dans la période du 1er janvier 2012 au 29 février 2012 par l'administration régionale compétente, par une institution agréée par le Roi pour l'année calendrier 2011 ou par une institution ou une administration compétente analogue établie dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen, sont censés être délivrés le 31 décembre 2011 pour l'application de cet article, à condition que la demande pour obtenir le certificat ait été introduite au plus tard le 31 décembre 2011 auprès de cette administration ou institution.
L'article 178 est applicable aux montants repris dans l'article 145/24, § 2, alinéa 7, tel qu'il existait avant d'être abrogé par l'article 41 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses. ' ».
B.2.1. L'amendement ayant donné lieu, entre autres, à l'article 41, A, 4°, attaqué, est justifié comme suit :
« En ce qui concerne les réductions d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, il est proposé de les réduire en ce qui concerne l'isolation des toits et de les supprimer pour le reste à partir de l'année 2012.
Conformément à la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, l'utilisation rationnelle de l'énergie est une matière qui relève de la compétence des Régions. Dans le cadre de l'accord institutionnel pour la sixième réforme de l'Etat, il a été convenu que certaines dépenses fiscales seraient transférées aux Régions. Afin d'éviter les interférences du pouvoir fédéral sur des matières relevant de la compétence des Régions, cet accord permet également au pouvoir fédéral de mettre fin dès le budget 2012 aux incitants fiscaux qu'il donne dans ces matières.
Il est donc proposé de ne plus donner à partir de 2012 des incitants fiscaux que pour l'isolation du toit d'habitations existantes. En effet, l'isolation du toit est censée être l'investissement le plus rentable au niveau de l'économie d'énergie.
En date du 28 novembre 2011, date à laquelle le gouvernement a communiqué son intention de supprimer les réductions d'impôt pour la plupart des dépenses, certains contribuables étaient déjà liés par un contrat pour faire des investissements pour économiser l'énergie dans leur habitation l'année prochaine. Afin d'éviter que le planning financier de ces contribuables ne soit mis en danger, il est justifié d'accorder encore la réduction d'impôt pour les dépenses autres que pour l'isolation du toit faites en 2012, à condition qu'elles soient afférentes à des contrats signés avant le 28 novembre 2011.
[...]
La réduction d'impôt pour des maisons basse énergie, passives et zéro énergie est supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2013. Toutefois, la réduction continuera à être accordée pour les habitations pour lesquelles un certificat a été émis au plus tard le 31 décembre 2011. A cette fin, une disposition transitoire spécifique a été insérée dans le titre X du CIR 92 » (Doc. parl., Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/004, pp. 29-30).
B.2.2. L'amendement ayant donné lieu à l'article 51 attaqué est justifié comme suit :
« La réduction d'impôt pour les habitations basse énergie, passives et zéro énergie (article 145/24, § 2, CIR 92) est supprimée. Les habitations pour lesquelles le certificat maison basse énergie, passive ou zéro-énergie n'a pas été émis au plus tard le 31 décembre 2011, n'entrent plus en ligne de compte pour la réduction d'impôt. La réduction d'impôt continuera toutefois à être accordée pour les habitations certifiées en 2011 ou plus tôt sur la base d'une disposition transitoire (article 535, CIR 92 en projet).
Il faut se rendre compte que le traitement administratif de la certification de maisons basse énergie, passives et zéro énergie, peut prendre du temps. C'est pourquoi il est proposé de donner aux administrations régionales et aux institutions agréées pour l'année 2011, un délai jusqu'au 29 février 2012 pour traiter les dossiers introduits au plus tard le 31 décembre 2011 et d'émettre le cas échéant, un certificat maison basse énergie, passive ou zéro énergie. Pour l'application de la réduction d'impôt, ces certificats seront considérés comme étant des certificats émis le 31 décembre 2011, ce qui permettra aux contribuables en question de réclamer la réduction d'impôt » (Doc. parl., Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/004, p. 35).
B.3. Le premier moyen dans les affaires nos 5437 et 5442 et la deuxième branche du moyen unique dans l'affaire n° 5444 font grief au législateur de méconnaître les articles 10 et 11 de la Constitution en instaurant un régime transitoire qui établit des différences de traitement injustifiées entre les contribuables qui se sont engagés contractuellement, avant la publication de la loi attaquée, à faire réaliser des travaux de construction ou de rénovation en vue de réduire leur consommation d'énergie ou à acquérir une habitation peu consommatrice d'énergie.
B.4.1. Si le législateur estime qu'un changement de politique s'impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat et il n'est pas tenu, en principe, de prévoir un régime transitoire. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si le régime transitoire ou l'absence d'un tel régime entraîne une différence de traitement non susceptible de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit.
B.4.2. Il en va encore plus ainsi en matière fiscale, où le législateur dispose d'une large marge d'appréciation, en ce compris lorsqu'il décide de mettre un terme à un avantage fiscal et apprécie si ladite suppression nécessite l'aménagement d'un régime transitoire.
Toutefois, lorsqu'il instaure, même en matière fiscale, une disposition transitoire au bénéfice d'une catégorie de personnes, le législateur ne peut créer une différence de traitement injustifiée à l'égard d'une catégorie de personnes qui se trouveraient dans une situation analogue.
B.5. Les parties requérantes critiquent la différence de traitement entre les contribuables s'étant engagés, avant la publication de la loi attaquée, à acquérir une habitation ou à faire réaliser les travaux de construction ou de rénovation visés à l'article 145/24, § 2, du CIR 1992, selon qu'ils ont ou non obtenu le certificat de conformité avant le 1er janvier ou, le cas échéant, le 1er mars 2012. Seuls les premiers d'entre eux continuent de bénéficier de la réduction d'impôt telle qu'elle était prévue avant son abrogation par la loi attaquée. A l'inverse, le contribuable ayant conclu un contrat de vente ou d'entreprise avant la publication de la loi, mais qui se trouve dans l'impossibilité de fournir un certificat de conformité avant le 1er janvier ou le 1er mars 2012, se voit refuser la réduction d'impôt qui était en vigueur au moment de la conclusion de son contrat.
B.6. En adoptant cette mesure transitoire, le législateur a cherché à préserver la sécurité juridique, en veillant à ne pas décevoir les attentes légitimes de certains contribuables, tout en tenant compte de la nécessité de mettre un terme au régime de réduction d'impôt concerné, eu égard à la situation économique et budgétaire.
Le caractère raisonnablement justifié de la différence de traitement attaquée doit s'apprécier au regard de cet objectif.
B.7. C'est le moment de la conclusion du contrat qu'il convient de prendre en compte pour déterminer si le contribuable a pu fonder une espérance légitime dans l'obtention d'une réduction d'impôt pour les travaux réalisés en vertu de ce contrat ou pour l'acquisition de l'habitation faisant l'objet dudit contrat.
En décidant de retenir comme critère de différenciation la date d'obtention du certificat, le législateur permet que des catégories de contribuables en tous points comparables soient traitées différemment en raison, le cas échéant, d'événements qui leur sont étrangers, comme des retards sur le chantier imputables à l'entrepreneur ou à un cas de force majeure, ou à cause de circonstances qui étaient sans incidence sur l'ouverture du droit à une réduction d'impôt en vertu de l'article 145/24, § 2, du CIR 1992, comme l'importance des travaux à réaliser.
B.8.1. Cette différence de traitement fait peser une charge excessive sur les contribuables exclus de la mesure transitoire bien qu'ils aient conclu leur contrat d'entreprise avant la publication de la loi attaquée. Alors que le bénéfice intégral de la réduction d'impôt est conservé au profit des personnes qui bénéficient de la mesure transitoire, ces contribuables doivent en effet renoncer totalement à la réduction d'impôt à laquelle ils pouvaient prétendre et sur laquelle ils ont pu légitimement se fonder lors du calcul du financement de l'achat qu'ils ont réalisé ou des travaux qu'ils ont commandés et qui ne peuvent être modifiés qu'au prix d'un surcoût considérable.
Il s'ensuit que les effets de l'article 51 de la loi attaquée sont disproportionnés en ce que la suppression de l'avantage fiscal n'était pas prévisible pour ceux auxquels elle s'applique, en sorte qu'ils n'ont pas pu agir en conséquence, alors même que cet élément a pu jouer un rôle déterminant dans la conclusion du contrat de vente ou d'entreprise qui les lie désormais.
B.8.2. De surcroît, s'il est légitime qu'afin de lui accorder la réduction d'impôt, fût-ce à titre transitoire, le législateur ait exigé du contribuable qu'il apporte la preuve de ce que les dépenses consenties par lui ont effectivement abouti à une diminution de sa consommation d'énergie, il est en revanche manifestement déraisonnable d'exiger que cette preuve soit apportée, en principe, avant la fin de l'exercice fiscal au cours duquel les travaux ont débuté et, au plus tard, avant le 1er mars de l'année suivante.
En effet, rien n'indique qu'il eût été impossible ou exagérément difficile de prévoir que le contribuable ayant procédé aux dépenses visées à l'article 145/24, § 2, du CIR 1992 en vertu d'un contrat signé avant la publication de la loi attaquée puisse bénéficier de la réduction d'impôt dès qu'il apporte la preuve de l'obtention du certificat.
B.9. L'article 51 attaqué porte ainsi une atteinte excessive aux attentes légitimes de certains contribuables, sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit, et viole partant les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.
Le premier moyen dans les affaires nos 5437 et 5442 et la deuxième branche du moyen unique dans l'affaire n° 5444 sont fondés. En s'abstenant, lorsqu'il a prévu un régime transitoire pour les habitations pour lesquelles le certificat de conformité a été délivré à une date déterminée, de permettre également l'application de ce régime transitoire pour les habitations pour lesquelles un contrat de vente ou d'entreprise a été conclu avant la publication de la loi attaquée, le législateur a laissé subsister une différence de traitement injustifiée. Par conséquent, les habitations citées en dernier lieu doivent être prises en considération pour l'octroi de la réduction d'impôt abrogée à partir de l'exercice d'imposition 2013.
B.10. Les autres griefs soulevés par les parties requérantes ne pouvant aboutir à une annulation plus étendue, il n'y a pas lieu de les examiner.
Par ces motifs,
la Cour
- annule l'article 51 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses en ce qu'il exclut totalement du bénéfice de la mesure transitoire qu'il instaure les contribuables s'étant engagés contractuellement, avant la publication de la loi attaquée, à l'acquisition d'une habitation ou à la réalisation des travaux visés à l'article 145/24, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992;
- rejette les recours pour le surplus.
Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 8 mai 2013.
Le greffier,
P.-Y. Dutilleux
Le président,
M. Bossuyt