

Numéro du rôle : 2736
Arrêt n° 101/2004 du 9 juin 2004

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 408 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 (régularisation des rémunérations et primes imposables des membres du personnel de la police locale), introduit par J. Joos.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président A. Arts,

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 26 juin 2003 et parvenue au greffe le 27 juin 2003, J. Joos, demeurant à 2160 Wommelgem, Raf Verhulstlaan 5v2, a introduit un recours en annulation de l'article 408 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002).

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire et la partie requérante a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 5 mai 2004 :

- ont comparu :

. Me V. Hofman, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me P. Crispyn, avocat au barreau de Gand, pour la partie requérante;

. G. Dekelver, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Position de la partie requérante

A.1.1. Selon la partie requérante, inspecteur de police, la disposition attaquée instaure une différence de traitement fiscal en ce qui concerne la régularisation de certains arriérés. Deux catégories de membres du personnel de la police locale seraient ainsi traitées différemment sans aucune justification : d'une part, les membres du personnel qui ont bénéficié de rémunérations et de primes imposables dont le calcul ou la régularisation des mois non encore régularisés de l'année 2002 a été effectué le 30 avril 2003 au plus tard et, d'autre part, les membres du personnel de la police locale pour lesquels cette régularisation est intervenue après cette date.

En outre, selon la partie requérante, la disposition attaquée, combinée avec l'article 171, 5°, b), du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), instaure implicitement mais certainement une différence de traitement entre, d'une part, les membres du personnel de la police locale qui ont perçu des arriérés en 2003 et, d'autre part, d'autres contribuables qui ont perçu des arriérés en 2003 et qui sont soumis à l'article 171, 5°, b), précité. En vertu de cette disposition, ces revenus sont imposables distinctement au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale.

A.1.2. La partie requérante estime que le législateur a considéré à tort que le régime prévu par la disposition attaquée était avantageux pour les membres du personnel de la police locale dont la régularisation est intervenue le 30 avril 2003 au plus tard. Elle affirme que ce n'est nullement le cas : sans l'instauration de la disposition entreprise, les membres du personnel de la police locale concernés auraient été soumis au régime plus avantageux que prévoit l'article 171, 5°, b). La partie requérante fait observer à cet égard que la responsabilité du paiement tardif des rémunérations et indemnités imposables incombe à l'autorité.

La partie requérante estime par ailleurs que la disposition attaquée prévoit, sans aucune justification, que, d'une part, 80 p.c. seulement des arriérés régularisés en 2003 sont réputés avoir été payés en 2002 et que, d'autre part, seuls les paiements d'arriérés effectués le 30 avril 2003 au plus tard sont soumis au régime particulier. Selon elle, on obtient ainsi seulement une neutralisation partielle des effets fiscaux négatifs.

A.1.3. En réponse au mémoire du Conseil des ministres, la partie requérante souligne que la situation particulière dans laquelle se trouvent les contribuables auxquels s'applique la disposition attaquée est la conséquence d'un manquement de l'autorité. Cette circonstance ne justifie toutefois pas, selon elle, qu'une catégorie particulière de contribuables soit traitée de manière plus désavantageuse, sur le plan fiscal, que les autres contribuables qui ne perçoivent des arriérés qu'accidentellement.

La partie requérante affirme ensuite que le Conseil des ministres ne produit aucune preuve dont il ressortirait que les raisons invoquées par lui pour justifier la date du 30 avril 2003 ont été prises en compte lors de l'adoption de la disposition attaquée.

La partie requérante ne partage pas le point de vue du Conseil des ministres selon lequel le montant de 80 p.c. ne serait pas fixé arbitrairement parce que, lors du paiement des avances, une part forfaitaire de 20 p.c. a aussi été retenue. La partie requérante observe à cet égard que la retenue de 20 p.c. des avances ne justifie pas en soi que ce même rapport de 80/20 serait aussi pertinent et proportionné pour le calcul des impôts finalement dus, non sur les avances, mais sur les rémunérations et les indemnités. En outre, il n'existe pas non plus de justification pour les 20 p.c. de retenue sur les avances. Enfin, la partie requérante affirme que, dans l'hypothèse où la proportion de 80/20 aurait été choisie en fonction de la proportion identique fixée à l'article 3 de l'arrêté royal du 22 juin 2001 « déterminant les modalités selon lesquelles des avances ou des compensations doivent être données aux membres du personnel de la police locale », ce choix repose sur une disposition illégale. Selon elle, cet arrêté royal est illégal parce que la motivation de l'urgence de cet arrêté n'est pas pertinente.

Position du Conseil des ministres

A.2. Le Conseil des ministres souligne que la disposition attaquée a un caractère unique et s'applique à la situation particulière des membres du personnel de la police locale qui ont perçu des avances pendant tout ou partie de l'année 2002. Selon lui, le législateur pouvait régler les conséquences fiscales de cette situation particulière qui est celle d'une catégorie déterminée de contribuables, à savoir 20.000 membres du personnel environ.

Faisant référence aux travaux préparatoires, le Conseil des ministres affirme que, lors de l'adoption de la disposition attaquée, il a été tenu compte de cette situation particulière et qu'il a été jugé nécessaire de faire disparaître certains effets négatifs du régime fiscal de droit commun pour le calcul de l'impôt sur les arriérés, en particulier en ce qui concerne la perte de la possibilité d'imputer des dépenses qui donnent droit à une réduction d'impôt.

Le Conseil des ministres conteste le point de vue de la partie requérante selon lequel le calcul de l'impôt conformément à l'article 171 du C.I.R. 1992 serait toujours plus favorable. Cela dépendra, selon lui, de la situation personnelle de chaque contribuable et des réductions d'impôt auxquelles celui-ci peut prétendre pour la période imposable 2002. Par ailleurs, les membres du personnel de la police locale qui ont perçu des avances en 2002 se trouvent dans une situation qui diffère de celle des contribuables auxquels s'applique le régime de l'article 171 du C.I.R. 1992, étant donné que ces derniers ne doivent faire face qu'accidentellement à une situation de paiement d'arriérés.

Enfin, la date du 30 avril 2003 n'a pas été fixée arbitrairement, selon le Conseil des ministres, étant donné qu'elle a été choisie pour tenir compte, d'une part, de l'applicabilité effective de la modification du calcul par les services compétents et, d'autre part, de la possibilité pour les membres du personnel concernés de la police locale d'introduire dans les délais leur déclaration fiscale pour l'année 2002 (exercice d'imposition 2003). Selon lui, le taux de 80 p.c. n'a pas non plus été fixé arbitrairement : il ressort des travaux préparatoires que, lors du paiement des avances, il a été décidé de retenir une part forfaitaire de 20 p.c. C'est cette même proportion qui a été reprise dans la disposition attaquée.

- B -

B.1. La partie requérante, inspecteur de police, demande l'annulation de l'article 408 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 pour cause de violation du principe d'égalité et de non-discrimination contenu aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

La disposition attaquée, figurant au chapitre intitulé « Régularisation des rémunérations et primes imposables des membres du personnel de la police locale », énonce :

« Pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992, sont censées avoir été payées ou attribuées à concurrence de 80 p.c., en 2002, les rémunérations et primes imposables des membres du personnel de la police locale pour lesquels le calcul ou la régularisation des mois non encore régularisés de l'année 2002 par le 'secrétariat social de la police intégrée, structurée à deux niveaux' est effectué au cours de l'année 2003 au plus tard le 30 avril 2003. »

Les articles 299 et 300 de la loi-programme du 22 décembre 2003 (*Moniteur belge* du 31 décembre 2003, première édition) ont remplacé la date du 30 avril 2003 par la date du 31 décembre 2003, et ce avec effet au 10 janvier 2003.

B.2. En tant que la partie requérante invoque une différence de traitement qu'instaurerait « de manière implicite mais certaine » la disposition entreprise, lue en combinaison avec l'article 171, 5°, b), du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), entre les membres du personnel de la police locale confrontés à des arriérés de paiement en 2003, d'une part, et les autres contribuables confrontés à des arriérés de paiement au cours de la même année et soumis à l'article 171, 5°, b), précité, d'autre part, la Cour ne peut prendre en compte cette différence de traitement. En effet, la disposition critiquée s'applique exclusivement à une catégorie particulière, limitée, de contribuables, à savoir les membres du personnel de la police locale, alors que la réglementation prévue par l'article 171, 5°, b), du

C.I.R. 1992 s'applique à tous les contribuables qui se trouvent dans les conditions définies par cette disposition. Une réglementation spécifique du traitement fiscal d'arriérés applicable à une certaine catégorie de contribuables - en l'espèce la disposition attaquée - ne peut toutefois être lue en combinaison avec une réglementation générale applicable à tous les contribuables pour en inférer une différence de traitement qui serait imputable à la réglementation spécifique. La Cour limite donc son examen à la différence de traitement qui découle directement de la disposition entreprise.

B.3. La disposition critiquée a été commentée comme suit dans les travaux préparatoires :

« En exécution des articles 248*decies*, 248*duodecies* et 257*quinquies* de la loi du 7 décembre 1998 organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux, il a été attribué aux membres du personnel du cadre opérationnel de la police locale des avances sur salaires et indemnités qui leur sont dus dès que leur nouveau statut est pleinement entré en vigueur (arrêté royal du 22 juin 2001 déterminant les modalités selon lesquelles des avances ou des compensations doivent être donnés aux membres du personnel de la police locale).

La régularisation définitive des salaires et indemnités se fait sur la base des informations que les services locaux concernés font parvenir au 'Secrétariat social de la police intégrée, structurée à deux niveaux' (secrétariat social GPI) (exécution de l'article 140*quater*, alinéa 1er et 257*quater* de la loi précitée).

Le secrétariat social GPI fait parvenir à son tour les données nécessaires au Service Central des Dépenses Fixes (SCDF). Ce service doit entre autres s'occuper du paiement des salaires nets et des indemnités et respecter les obligations fiscales et sociales.

Dès que le secrétariat social GPI reprend les données relatives aux membres du personnel de la police locale d'une zone pour un mois déterminé, les calculs des salaires pour cette zone déterminée s'effectuent suivant les règles normales.

Étant donné que la police locale des zones de police n'a souvent été mise en place qu'au cours de l'année 2002 et que les données concernant les membres du personnel de la police communale ne pouvaient pas ou ne pouvaient être que partiellement reprises et/ou régularisées par le secrétariat social GPI, le SCDF ne pourra, pour une grande partie des membres du personnel concernés, réaliser les tâches suivantes qu'en 2003 :

- le calcul nécessaire des salaires et indemnités réellement à payer;
- le versement et la déclaration du précompte professionnel retenu.

Les conséquences du fait qu'une partie du personnel ne recevra qu'en 2003 la régularisation de leurs salaires, allocations et indemnités sont notamment :

— que les membres du personnel de la police locale concernée n'ont pas perçu de rémunérations imposables durant tout ou partie de l'année 2002, nonobstant le fait qu'ils ont reçu des avances sur leurs salaires et indemnités. En effet, les avances sont une forme de prêt consenti par l'employeur au travailleur et ils ne constituent pas des rémunérations imposables;

— que les rémunérations des années 2002 et 2003 doivent être déclarées comme des revenus imposables de 2003. Suite à cela, les impôts normalement étalés sur deux ans sont enrôlés en une fois;

— que des dépenses déductibles ne peuvent être portées en diminution sur le plan de l'impôt des personnes physiques,

— que des paiements qui donnent droit à une réduction d'impôt pour épargne à long terme ou épargne logement ne peuvent être imputés.

L'article 388 [désormais 408] vise à remédier aux conséquences négatives engendrées par cette situation en considérant que tout calcul et/ou régularisation, n'ayant pas été exécuté entre le 1er janvier et le 30 avril 2003, a fait l'objet d'un paiement ou d'une attribution durant l'année 2002 et ce à concurrence de 80 % des régularisations.

De cette manière, les membres du personnel concernés pourront, pour l'exercice d'imposition 2003, revenus de l'année 2002, revendiquer les avantages fiscaux relatifs à l'exercice d'imposition 2003 et leurs rémunérations des années 2002 et 2003 ne seront pas imposées pendant la même année.

En ce qui concerne les 20 % qui ne sont pas censés avoir été payés ou attribués en 2002, les règles fiscales normales s'appliquent, ce qui signifie que cette partie sera taxée avec les revenus imposables de l'année 2003 comme des arriérés de l'année 2002 payés en 2003. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2002-2003, DOC 50-2124/001 et DOC 50-2125/001, pp. 199-200)

B.4. Il appert des travaux préparatoires que par la disposition critiquée, le législateur vise à remédier à un certain nombre de conséquences fiscales préjudiciables pour les membres du personnel de la police locale qui n'ont obtenu qu'en 2003 la régularisation de leurs salaires, allocations et indemnités auxquels ils avaient droit en 2002 mais qui n'ont reçu que des avances sur ceux-ci pendant une partie ou la totalité de l'année 2002. Aussi la disposition attaquée prévoit-elle que les calculs ou régularisations effectués au plus tard le 30 avril 2003 pour les mois non régularisés de l'année 2002 sont censés avoir été effectués ou attribués à concurrence de 80 p.c. en 2002.

La partie requérante estime toutefois que le législateur a postulé à tort que la mesure entreprise est favorable aux membres du personnel de la police locale dès lors que, sans l'instauration de cette disposition, les membres du personnel en question auraient été soumis à la réglementation plus avantageuse de l'article 171, 5°, b), du C.I.R. 1992.

Cette conception ne saurait être admise. Indépendamment de la circonstance que les membres du personnel de la police locale qui ont perçu des avances en 2002 se trouvent dans une autre situation que les contribuables auxquels s'applique la réglementation de l'article 171, 5°, b), précité – les derniers nommés sont plutôt confrontés de manière exceptionnelle au paiement d'arriérés –, le calcul de l'impôt dépend également de la situation concrète de chaque contribuable et en particulier des réductions d'impôt auquel il peut prétendre pour la période imposable 2002.

B.5. La disposition attaquée instaure une différence de traitement entre les membres du personnel de la police locale selon que la régularisation de certains arriérés est effectuée soit au plus tard le 30 avril 2003, soit après cette date.

Cette différence de traitement se fonde sur un critère objectif, à savoir la date d'exécution de la régularisation des arriérés.

Le critère de distinction est pertinent pour atteindre l'objectif poursuivi, dès lors qu'il peut être admis que la date du 30 avril 2003 a été fixée afin de tenir compte de la possibilité, pour les services concernés, d'exécuter effectivement les régularisations.

B.6. La mesure entreprise n'est pas manifestement disproportionnée à l'objectif poursuivi par le législateur.

La disposition critiquée revêt un caractère unique et a été adoptée à la suite de difficultés administratives, imputables à la mise en œuvre de l'organisation d'un service de police intégré, structuré à deux niveaux, avec pour conséquence qu'en 2002, seules des avances sur les rémunérations et indemnités ont été accordées à certains membres du personnel.

En outre, un traitement parfaitement égal de tous les membres du personnel de la police locale, pour ce qui concerne la fixation de la date d'exécution de la régularisation des arriérés, contraindrait le législateur à vérifier à quelle date et pour quel contribuable la régularisation a été effectuée. Eu égard aux frais administratifs importants d'une telle enquête et aux conséquences fiscales relativement limitées de la disposition attaquée, le législateur a pu faire

usage, pour la fixation de la date d'exécution de la régularisation, de catégories qui, sans violer les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, n'ont appréhendé la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation.

B.7. La partie requérante fait encore valoir que la disposition attaquée prévoit de manière arbitraire que seuls 80 p.c. des arriérés régularisés en 2003 sont censés avoir été payés en 2002.

Sans préjudice de l'approche simplificatrice relevée au B.6, troisième alinéa, la Cour constate que la même proportion de 80/20 a été appliquée pour le paiement des avances, en sorte que le choix en faveur du taux de 80 p.c. figurant dans la disposition attaquée n'est pas dénué de justification.

B.8. Le moyen ne peut être admis.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

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 d'arbitrage, à l'audience publique du 9 juin 2004.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

A. Arts