

Numéro du rôle : 5830
Arrêt n° 25/2015 du 5 mars 2015

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 42, alinéas 1er et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses et de l'article 14 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses, introduit par Wim Raeymaekers.

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).

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me P. Declercq, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 25 novembre 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 17 décembre 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 16 décembre 2014, a fixé l'audience au 14 janvier 2015.

A l'audience publique du 14 janvier 2015 :

- ont comparu :
 - . la partie requérante, en personne;
 - . Me F. Van Den Broucke, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me P. Declercq, 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. *En droit*

- A -

A.1. La partie requérante, qui a commandé le 8 juillet 2013 des titres-services pour une valeur de 595 euros, fait valoir qu'elle ne pouvait à ce moment pas savoir que la déductibilité fiscale serait rétroactivement profondément 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). Par suite de la baisse rétroactive de la déductibilité fiscale au montant maximum indexé de 1 380 euros, la partie requérante a, 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 Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), une réduction d'impôt de 30 p.c. aurait normalement dû être applicable à ce montant. Selon la partie requérante, elle ne bénéficie de la sorte pas d'un montant de 67,95 euros qui aurait autrement été porté en compte dans la déclaration d'impôt pour la période imposable 2013. Etant donné qu'elle n'a pas été en mesure d'adapter son comportement à une législation rétroactive, la partie requérante estime que ses droits constitutionnels ont été violés. Elle soulève trois moyens.

En ce qui concerne le premier moyen

A.2. 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 sont 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 consiste 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 en 2013 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 avait connaissance, de sorte que cette catégorie pouvait 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. Cette différence de traitement découle de la rétroactivité que le législateur a conférée à la nouvelle réglementation.

Selon la partie requérante, les travaux préparatoires ne font nullement apparaître le but que le législateur aurait poursuivi à travers les dispositions attaquées. Même à supposer qu'elles poursuivent un but budgétaire, les dispositions attaquées doivent être nécessaires pour réaliser cet objectif, ce qui n'est pas le cas. Le critère de distinction employé n'est pas pertinent. La mesure attaquée n'est pas davantage proportionnée, étant donné que la partie requérante a été mise devant le fait accompli en raison de sa rétroactivité. Or, le principe de la sécurité juridique exige que le droit soit prévisible et accessible, de manière à ce que le justiciable puisse prévoir les effets de son comportement au moment où il adopte ce comportement. Par ailleurs, la rétroactivité des normes législatives ne peut être justifiée que lorsqu'elle est indispensable au bon fonctionnement ou à la continuité du service public ou à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

A.3. Selon le Conseil des ministres, par la mesure attaquée, le législateur poursuit un but purement budgétaire. A partir du 1er juillet 2013, la réduction d'impôt qui est applicable aux titres-services est seulement calculée sur les dépenses d'un montant maximum de 920 euros au lieu de 1 810 euros, dans le but d'augmenter les recettes de l'Etat.

Contrairement à ce que soutient la partie requérante, le Conseil des ministres estime que la partie requérante aurait effectivement pu adapter son comportement à la nouvelle réglementation. En vertu de l'article 3, § 3, de l'arrêté royal du 12 décembre 2001, elle disposait de la possibilité de renvoyer ses titres-services. En effet, les utilisateurs peuvent demander à la société émettrice le remboursement des titres-services

qui n'ont pas encore été utilisés et qui sont encore valables. Par conséquent, la partie requérante soit pouvait ne plus utiliser les titres-services, soit pouvait demander un second compte pour les titres-services au sein du ménage pour pouvoir bénéficier deux fois de l'avantage fiscal, soit pouvait limiter la commande de titres-services au montant maximum fiscalement déductible. Il s'ensuit que les catégories d'utilisateurs de titres-services évoquées par la partie requérante n'existent pas, puisque la première – inventée par elle – disposait effectivement de la possibilité d'adapter son comportement à la nouvelle législation.

Le Conseil des ministres fait valoir qu'il appartient au législateur de faire les choix sociaux qui sont nécessaires pour collecter et utiliser les fonds. La Cour ne peut censurer de tels choix politiques, ainsi que les motifs qui les fondent, que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

A.4. La partie requérante expose que, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, elle n'était pas en mesure d'adapter son comportement à la nouvelle réglementation. Elle souligne que la différence de traitement critiquée ne disparaît pas pour la simple raison que l'arrêté royal du 12 décembre 2001 prévoit la possibilité d'échapper à l'application des dispositions attaquées. Par ailleurs, cet arrêté royal porte uniquement sur le remboursement de titres-services qui n'ont pas encore été utilisés, de sorte que l'on n'aperçoit pas comment il serait possible de rendre des titres déjà utilisés en juillet 2013. A cela s'ajoute qu'il convient de prendre en compte le fait que l'utilisateur de titres-services est lié par un contrat avec une société de titres-services; dans le cas de la partie requérante, ce contrat contient des dispositions qui peuvent, le cas échéant, lui être financièrement défavorables. Du reste, la partie requérante n'a pas l'intention de se conformer, sans conséquences financières préjudiciables, au maximum, instauré rétroactivement, de 1 380 euros, mais veut continuer à bénéficier du maximum de 2 720 euros.

La partie requérante persiste à affirmer que les travaux préparatoires ne mentionnent ni l'objectif poursuivi ni la justification de l'effet rétroactif des dispositions attaquées. A cet égard, elle relève que ces dispositions ne sauraient avoir le moindre effet sur le budget 2013, étant donné qu'elles ne produiront des effets qu'au cours de l'exercice d'imposition et de l'année budgétaire 2014.

A.5. Le Conseil des ministres fait valoir que la mesure attaquée s'inscrit dans le budget 2014. Pour produire des effets sur le budget 2014, l'abaissement du montant maximum devait déjà entrer en vigueur à partir de la période imposable 2013, exercice d'imposition 2014. Pour les titres-services qui ont été achetés entre le 1er janvier 2013 et le 30 juin 2013, il n'est d'ailleurs pas touché à l'avantage fiscal.

Selon le Conseil des ministres, les dispositions attaquées ne violent pas le principe de la non-rétroactivité de la loi. Les impôts sur les revenus sont des impôts qui frappent une série d'opérations considérées dans leur ensemble et sur une période déterminée. La dette d'impôt naît au moment où la période imposable est clôturée. Toutes les modifications qui sont opérées avant la fin de la période imposable peuvent dès lors être appliquées sans qu'elles aient un caractère rétroactif. La Cour a confirmé cette position dans ses arrêts n^{os} 115/2000 et 109/2004.

Le Conseil des ministres ajoute que la mesure attaquée n'est pas disproportionnée, vu que l'impact financier pour les contribuables concernés est minime. Pour la partie requérante, le « préjudice » subi correspond au fait de ne pas recevoir une réduction d'impôt de 30 p.c. sur 226,50 euros, soit 67,95 euros, majorés des centimes additionnels communaux.

Quant au deuxième moyen

A.6. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 170 et 172 de la Constitution.

Par référence à la jurisprudence de la Cour, la partie requérante fait valoir qu'une règle fiscale ne peut être qualifiée de rétroactive que lorsqu'elle est applicable à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur. Par la commande et le paiement de titres-services le 8 juillet 2013, l'acte était définitif dans le cadre légal applicable à l'époque, à savoir celui d'une réduction d'impôt jusqu'à 2 720 euros; ce montant a toutefois été diminué à 1 380 euros par une loi ultérieure. La partie requérante n'était pas en mesure de le prévoir. Elle ne pouvait dès lors anticiper la réglementation fiscale modifiée en recourant à

d'autres mesures. En outre, aucun élément ne fait apparaître que la rétroactivité jusqu'au 1er juillet 2013, voire jusqu'au 1er janvier 2013, était indispensable à la réalisation d'un but d'intérêt général.

A.7. Le Conseil des ministres se réfère à ce qu'il a exposé en vue de réfuter le premier moyen. Tout comme le premier moyen, le deuxième est dénué de fondement.

Quant au troisième moyen

A.8. 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.

En raison de la rétroactivité des dispositions attaquées, la partie requérante perd une somme d'argent à laquelle elle avait droit conformément aux règles qui étaient applicables au moment des faits accomplis. Le droit au respect de ses biens est ainsi affecté de manière injustifiée, alors que cette atteinte n'était nullement nécessaire en vertu d'un motif impérieux d'intérêt général. Ainsi que la partie requérante l'a déjà démontré, c'est à tort que le Conseil des ministres soutient qu'elle avait la possibilité de renvoyer ses titres-services pour éviter que son patrimoine soit affecté.

A.9. Selon le Conseil des ministres, la perte d'un avantage fiscal de 67,95 euros peut, eu égard à ce montant réduit, difficilement être considérée comme une atteinte substantielle au droit de propriété au sens de la Constitution et du Premier Protocole additionnel précité. Il se réfère à cet égard à l'adage *de minimis non curat praetor*. En outre, en vertu de l'article 3, § 3, de l'arrêté royal du 12 décembre 2001, la partie requérante pouvait renvoyer ses titres-services et demander le remboursement des titres non utilisés. Dans ce cas, son patrimoine n'aurait nullement été affecté.

- B -

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 réglementation 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'État, 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 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 entraînent 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,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen