

Numéro du rôle : 2520
Arrêt n° 167/2003 du 17 décembre 2003

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 53, 17°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Mons.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 11 septembre 2002 en cause de B. Baille et V. Albergo contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 16 septembre 2002, la Cour d'appel de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 53, 17° du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne permet pas aux membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Conseils et du Parlement européen de déduire, au titre de frais professionnels, les cotisations qu'ils versent à leur parti ou une des ses composantes, alors que d'autres mandataires politiques sont en droit de le faire ? »

Des mémoires ont été introduits par :

- B. Baille et V. Albergo, demeurant à 6530 Thuin, rue J. Doye 17;
- le Conseil des ministres.

B. Baille et V. Albergo ont introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 17 septembre 2003 :

- ont comparu :
 - . Me O. D'Aout, avocat au barreau de Liège, pour B. Baille et V. Albergo;
 - . Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- 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. *Les faits et la procédure antérieure*

Le premier appelant devant le juge *a quo* était député au Parlement wallon. En exécution des engagements pris dans le contrat de réciprocité qu'il avait conclu le 18 mai 1995 avec le mouvement Ecolo, il a versé mensuellement à ce dernier la différence entre les indemnités parlementaires qu'il percevait et les rémunérations que ledit contrat déclarait lui maintenir. L'Administration des contributions directes établit à sa charge un supplément d'impôt pour les exercices d'imposition 1997, 1998 et 1999, au motif qu'elle entendait rejeter la déduction, à titre de frais professionnels, du paiement des versements effectués en faveur du parti Ecolo.

Les appelants devant le juge *a quo* ont introduit une réclamation auprès du fonctionnaire délégué par le directeur des contributions directes de Charleroi. Celui-ci déclare les réclamations non fondées.

Ils ont introduit alors un recours auprès du Tribunal de première instance de Mons, qui les déboute au motif que les paiements effectués en faveur du mouvement Ecolo ne pouvaient pas être considérés comme des frais professionnels au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992. Appel est interjeté contre cette décision.

La Cour d'appel de Mons invite la Cour d'arbitrage à répondre à la question de la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 53, 17°, du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qu'il ne permet pas aux membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Conseils et du Parlement européen de déduire, au titre de frais professionnels, les cotisations qu'ils versent à leur parti ou une de ses composantes alors que d'autres mandataires politiques sont en droit de le faire.

III. *En droit*

- A -

Mémoire des appelants devant le juge a quo

A.1.1. Les appelants devant le juge a quo estiment que l'article 53, 17°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que restent exclus du champ d'application de cette disposition bon nombre de mandataires publics et élus politiques dont, par exemple, les ministres, les bourgmestres, échevins, présidents de C.P.A.S. et, enfin, les députés permanents avant que l'article 53, 17° ne soit modifié par la loi du 7 mars 2002.

Ils font valoir que dans le cadre des travaux préparatoires de la loi du 7 avril 1995 qui a inséré cette disposition dans le Code des impôts sur les revenus, la discrimination existante avait déjà été relevée par les parlementaires.

A.1.2. Ils font valoir également que l'introduction dans la législation, par la loi du 7 mars 2002, d'une modification de l'article 53, 17°, du C.I.R. 1992 pour étendre l'interdiction aux députés permanents à partir de l'exercice d'imposition 2002 confirme le caractère discriminatoire de la disposition durant les périodes critiquées. Le traitement différencié qui existerait entre les différentes catégories de mandataires politiques, d'élus politiques et de citoyens, ne serait en soi justifié par aucun critère objectif, en sorte que le texte incriminé serait bien contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Mémoire du Conseil des ministres

A.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que la loi du 7 avril 1995 qui a introduit l'article 53 du C.I.R. 1992 a pour objet d'instaurer un statut fiscal pour les membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Conseils de communauté et de région et du Parlement européen. Avant l'instauration de ce statut fiscal, les sommes que les mandataires parlementaires et conseillers cédaient à leur parti étaient, sous certaines conditions, déductibles au titre de frais professionnels. Il s'agissait d'une déduction forfaitaire spéciale de 50 p.c.

Selon le Conseil des ministres, cette déduction forfaitaire, qui remplaçait en fait les pourcentages et montants visés à l'article 51 du C.I.R. 1992 tel qu'il a été modifié par l'article 24 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, était illégale. Il convenait donc de mettre un terme à cette illégalité, ce que le législateur a fait par le biais de la loi du 7 avril 1995. Il s'agissait pour le législateur d'éliminer toute discrimination en mettant le statut fiscal du parlementaire et du conseiller en conformité avec le prescrit constitutionnel et d'établir entre le parlementaire et le citoyen un statut fiscal identique.

A.2.2. Le Conseil des ministres fait encore remarquer que le jugement rendu par le Tribunal de première instance de Mons le 23 novembre 2000 ne s'est pas référé à l'article 53, 17°, du C.I.R. 1992, alors que le premier

appelant devant le juge *a quo* est en l'occurrence parlementaire, mais au seul article 49 du C.I.R. 1992, laissant ainsi entendre que l'article 53, 17°, du C.I.R. 1992 ne fait que confirmer le droit commun des déductions fiscales de charges professionnelles.

A.2.3. Il rappelle encore qu'un élu n'est pas habilité à déduire ses dépenses électorales pourtant contractées pour un poste représentatif et que la Cour de cassation est allée dans ce sens, dans un arrêt du 20 février 1975, selon lequel « les dépenses faites par un candidat en vue d'assurer sa publicité au cours d'une campagne électorale revêtent incontestablement un caractère personnel et ne sont pas des frais nécessités par l'exercice même de la profession ». L'arrêt décide légalement que ces dépenses ne sont pas déductibles suivant les articles 49 et 53 du C.I.R. 1992. Le Conseil des ministres en conclut que l'article 53, 17°, du C.I.R. 1992 ne crée pas de discrimination contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, mais tend à assurer que le même traitement s'applique à tous les mandataires politiques.

Mémoire en réponse des appelants devant le juge a quo

A.3.1. Les appelants devant le juge *a quo* insistent d'abord sur le fait que la question préjudicielle posée par la Cour d'appel de Mons se rapporte à l'article 53, 17°, du C.I.R. 1992 et non à l'article 49 dudit Code dont le Conseil des ministres donnerait une interprétation contraire à la jurisprudence de la Cour de cassation.

A.3.2. Ils insistent également sur le fait que le Conseil des ministres passe sous silence la loi qui a modifié la loi du 7 avril 1995 en réparant partiellement la discrimination objective et existante par l'extension du champ d'application de l'article 53, 17°, aux députés permanents et ce uniquement à partir de l'exercice d'imposition 2002. Il en résulterait que durant les années incriminées, à savoir 1996, 1997 et 1998, une discrimination objective existait bien.

A.3.3. Enfin, les appelants devant le juge *a quo* se réfèrent à un arrêt de cassation du 4 février 2000 qui définit la notion de dépenses et charges professionnelles et en concluent que le fait de verser une cotisation mensuelle à la Volksunie constitue une obligation morale suffisamment exigible que pour conférer à cette cotisation le caractère d'une charge professionnelle déductible.

- B -

B.1. L'article 53, 17°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé : C.I.R. 1992), avant sa modification par la loi du 7 mars 2002, disposait :

« Ne constituent pas des frais professionnels :

[...]

17° les cotisations versées par les membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Conseils et du Parlement européen à leur parti ou à une de ses composantes ».

La Cour d'appel de Mons interroge la Cour sur la compatibilité de cette disposition avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elle ne permet pas aux membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Conseils et du Parlement européen de déduire, au titre de frais

professionnels, les cotisations qu'ils versent à leur parti ou à une de ses composantes alors que d'autres mandataires politiques sont en droit de le faire.

De la motivation de la décision de renvoi, il apparaît que la comparaison doit être faite en particulier avec les mandataires locaux.

B.2. C'est au juge qui pose une question préjudicielle qu'il appartient de statuer sur l'applicabilité de la norme législative en cause aux faits du litige. La Cour relève à cet égard que la Cour d'appel de Mons a considéré que les paiements effectués par le premier appelant au profit d'un mouvement politique constituent bien une cotisation au sens de l'article 53, 17°, du C.I.R. 1992 et entrent dans le champ d'application de cette disposition et qu'il est dès lors superflu d'examiner si ces paiements pouvaient présenter un caractère professionnel au regard de l'article 49 de ce Code, auquel il est en tout cas précisément dérogé.

B.3. La disposition en cause devant la Cour, l'article 53, 17°, a été insérée dans le C.I.R. 1992 par la loi du 7 avril 1995 concernant le statut fiscal des membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Conseils de communauté et de région et du Parlement européen.

B.4. Il résulte des travaux préparatoires de cette loi que le législateur a voulu élaborer un statut fiscal du parlementaire et mettre fin au régime de la déduction forfaitaire spéciale de 50 p.c. au titre de charges professionnelles parce qu'elle va à l'encontre de la loi de réforme fiscale adoptée en 1988 qui limite fortement la déductibilité des charges professionnelles, et en particulier des charges professionnelles ou indemnités forfaitaires (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 955/1, p. 2).

Dans le cadre de cette réforme législative, le législateur a estimé que les cotisations versées au parti ou à une de ses composantes ne devaient pas être fiscalement déductibles (*Doc. parl.*, Chambre, 1994-1995, n° 1695/1, p. 2).

B.5. Parmi les mandataires politiques locaux figurent les députés permanents auxquels l'article 3 de la loi du 7 mars 2002 a rendu applicable la situation faite aux membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Conseils et du Parlement européen. Cet article est

applicable à partir de l'exercice d'imposition 2002 (article 4 de la loi du 7 mars 2002). Il résulte des travaux préparatoires de cette loi que le législateur a voulu appliquer le même régime que celui prévu par la loi du 7 avril 1995 aux députés permanents qui « faute de disposition claire en la matière continuent à pouvoir déduire ces cotisations » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, Doc 50 1499/003, p. 4).

B.6. La différence de traitement tient à la structure même de l'indemnité parlementaire qui comporte une part forfaitaire exonérée d'impôt qui couvre toutes les charges inhérentes à l'exercice de la fonction, ce que confirment l'article 105, § 1er, de la loi provinciale, qui prévoit que les membres de la députation permanente reçoivent un traitement dont le montant est égal au montant de l'indemnité parlementaire liée au mandat de sénateur, et l'article 105, § 2, de cette loi, qui prévoit que les députés permanents reçoivent une indemnité forfaitaire qui couvre toutes les charges inhérentes à l'exercice de leurs fonctions et que le montant de cette indemnité équivaut au montant de l'indemnité forfaitaire pour frais exposés liée au mandat de sénateur. Les autres mandataires locaux ne bénéficiant pas d'une telle indemnité forfaitaire, ils sont donc rémunérés de manière fondamentalement différente, de sorte que la différence de traitement est raisonnablement justifiée.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 53, 17°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 17 décembre 2003.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior