# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 5 mars 2015 (Belgique). RG 25/2015

* Date : 05-03-2015
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20150305-2
* Numéro de rôle : 25/2015

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet du recours et procédure

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 janvier 2014 et parvenue au greffe le 3 février 2014, Wim Raeymaekers a introduit un recours en annulation de l'article 42, alinéas 1er et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (publiée au Moniteur belge du 1er août 2013, deuxième édition) et de l'article 14 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses (publiée au Moniteur belge du 31 décembre 2013, deuxième édition).

(...)

II. En droit

(...)

B.1.1. La partie requérante demande l'annulation de l'article 42, alinéas 1er et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (ci-après : la loi du 30 juillet 2013) et de l'article 14 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses (ci-après : la loi du 21 décembre 2013).

B.1.2. L'article 42, alinéas 1er et 2, attaqué de la loi du 30 juillet 2013 dispose :

« L'article 40 est applicable aux dépenses faites à partir du 1er juillet 2013.

Par dérogation à l'alinéa 1er, le montant maximum prévu à l'article 14521, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il existait avant d'être modifié par l'article 40 de la présente loi, peut encore être pris en compte pour les dépenses faites avant le 1er juillet 2013. [...] ».

L'article 40 non attaqué de la loi du 30 juillet 2013 dispose :

« Dans l'article 14521, alinéa 1er, du [CIR 1992], remplacé par la loi du 21 décembre 1994, modifié par la loi du 7 avril 1999, l'arrêté royal du 13 juillet 2001, et les lois des 20 juillet 2001, 22 décembre 2003 et 22 décembre 2009, les mots ' jusqu'à concurrence de 1 810 EUR au plus, ' sont remplacés par les mots ' jusqu'à concurrence de 920 EUR au plus par contribuable ' ».

B.1.3. L'article 14 attaqué de la loi du 21 décembre 2013 dispose :

« Dans l'article 42 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, les alinéas 1er et 2 sont remplacés par ce qui suit :

' L'article 40 est applicable aux dépenses faites à partir du 1er janvier 2013.

Par dérogation à l'alinéa 1er, le montant maximum des dépenses prévu à l'article 14521, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il existait avant d'être modifié par l'article 40 de la présente loi, reste applicable lorsque les dépenses faites avant le 1er juillet 2013 dépassent déjà le montant maximum de 920 EUR par contribuable. Dans ce cas, les dépenses faites à partir du 1er juillet 2013 ne seront toutefois plus prises en considération pour une réduction ' ».

B.1.4. L'article 14521 du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose actuellement :

« Aux conditions prévues à l'article 14522, il est accordé une réduction d'impôt calculée sur les dépenses jusqu'à concurrence de 920 EUR (montant de base) au plus par contribuable, qui ne constituent pas des frais professionnels et qui sont effectivement payées pendant la période imposable pour des prestations, à fournir par un travailleur dans le cadre des agences locales pour l'emploi ou pour des prestations payées avec des titres-services visés dans la loi du 20 juillet 2001 visant à favoriser le développement de services et d'emplois de proximité, autres que des titres-services sociaux.

La réduction d'impôt est égale à 30 pct des dépenses visées à l'alinéa 1er.

Pour déterminer le montant des dépenses visées à l'alinéa 1er, il n'est tenu compte que de la valeur nominale des chèques-A.L.E. visés par la règlementation relative aux agences locales pour l'emploi ou de la valeur nominale des titres-services visés à l'alinéa 1er ».

B.2. La partie requérante, qui a, le 8 juillet 2013, acheté des titres-services, fait valoir qu'elle ne pouvait pas savoir à ce moment que la déductibilité fiscale serait rétroactivement modifiée à partir du 1er juillet 2013. La réduction d'impôt pour l'achat de titres-services est dorénavant calculée sur un montant maximum de 920 euros par contribuable (1 380 euros indexés) au lieu d'un montant maximum de 1 810 euros (2 720 euros indexés). A la suite de l'abaissement de la déductibilité fiscale au montant maximum indexé de 1 380 euros, la partie requérante aurait, par son achat de titres-services en date du 8 juillet 2013, dépassé ce montant de 226,50 euros. Conformément à l'article 14521 du CIR 1992, une réduction d'impôt de 30 p.c. aurait dû être appliquée à ce montant. La partie requérante serait ainsi, du fait de la mesure attaquée, privée d'un montant de 67,95 euros pour la période imposable 2013.

La partie requérante soulève trois moyens.

Quant au premier moyen

B.3. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de la non-rétroactivité de la loi.

Selon la partie requérante, les dispositions attaquées établissent une différence de traitement entre deux catégories comparables d'utilisateurs de titres-services : d'une part, ceux qui ont acheté des titres-services entre le 1er juillet 2013 et le 31 juillet 2013 et ont ainsi dépassé le montant diminué, instauré rétroactivement, de la réduction d'impôt et, d'autre part, ceux qui ont acheté des titres-services à partir du 1er août 2013, sans avoir acheté de tels titres en juillet 2013. A partir du 1er juillet 2013, les deux catégories seraient soumises à un nouveau montant maximum diminué qui donne droit à une réduction d'impôt lors de l'achat de titres-services.

La différence de traitement consisterait, selon la partie requérante, en ce que la première catégorie ne pouvait pas savoir qu'à partir du 1er juillet 2013, le montant qui entrerait en considération pour une réduction d'impôt passerait de 2 720 à 1 380 euros, alors que la seconde catégorie, en raison de la loi du 30 juillet 2013, qui a été publiée dans l'intervalle au Moniteur belge le 1er août 2013, en aurait eu connaissance, de sorte que cette catégorie aurait pu adapter son comportement en commandant par exemple uniquement des titres-services pour arriver au maximum du montant fiscalement déductible, en ouvrant au sein du ménage un second compte ou en ne commandant plus de titres-services. Selon la partie requérante, cette différence de traitement découlerait de la rétroactivité que le législateur aurait conférée à la nouvelle réglementation.

B.4.1. L'article 42 attaqué a été inséré dans la loi du 30 juillet 2013 à la suite de l'adoption d'un amendement qui a été justifié comme suit :

« Au cours des années, l'utilisation des titres-services a toujours augmenté, et de ce fait, le coût a augmenté de façon exponentielle.

Après la sixième réforme de l'Etat, les titres-services deviendront une compétence régionale et chaque Région pourra adapter ces dispositions à son gré.

Il semble approprié de maintenir le système des titres-services et des chèques-ALE, mais de réduire le montant des dépenses pour lequel on peut obtenir une réduction d'impôt à partir du 1er juillet 2013. Pour les dépenses faites avant cette date, le montant maximum tel qu'il existait avant continue à s'appliquer » (Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/004, p. 9).

B.4.2. Les travaux préparatoires de l'article 14 attaqué de la loi du 21 décembre 2013 mentionnent :

« L'article 42 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, détermine l'entrée en vigueur de l'article 40 de la même loi.

L'article 40 précité réduit le montant maximum des dépenses éligibles par contribuable pour la réduction prévue à l'article 14521 du Code des impôts sur les revenus 1992 à partir du 1er juillet 2013.

L'intention du gouvernement était de limiter ces dépenses jusqu'à concurrence d'un montant de à 920 euros (par contribuable - montant indexé de 1 380 euros), étant entendu que le montant maximum (sur base annuelle) - en ce qui concerne l'année des revenus 2013 - peut s'élever à un montant maximum de 1 810 euros (montant indexé de 2 720 euros), dans le cas où une personne aurait déjà acheté des titres-services pour ce montant au cours du premier semestre 2013.

Cela est étayé par le fait que tant le montant de 2 720 euros que celui de 1 380 euros sont des montants annuels : jusqu'au 30 juin 2013 un montant maximum de 2 720 euros s'appliquait sur une base annuelle; à partir du 1er juillet 2013 ce n'est plus qu'un montant maximum de 1 380 euros; cela signifie que les dépenses faites depuis le 1er juillet 2013 ne peuvent plus être prises en considération si précédemment (sur base annuelle), la limite de 1 380 euros était déjà dépassée.

Les hypothèses suivantes peuvent donc se présenter :

- au cours du premier semestre de l'année 2013, on a acheté des titres-services pour un montant supérieur à 2 720 euros : pour l'ensemble de l'année 2013, un montant maximum de 2 720 euros est admissible, plus aucune dépense effectuée au cours du second semestre n'est prise en considération;

- au cours du premier semestre de l'année 2013, on a acheté des titres-services pour un montant supérieur à 1 380 euros mais inférieur à 2 720 euros : le montant total des dépenses est éligible; plus aucune dépense effectuée au cours du second semestre n'est prise en considération;

- au cours du premier semestre de l'année 2013, on a acheté des titres-services pour un montant inférieur à 1 380 euros, les dépenses faites au cours du second semestre de l'année 2013 sont dès lors donc éligibles, mais ne sont prises en considération globalement sur base annuelle, qu'à concurrence d'un montant maximum de 1 380 euros.

Afin de lever tout doute à cet égard, il est proposé de modifier l'article 42 » (Doc. parl., Chambre, 2013-2014, DOC 53-3236/001, pp. 14-15).

B.5. Les travaux préparatoires précités font apparaître que le législateur poursuit, à travers la mesure attaquée, un objectif budgétaire, à savoir, eu égard à l'augmentation considérable de l'utilisation de titres-services, abaisser à partir de l'exercice d'imposition 2014 le montant maximum des dépenses pour titres-services qui entrent en considération pour une réduction d'impôt. Par ailleurs, pour les dépenses de titres-services qui ont été effectuées entre le 1er janvier 2013 et le 30 juin 2013, il n'est pas touché à l'avantage fiscal qui existait (article 42, alinéa 2, de la loi du 30 juillet 2013 et article 14 de la loi du 21 décembre 2013, qui a remplacé l'alinéa 2 de l'article 42 de la loi du 30 juillet 2013).

B.6. Il appartient au législateur d'établir les réductions d'impôt ou les diminutions de celles-ci. Il dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils sont dépourvus de justification raisonnable.

B.7. Contrairement à ce qu'elle soutient, la partie requérante pouvait, après la publication de la loi du 30 juillet 2013 au Moniteur belge du 1er août 2013, adapter son comportement à l'article 42 attaqué de cette loi, de sorte qu'elle pouvait amoindrir l'impact de la mesure attaquée.

En effet, sur la base de l'article 3, § 3, alinéa 1er, première phrase, de l'arrêté royal du 12 décembre 2001 concernant les titres-services, la partie requérante pouvait renvoyer ses titres-services qui n'avaient pas encore été utilisés et qui étaient encore valables. Aux termes de cette disposition, « les utilisateurs peuvent demander, auprès de la société émettrice, le remboursement des titres-services qui n'ont pas été utilisés et qui sont encore valables ». La partie requérante pouvait ainsi renoncer au système des titres-services ou limiter l'achat ultérieur de titres-services au nouveau montant maximum qui entre en compte pour la réduction d'impôt. Elle pouvait aussi, si elle le souhaitait, demander l'ouverture d'un second compte pour les titres-services au sein de son ménage pour bénéficier ainsi deux fois de l'avantage fiscal, celui-ci étant calculé par contribuable.

Etant donné que la partie requérante pouvait adapter son comportement à la nouvelle réglementation, la différence de traitement qu'elle allègue entre les catégories d'utilisateurs de titres-services créées par elle, telles qu'elles ont été décrites en B.3, n'existe pas.

B.8. Le contrôle des mesures attaquées au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique, n'aboutit pas à une autre conclusion.

B.9.1. Par ailleurs, contrairement à ce que soutient la partie requérante, les dispositions attaquées n'ont pas d'effet rétroactif.

Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis.

Par conséquent, toutes les modifications qui ont été apportées à l'impôt sur les revenus avant la fin de la période imposable peuvent être appliquées sans qu'elles puissent être réputées avoir un effet rétroactif.

B.9.2. En l'espèce, les mesures attaquées sont contenues dans la loi du 30 juillet 2013 et dans la loi du 21 décembre 2013, qui ont été publiées respectivement au Moniteur belge du 1er août 2013 et du 31 décembre 2013. Ces mesures sont applicables aux dépenses effectuées respectivement à partir du 1er juillet 2013 et du 1er janvier 2013. Elles ont trait à la période imposable 2013 qui se clôture le 31 décembre 2013.

B.9.3. Les mesures attaquées sont dès lors compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la non-rétroactivité de la loi.

B.10. Dans la mesure où la partie requérante critique les dispositions attaquées en ce qu'elles l'empêchent de pouvoir encore bénéficier du montant maximum de 2 720 euros qui entre en compte pour la réduction d'impôt, cette partie soumet à la Cour une différence de traitement qui repose sur la comparaison de deux réglementations qui lui étaient applicables à des moments différents, à savoir, d'une part, l'ancien maximum de 2 720 euros, et, d'autre part, le nouveau maximum de 1 380 euros.

Pour vérifier le respect du principe d'égalité et de non-discrimination, il n'est pas pertinent de comparer entre elles deux législations qui étaient applicables à des moments différents. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de poursuivre un objectif différent de celui qu'il poursuivait antérieurement et d'adopter des dispositions de nature à le réaliser. La seule circonstance que le législateur ait pris une mesure différente de celle qu'il avait adoptée antérieurement n'établit en soi aucune discrimination. A peine de rendre impossible toute modification de la loi, il ne peut être soutenu qu'une disposition nouvelle violerait le principe d'égalité et de non-discrimination par cela seul qu'elle modifie les conditions d'application de la législation ancienne. Le principe précité n'est pas violé pour la seule raison qu'une nouvelle mesure déjouerait les calculs de ceux qui avaient compté sur le maintien de la politique antérieure.

Le propre d'une nouvelle législation est d'établir une distinction entre les personnes qui sont concernées par des situations juridiques qui entraient dans le champ d'application de la règle antérieure (montant maximum de 2 720 euros) et les personnes qui sont concernées par des situations juridiques qui entrent dans le champ d'application de la nouvelle règle (montant maximum de 1 380 euros).

B.11. Le premier moyen n'est pas fondé.

Quant au deuxième moyen

B.12. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 170 et 172 de la Constitution.

B.13.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.13.2. Pour les mêmes motifs que ceux qui ont été mentionnés lors de l'examen du premier moyen, le deuxième moyen n'est pas fondé.

Quant au troisième moyen

B.14. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Les dispositions attaquées auraient pour effet que la partie requérante serait privée d'un avantage fiscal de 67,95 euros, de sorte que le droit au respect de ses biens aurait ainsi été affecté de manière injustifiée.

B.15.1. Dans le cadre de l'examen du premier moyen, il est apparu que les dispositions attaquées ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution, étant donné que la différence de traitement alléguée par la partie requérante n'existe pas.

La violation alléguée de ces dispositions constitutionnelles, combinées avec la disposition conventionnelle précitée, ne conduit pas à une autre conclusion.

B.15.2. Pour les mêmes motifs que ceux qui ont été mentionnés lors de l'examen du premier moyen, le troisième moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu 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, le 5 mars 2015.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

A. Alen