

Numéro du rôle : 5815
Arrêt n° 8/2015 du 22 janvier 2015

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 145²⁴, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était d'application à partir de l'exercice d'imposition 2004, posées par le Tribunal de première instance d'Anvers.

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 des questions préjudicielles et procédure

Par jugement du 8 janvier 2014 en cause de Pieter Herman et Sarah Gomperts contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 22 janvier 2014, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 145²⁴, § 1er, 1°, du CIR 1992, tel qu'il était d'application à partir de l'exercice d'imposition 2004 et ce, pour toutes les dépenses qui ont été payées jusqu'au 31 décembre 2012, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il prévoit qu'une réduction d'impôt est accordée pour les 'dépenses pour le remplacement des anciennes chaudières' dans l'interprétation selon laquelle cette disposition n'est pas d'application aux 'dépenses pour le remplacement d'un ancien système de chauffage décentralisé par une nouvelle chaudière' puisqu'elle instaure ainsi une différence de traitement non justifiée entre les propriétaires d'une habitation existante dotée d'un système de chauffage central et les propriétaires d'une habitation existante dotée d'un système de chauffage décentralisé, alors que ces deux catégories de personnes se trouvent, au regard de l'incidence sur l'environnement visée par cette loi, dans une situation similaire ? »;

2. « L'article 145²⁴, § 1er, 1°, du CIR 1992, tel qu'il était d'application à partir de l'exercice d'imposition 2004 et ce, pour toutes les dépenses qui ont été payées jusqu'au 31 décembre 2012, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il prévoit qu'une réduction d'impôt est accordée pour les 'dépenses pour le remplacement des anciennes chaudières' dans l'interprétation selon laquelle cette disposition est également d'application aux 'dépenses pour le remplacement d'un ancien système de chauffage décentralisé par une nouvelle chaudière' puisqu'elle n'instaure ainsi aucune différence de traitement entre les propriétaires d'une habitation existante dotée d'un système de chauffage central et les propriétaires d'une habitation existante dotée d'un système de chauffage décentralisé, étant donné que ces deux catégories de personnes se trouvent, au regard de l'incidence sur l'environnement visée par cette loi, dans une situation similaire ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- Pieter Herman et Sarah Gomperts;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers.

Par ordonnance du 29 octobre 2014, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke et P. Nihoul, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 26 novembre 2014 et l'affaire mise en délibéré.

A la suite de la demande d'une partie à être entendue, introduite dans le délai précité, la Cour, par ordonnance du 25 novembre 2014, a fixé l'audience au 17 décembre 2014.

A l'audience publique du 17 décembre 2014 :

- ont comparu :
 - . Pieter Herman et Sarah Gomperts, en personne;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. Derycke et P. Nihoul 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les parties demanderesses devant le juge *a quo* contestent leur cotisation à l'impôt des personnes physiques, pour l'exercice d'imposition 2010, devant le Tribunal de première instance d'Anvers. Elles estiment avoir droit à la réduction d'impôt, instaurée par l'article 145²⁴ du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), pour le remplacement d'une ancienne chaudière, alors que l'administration fiscale considère que cette réduction vaut uniquement pour le remplacement d'une ancienne chaudière qui fait partie d'un système de chauffage central et non pour le placement d'une nouvelle chaudière en remplacement d'un système de chauffage décentralisé.

Si le juge *a quo* suit l'interprétation précitée de l'article 145²⁴ du CIR 1992, les parties demanderesses estiment qu'une discrimination est créée entre les contribuables dotés d'un système de chauffage central et les contribuables dépourvus de système de chauffage central, sans que cette discrimination soit raisonnablement justifiée.

Le juge *a quo* pose en conséquence les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Tout d'abord, les parties demanderesses devant le juge *a quo* soulignent que l'article 145²⁴ du CIR 1992 fait partie d'une série de mesures visant à stimuler des dépenses pour une consommation d'énergie plus rationnelle. La loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques prévoit notamment un axe écologique comprenant une mesure d'économie d'énergie qui consiste à accorder une réduction d'impôt au contribuable lorsque celui-ci effectue certaines dépenses d'économie d'énergie (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 7). Bien que le simple « remplacement des anciennes chaudières » n'entraîne pas d'économie d'énergie à strictement parler, le but de cette loi de réforme était d'inciter les contribuables particuliers à opérer des dépenses qui permettent de réaliser des économies d'énergie.

Les parties demanderessees devant le juge *a quo* soulignent également qu'un amendement visant à étendre la réduction d'impôt au remplacement de toutes les autres anciennes chaudières n'a pas été adopté, sans toutefois qu'une justification ait été avancée. La remarque du Conseil des ministres selon laquelle le rejet de cet amendement prouverait qu'une réduction d'impôt n'est pas accordée pour tous les types de dépenses possibles, même si celles-ci peuvent contribuer dans une mesure importante à l'économie d'énergie et donc satisfaire à l'objectif poursuivi par le législateur, ne saurait être suivie. En effet, les parties demanderessees ne demandent pas qu'une réduction d'impôt soit accordée pour tous les types de dépenses possibles; elles affirment uniquement que le fait d'accorder une même réduction d'impôt à une catégorie de contribuables déterminée et pas à une catégorie similaire n'est pas justifié.

Le fait que cette restriction n'ait pas été explicitement motivée dans les travaux préparatoires ne peut, selon les parties demanderessees devant le juge *a quo*, s'expliquer que par une erreur manifeste du législateur. Le seul motif que l'Etat peut invoquer pour justifier cette restriction est qu'elle est bénéfique pour le budget de l'Etat, mais, conformément à la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, cette motivation ne suffit pas pour être considérée comme une justification raisonnable.

A.2. Les parties demanderessees devant le juge *a quo* estiment que le législateur, même s'il dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour instaurer des impôts et accorder des réductions d'impôt afin d'inciter les contribuables à réaliser certains buts politiques, doit respecter le principe d'égalité. Lorsqu'en choisissant entre les mesures qu'il estime nécessaires, le législateur opte pour une mesure faisant apparaître une différence de traitement, la Cour constitutionnelle doit examiner si cette différence de traitement repose sur une justification raisonnable. Une différence de traitement non justifiée entre le contribuable doté d'une chaudière centrale et le contribuable dépourvu d'une chaudière centrale, qui remplacent tous deux leur système de chauffage existant par une chaudière centrale économique, reviendrait à instaurer un privilège fiscal en faveur de la première catégorie de contribuables, ce qu'interdit l'article 172 de la Constitution.

Si le remplacement d'une ancienne chaudière est considéré comme contribuant à l'économie d'énergie, ceci vaut *a fortiori* pour le remplacement d'un système de chauffage décentralisé énergivore, avec des poêles à gaz dans chaque pièce, par un système de chauffage central écologique, avec chaudière à condensation.

A.3. Le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas violation du principe d'égalité parce qu'à supposer même qu'il y ait une différence de traitement, des motifs réellement objectifs et pertinents justifient de n'accorder la réduction d'impôt que pour un certain nombre de dépenses bien définies visant à économiser l'énergie. Selon le Conseil des ministres, les catégories de contribuables ne sont, par ailleurs, pas comparables.

A.4.1. Le Conseil des ministres souligne tout d'abord que, conformément à l'article 145²⁴, § 1er, du CIR 1992, une réduction d'impôt est accordée pour un certain nombre de dépenses énumérées effectivement réalisées pendant la période imposable en vue d'une utilisation plus rationnelle de l'énergie dans les habitations. Le Gouvernement n'a donc prévu un avantage fiscal en faveur du contribuable concerné que pour un nombre limité de travaux bien précis visant à économiser l'énergie. Il n'appartient toutefois pas à la Cour constitutionnelle d'apprécier l'opportunité d'une mesure fiscale visant à accorder une réduction d'impôt dans certaines limites et sous certaines conditions. La Cour ne peut rejeter les choix politiques du législateur, ainsi que les motifs justifiant ces choix, que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables. En l'espèce, le Conseil des ministres estime qu'un vieux système de chauffage décentralisé peut être utilisé de manière plus écologique qu'un vieux système de chauffage central par une gestion intelligente des différents éléments décentralisés, ce qui n'est pas possible avec un système de chauffage central.

A cet égard, le Conseil des ministres souligne qu'il ne saurait être question d'une erreur manifeste; l'objectif que poursuivait le législateur en adoptant cette mesure est fondé sur des motifs raisonnables et sérieux. L'exclusion de certaines mesures d'économie d'énergie relève du large pouvoir d'appréciation du législateur. En outre, le passage d'un système de chauffage décentralisé à un système de chauffage central ne contribue pas, en soi, à économiser de l'énergie et cette dépense n'est donc pas visée par le législateur.

A.4.2.1. Le Conseil des ministres fait également valoir que les contribuables ne se trouvent pas, selon lui, dans des situations comparables. En effet, pour fixer le revenu cadastral, il est notamment tenu compte de la présence ou non d'un chauffage central dans l'habitation. L'habitation acquise par le contribuable était dotée

d'un système de chauffage décentralisé; par conséquent, le revenu cadastral de l'habitation acquise est probablement inférieur à celui d'une habitation comparable dotée d'un chauffage central avec chaudière et les deux situations ne sont donc pas comparables.

A.4.2.2. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* estiment que la différence au niveau des montants du revenu cadastral n'est pas pertinente pour tenter de démontrer que les deux catégories ne se trouvent pas dans des situations comparables. En effet, le fait que le revenu cadastral de l'habitation des parties demanderesses devant le juge *a quo* pourrait être peu élevé ne présente aucun intérêt pour l'Etat belge, étant donné que le revenu cadastral d'une habitation non donnée en location située en Région flamande ne peut produire d'effets qu'au niveau des droits d'enregistrement payés à l'acquisition et au niveau du précompte immobilier, soit deux matières qui relèvent de la compétence de la Région flamande.

A supposer même que le montant du revenu cadastral de l'habitation puisse autoriser l'Etat belge à classer les contribuables dans deux catégories non comparables, cet argument manque en fait, selon les parties demanderesses devant le juge *a quo*. En ce qui concerne la perception des droits d'enregistrement, le montant éventuellement inférieur du revenu cadastral n'a eu aucun effet lors de l'achat de l'habitation; le revenu cadastral non indexé s'élevait déjà à plus de 745 euros sans système de chauffage central. En ce qui concerne la perception du précompte immobilier, il faut tenir compte, non pas de la situation antérieure au placement de la chaudière, mais bien de la situation postérieure au placement de la chaudière; les parties demanderesses ont placé un chauffage central dès l'acquisition de l'habitation, alors que le précompte immobilier pour l'année au cours de laquelle elles ont acquis l'habitation devait encore être acquitté par les vendeurs.

- B -

B.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 145²⁴, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il était applicable à partir de l'exercice d'imposition 2004 et ce, pour toutes les dépenses effectuées jusqu'au 31 décembre 2012, en ce qu'il prévoit qu'une réduction d'impôt est accordée en ce qui concerne les « dépenses pour le remplacement des anciennes chaudières », dans l'interprétation selon laquelle cette réduction d'impôt ne s'applique pas aux « dépenses pour le remplacement d'un ancien système de chauffage décentralisé par une nouvelle chaudière » (première question préjudicielle) ou dans l'interprétation selon laquelle cette réduction d'impôt s'applique aux « dépenses pour le remplacement d'un ancien système de chauffage décentralisé par une nouvelle chaudière » (seconde question préjudicielle).

B.2. L'article 145²⁴, § 1er, 1°, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 33 de la loi du 10 août 2001, dispose :

« Il est accordé une réduction d'impôt pour les dépenses énumérées ci-après qui sont effectivement payées pendant la période imposable en vue d'une utilisation plus rationnelle de l'énergie dans une habitation dont le contribuable est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier :

1° dépenses pour le remplacement des anciennes chaudières ».

B.3.1. La loi du 10 août 2001 « portant réforme de l'impôt des personnes physiques » exécute la réforme de l'impôt des personnes physiques annoncée par le Gouvernement dans sa déclaration de politique fédérale du 17 octobre 2000; cette réforme comprend quatre axes : (1) « la diminution de la pression fiscale sur les revenus du travail », (2) « la neutralité à l'égard des choix de vie », (3) « l'amélioration de la prise en compte des enfants » et (4) « une fiscalité plus écologique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 3).

La disposition en cause relève du quatrième axe et comprend, outre les mesures relatives aux déplacements domicile-lieu de travail, une mesure encourageant les économies d'énergie consistant à accorder une réduction d'impôt au contribuable lorsque celui-ci effectue certaines dépenses en vue d'économiser l'énergie; la mesure encourageant les économies d'énergie ne représente donc qu'une petite partie de l'ensemble de la réforme.

B.3.2. En ce qui concerne l'article en cause, l'exposé des motifs indique :

« [...] chacun doit veiller à ce que le rejet de gaz nuisibles dans l'atmosphère soit limité à un minimum. En l'espèce, il ne suffit pas de promulguer des normes qui ont trait au rejet par les véhicules à moteur [...] mais les ménages doivent également agir de leur côté. Comme cela s'est déjà produit dans le passé (voir la loi du 10 février 1981 et l'AR du 6 juillet 1981), le Gouvernement estime nécessaire d'envisager un incitant fiscal.

Cet incitant consiste à ce que le contribuable qui a fait exécuter, dans son habitation, un ou plusieurs travaux bien définis en vue d'économiser l'énergie, bénéficiera d'une réduction d'impôt. Ce droit n'est accordé qu'une fois par exercice d'imposition pour l'habitation dont le contribuable est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, pp. 25-26).

Le législateur vise à rendre la fiscalité plus écologique, « en octroyant notamment une réduction d'impôt au contribuable qui effectue certaines dépenses dans un immeuble résidentiel en vue d'économiser l'énergie » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/006, p. 10).

B.3.3. Un amendement n° 19 à l'article 33 du projet de loi (*Doc. parl.*, Sénat, 2001-2002, n° 2-832/2, p. 10), déposé dans le but de permettre également les réductions d'impôt pour d'« autres éléments vétustes de chauffage », a été rejeté (*Doc. parl.*, Sénat, 2001-2002, n° 2-832/3, p. 45).

B.3.4. Il ressort de la formulation de l'article 145²⁴, § 1er, 1°, du CIR 1992, qui traite explicitement du « remplacement » d'une chaudière, contrairement aux termes « installation » et « placement » utilisés dans l'article 145²⁴, § 1er, 2°, 3° et 4°, du CIR 1992, ainsi que du rejet de l'amendement précité que le législateur avait l'intention de ne prévoir une réduction d'impôt que pour les dépenses effectuées en vue du remplacement d'une ancienne chaudière, celle-ci faisant dès lors partie d'un système de chauffage central.

Quant à la première question préjudicielle

B.4 En posant la première question préjudicielle, le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 145²⁴, § 1er, 1°, du CIR 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle l'article en cause ne s'applique pas aux « dépenses pour le remplacement d'un ancien système de chauffage décentralisé par une nouvelle chaudière ».

B.5.1. Le Conseil des ministres souligne tout d'abord que le principe d'égalité n'est pas violé, puisque les catégories de contribuables ne sont pas comparables. Pour fixer le revenu cadastral d'une habitation, il serait notamment tenu compte de la présence ou non d'un système de chauffage central dans l'habitation. Les contribuables dotés d'un système de chauffage décentralisé auraient généralement un revenu cadastral inférieur à celui des contribuables dotés d'un système de chauffage central.

B.5.2. Eu égard à l'objectif visé par la mesure en cause, à savoir accorder une réduction d'impôt pour la réalisation de certains travaux visant à réduire la consommation d'énergie, les catégories de contribuables précitées sont comparables. Tant les contribuables dotés d'un système de chauffage décentralisé que les contribuables dotés d'un système de chauffage

central contribuent à économiser de l'énergie en remplaçant leur système de chauffage par une chaudière « à consommation d'énergie plus rationnelle ».

B.6. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour instaurer des impôts et accorder des réductions d'impôt au titre d'incitants à la réalisation de certains buts politiques. Il lui appartient d'opérer un choix entre différentes mesures qu'il estime nécessaires à cet effet.

Lorsque ce choix fait naître une différence de traitement, en l'espèce plus précisément en ce qui concerne les dépenses visant à rationaliser davantage la consommation d'énergie qui peuvent donner droit à une réduction d'impôt, la Cour doit examiner si cette différence est raisonnablement justifiée.

B.7. Pour des raisons budgétaires, l'on ne saurait attendre du législateur qu'il prévoie une réduction d'impôt pour toutes les éventuelles dépenses qui contribueraient à une consommation d'énergie plus rationnelle.

Il est dès lors raisonnablement justifié que le législateur limite à des dépenses déterminées la réduction d'impôt pour des dépenses effectuées en vue d'économiser l'énergie dans les habitations.

B.8. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.9. En posant la seconde question préjudicielle, le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 145²⁴, § 1er, 1°, du CIR 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle il s'applique également aux « dépenses pour le remplacement d'un ancien système de chauffage décentralisé par une nouvelle chaudière ».

B.10. Compte tenu de la réponse à la première question préjudicielle, une réponse à la seconde question préjudicielle n'est pas utile à la solution du litige.

B.11. La seconde question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 145²⁴, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2004 et tel qu'il s'applique à toutes les dépenses effectuées jusqu'au 31 décembre 2012, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

- La seconde question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 22 janvier 2015.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen