

Numéro du rôle : 6460
Arrêt n° 97/2017 du 19 juillet 2017

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation des articles 139 à 141 et 149 de la loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, introduit par Alain Martin.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

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 27 juin 2016 et parvenue au greffe le 28 juin 2016, Alain Martin a introduit un recours en annulation des articles 139 à 141 et 149 de la loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2015, deuxième édition).

Le 13 juillet 2016, en application de l'article 71, alinéa 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les juges-rapporteurs T. Giet et R. Leysen ont informé le président qu'ils pourraient être amenés à proposer à la Cour, siégeant en chambre restreinte, de rendre un arrêt constatant que le recours en annulation n'est manifestement pas recevable.

La partie requérante a introduit un mémoire justificatif.

Par ordonnance du 15 septembre 2016, la Cour a décidé de poursuivre l'examen de l'affaire suivant la procédure ordinaire.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par F. Roland, conseiller au SPF Finances, 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 26 avril 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet et R. Leysen, 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 mai 2017 et l'affaire mise en délibéré.

A la suite de la demande de la partie requérante à être entendue, la Cour, par ordonnance du 17 mai 2017, a fixé l'audience au 7 juin 2017.

A l'audience publique du 7 juin 2017 :

- ont comparu :
  - . Alain Martin, en personne;
  - . F. Roland, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs T. Giet et R. Leysen ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

## II. *En droit*

– A –

A.1. La partie requérante agit en sa qualité de pensionné. Elle a introduit auprès de la Cour un document intitulé « Mémoire relatif à ma requête en annulation de certaines dispositions de la loi-programme du 26 décembre 2015, publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2015 », auquel est annexée une copie des articles 139 à 141 et 149 à 153 de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d’emplois et du pouvoir d’achat », publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2015.

A.2. Dans son mémoire justificatif, la partie requérante explique que sa requête contenait une erreur dans son énoncé, et qu’elle visait bien la « loi relative aux mesures concernant le renforcement de la création d’emplois et du pouvoir d’achat » et non une loi-programme. Elle joint une copie des articles 139 à 141 et 149 attaqués et prie la Cour de l’excuser de cette méprise quant à l’intitulé de la loi attaquée.

A.3. Le Conseil des ministres soulève l’irrecevabilité du recours, en ce qu’il tend à l’annulation des articles 139 à 141 de la loi du 26 décembre 2015, le requérant ne pouvant être directement affecté par ces dispositions. Il invite la Cour à transposer l’enseignement de l’arrêt n° 129/2016.

### *Premier moyen*

A.4. Le premier moyen, pris de la violation de l’article 172 de la Constitution, est dirigé contre les articles 139 à 141 de la loi du 26 décembre 2015, qui augmentent les frais professionnels forfaitaires visés à l’article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), « en compensation à la non-indexation des revenus suite au saut d’index ». Or, selon la presse, neuf contribuables sur dix optent pour les frais professionnels forfaitaires, ce qui signifie que ces frais sont parfaitement adaptés pour 90 p.c. des contribuables et ne nécessitent donc pas d’augmentation.

La partie requérante s’interroge sur la nécessité de prévoir, jusqu’en 2020, une augmentation des frais forfaitaires, alors que cette augmentation est déjà assurée par l’indexation des tranches de calcul. Selon la partie requérante, cette mesure constitue simplement une diminution d’impôt, qui privilégie les seuls travailleurs, et dont la partie requérante ne peut bénéficier, en tant que pensionné.

A.5. Le Conseil des ministres estime que, le recours étant irrecevable en ce qu’il vise les articles 139 à 141, le moyen ne doit pas être examiné.

### *Second moyen*

A.6. Le second moyen, pris de la violation de l’article 23 de la Constitution, est dirigé contre l’article 149 de la loi du 26 décembre 2015, en ce que cette disposition prévoit une diminution de la réduction d’impôt sur les pensions.

Cette mesure, combinée à la suspension de l’indexation de la réduction d’impôt sur les pensions opérée par la loi-programme du 19 décembre 2014, représente une augmentation d’impôt de presque 500 euros par an, à charge des pensionnés, alors qu’on accorde à d’autres une réduction d’impôt par une augmentation injustifiée des frais professionnels forfaitaires. La diminution de la pension nette reviendra à placer de nombreux pensionnés au-dessous du seuil de pauvreté, ce qui engendrera des critiques à l’égard de la capacité de la Belgique à assurer une vie décente à de nombreux pensionnés.

En prévoyant une diminution de la réduction d’impôt qui fait partie intégrante du mode de calcul des pensions, le législateur méconnaît, selon la partie requérante, l’article 23 de la Constitution qui interdit, notamment dans le droit à la sécurité sociale, toute réduction des droits.

A.7. Le Conseil des ministres rappelle d'abord que les dispositions attaquées s'inscrivent, conformément à l'accord de Gouvernement du 10 octobre 2014, dans un contexte de réforme du système fiscal en favorisant l'emploi et la compétitivité. Les mesures adoptées par la loi du 26 décembre 2015 visent à augmenter le pouvoir d'achat des travailleurs en abaissant les charges qui pèsent sur le travail.

Le Conseil des ministres considère ensuite que la prestation sociale est la pension elle-même, les réductions d'impôt ne pouvant être assimilées à des prestations sociales; à cet égard, il invite la Cour à transposer l'enseignement de l'arrêt n° 129/2016.

En l'espèce, la diminution des montants pris en compte pour la réduction d'impôt n'est pas de nature à porter atteinte à la substance même du droit à la pension, d'autant que cette diminution n'excède pas l'avantage résultant de l'augmentation de la quotité exemptée, prévue par les articles 144 et 145 de la loi du 26 décembre 2015, et qu'elle va de pair avec diverses mesures favorisant également les pensionnés, à savoir l'élargissement du taux de taxation à 25 p.c. (article 142 de la loi du 26 décembre 2015) et la fin de la déduction sur les réductions d'impôt pour pensions (article 151 de la loi du 26 décembre 2015).

A.8. La partie requérante répond que les diminutions d'impôt prévues par le Gouvernement sont neutralisées pour les bénéficiaires de pensions et allocations sociales diverses, qui n'auront donc pas d'augmentation de leur revenu net, alors même que la loi du 26 décembre 2015 a pour but de renforcer le pouvoir d'achat.

Analysant l'impact de l'élargissement de la première tranche de taxation à 25 p.c., combiné à la diminution de la réduction d'impôt, la partie requérante conclut à l'existence d'une augmentation finale de 188 euros d'impôt par an (à multiplier par deux pour un couple).

Par ailleurs, elle constate que l'augmentation de la quotité exemptée d'impôt ne profitera qu'aux pensionnés du secteur public qui seuls arrivent à de tels montants, les pensionnés du secteur privé ne bénéficiant pas d'une pension annuelle supérieure au montant indexé actuel de cette quotité exemptée (26 510 euros).

La partie requérante estime que la loi du 26 décembre 2015 est le complément de la loi-programme du 19 décembre 2014, de sorte qu'elle invite la Cour à réexaminer son arrêt n° 129/2016 à la lumière des deux lois vues ensemble.

A.9. Se référant à l'arrêt n° 129/2016, le Conseil des ministres réplique que la partie requérante ne démontre pas que les modalités de taxation des pensions seraient susceptibles de porter atteinte à la substance même du droit à une pension.

Quant à la différence alléguée entre les pensions du secteur privé et celles du secteur public, le Conseil des ministres réplique que l'avantage qui, selon la partie requérante, aurait été octroyé aux seuls pensionnés du secteur public ne résulte pas des dispositions attaquées et qu'en tout état de cause, le titulaire d'une pension de fonctionnaire ne peut être comparé à celui d'une pension de salarié.

– B –

### *Quant aux dispositions attaquées*

B.1.1. Le recours en annulation est dirigé contre les articles 139 à 141 et 149 de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat » (ci-après : la loi du 26 décembre 2015).

B.1.2. Situés dans la section 1ère intitulée « Frais professionnels forfaitaires » du chapitre 5 intitulé « Pouvoir d'achat » du titre 3 intitulé « Dispositions fiscales », les articles 139 à 141 de la loi du 26 décembre 2015 disposent :

« Art. 139. L'article 3 de la loi-programme du 19 décembre 2014 est retiré.

Art. 140. A l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié en dernier lieu par l'article 2 de la loi-programme du 19 décembre 2014, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans l'alinéa 2, la disposition reprise sous le 1° est remplacée comme suit :

‘ 1° pour les rémunérations des travailleurs :

a) 30 p.c. de la première tranche de 5.505 EUR;

b) 11 p.c. de la tranche de 5.505 EUR à 13.000 EUR;

c) 3 p.c. de la tranche excédant 13.000 EUR; ’;

2° l'alinéa 3 est remplacé par ce qui suit :

‘ Le forfait ne peut, en aucun cas, dépasser 2.760 EUR pour l'ensemble des revenus visés à l'alinéa 2, 1°, ni 1.555,50 EUR pour l'ensemble des revenus visés à l'alinéa 2, 2°, ni 2.592,50 EUR pour l'ensemble des revenus d'une même catégorie visée à l'alinéa 2, 3° et 4°. ’.

Art. 141. A l'article 51 du même Code, modifié en dernier lieu par l'article 140 de la présente loi, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans l'alinéa 2, la disposition reprise sous le 1° est remplacée comme suit :

‘ 1° pour les rémunérations des travailleurs : 30 p.c. ’;

2° dans l'alinéa 3, le montant ‘ 2.760 EUR ’ est remplacé par le montant ‘ 2.950 EUR ’ ».

B.1.3. Situé dans la section 4 intitulée « Adaptation des montants de base réduction d'impôt pensions et revenus de remplacement » du même chapitre 5 « Pouvoir d'achat », l'article 149 de la loi du 26 décembre 2015 dispose :

« A l'article 147 du même Code, remplacé par la loi du 10 août 2001 et modifié en dernier lieu par la loi-programme (I) du 26 décembre 2015 et la loi du 18 décembre 2015 portant des dispositions fiscales et diverses, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans l'alinéa 1er, 1° et 7°, le montant ' 1.344,57 EUR ' est chaque fois remplacé par le montant ' 1.148,93 EUR ';

2° dans l'alinéa 1er, 9°, le montant ' 1.725,98 EUR ' est remplacé par le montant ' 1.530,34 EUR ' ».

B.1.4. L'article 153, non attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 dispose :

« L'article 139 entre en vigueur au 31 décembre 2015.

L'article 140 entre en vigueur au 1er janvier 2016 et est applicable aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2016.

[...]

L'article 141 entre en vigueur au 1er janvier 2018 et est applicable aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2018.

[...]

Les articles 142/C, 145, 149 et 151 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2020 ».

B.2.1. Les travaux préparatoires relatifs aux dispositions figurant dans le chapitre 5 consacré au « Pouvoir d'achat » exposent :

#### « Généralités

Les charges qui pèsent sur le travail en Belgique sont élevées, non seulement pour les employeurs, mais également pour les travailleurs. Le gouvernement s'est donc engagé à adopter des mesures pour augmenter le revenu net des travailleurs et ainsi faire augmenter leur pouvoir d'achat. De cette façon, le travail est aussi récompensé.

Une première étape a été l'augmentation des frais professionnels forfaitaires pour les travailleurs en 2015 et 2016 (articles 2 à 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014) et l'élargissement des bonus à l'emploi social et fiscal à partir du 1er août 2015 (loi-programme du 10 août 2015). En outre, des augmentations du bonus à l'emploi fiscal sont prévues en 2016 et 2019 (de 17,81 p.c. à 28,03 p.c. du bonus à l'emploi social en 2016 et de 28,03 p.c. à 33,14 p.c. du bonus à l'emploi social en 2019).

Le gouvernement se propose maintenant de franchir une étape supplémentaire dans l'abaissement des charges, et ce via une combinaison de trois méthodes :

1° les frais professionnels forfaitaires;

2° le taux d'imposition;

3° la quotité du revenu exemptée d'impôt.

La mesure en matière de frais professionnels forfaitaires concerne uniquement les travailleurs. Les modifications au taux d'imposition confèrent un avantage à la grande majorité des contribuables, quelle que soit la nature de leurs revenus. L'avantage de l'augmentation de la quotité du revenu exemptée d'impôt est en principe limité aux actifs, exactement comme cela était le cas lors de l'augmentation de la quotité du revenu exemptée d'impôt introduite à partir de l'exercice d'imposition 2009 par la loi-programme du 8 juin 2008.

Les mesures qui entrent en vigueur à partir de l'année des revenus 2016/exercice d'imposition 2017 seront répercutées au plus vite dans le précompte professionnel.

#### *Travailleurs déduisant des frais professionnels forfaitaires*

Le gouvernement augmentera encore les frais professionnels forfaitaires pour les travailleurs en 2016 et 2018.

Pour les rémunérations des travailleurs qui sont payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2016, la tranche de revenus pour laquelle les frais professionnels étaient établis à 30 p.c. sera élargie de 3 800 euros (tel que déterminé par l'article 3 de la loi-programme du 19 décembre 2014) à 5 505 euros (montant de base).

Pour les rémunérations des travailleurs qui sont payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2018, il n'y aura qu'un seul pourcentage à utiliser pour le calcul des frais professionnels, à savoir 30 p.c. Le montant maximum est porté à 2 950 euros (montant de base).

[...]

#### *Taux d'imposition*

Le gouvernement propose d'intégrer en deux étapes la tranche d'imposition de 30 p.c. dans celle de 25 p.c. (pour les années de revenus 2016 et 2018) et en outre d'élargir la tranche d'imposition de 40 p.c. en augmentant la limite inférieure pour l'application du taux d'imposition de 45 p.c. de 13 530 euros à 13 940 euros (année des revenus 2018) et ensuite jusqu'à 14 330 euros (année des revenus 2019) (montants à indexer).

[...]

#### *Quotité du revenu exemptée d'impôt*

A partir de l'exercice d'imposition 2019, le gouvernement veut augmenter substantiellement les limites de revenus pour l'application de l'augmentation de la quotité du revenu exemptée d'impôt (de 15 220 à 25 220 euros – montants à indexer), afin que, à partir

de l'exercice d'imposition 2020, il y ait une quotité du revenu exemptée d'impôt uniforme, quelle que soit la hauteur des revenus. La quotité du revenu exemptée d'impôt est augmentée de 4 095/4 260 euros à 4 785 euros (montants à indexer).

[...]

L'augmentation de la quotité du revenu exemptée d'impôt doit en premier lieu bénéficier aux actifs. Jusque et y compris l'exercice d'imposition 2019, la correction pour les pensions et les revenus de remplacement aura encore lieu via la reprise de l'avantage de la réduction d'impôt pour les pensions et les revenus de remplacement par l'application de l'article 152bis, CIR 92. A partir de l'exercice d'imposition 2020, une quotité du revenu exemptée d'impôt uniforme sera applicable et le gouvernement propose de corriger l'avantage de la réduction d'impôt pour les pensions et les revenus de remplacement par l'abaissement du montant de base des réductions d'impôt » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 49-53).

Dans le rapport sur le projet de loi devenu la loi du 26 décembre 2015, le ministre des Finances, chargé de la lutte contre la fraude fiscale, a aussi expliqué :

« Le *tax shift* représente 8 milliards d'euros et se compose de mesures qui devront augmenter et renforcer le pouvoir d'achat d'un côté et la compétitivité de l'autre.

Les charges sur le travail baisseront et les emplois seront rendus plus attractifs, tant pour l'employeur que pour le travailleur. Le *shift* se caractérise également par un important élément d'équité sociale. Les bas salaires seront en effet les premiers à progresser. Les autres salaires augmenteront également.

L'objectif du gouvernement est également d'améliorer le fonctionnement du marché du travail. A cet effet, il est nécessaire de baisser le coût du travail et d'augmenter l'offre.

Cela conduira à une augmentation structurelle de l'emploi et à un renforcement de notre économie.

Cet objectif revêt également un facteur social important, à savoir le renforcement de notre sécurité sociale.

En ce qui concerne le financement : le *tax shift* est entièrement financé jusqu'en 2018 compris. Tant le gouvernement que le premier ministre et le ministre des Finances ont, dès le premier jour, clairement indiqué que pour le dernier volet de financement en 2019 des efforts supplémentaires devaient être consentis, à hauteur d'environ un milliard d'euros. Le gouvernement s'est engagé à fournir cet effort. À cet égard, notre regard se tourne d'abord vers la mise en oeuvre continue des réformes structurelles.

En ce qui concerne les effets retour, le ministre souligne une nouvelle fois que ceux-ci ne sont pas inclus dans le financement du *tax shift* mais seront affectés à l'assainissement du budget.

Pour ces effets retour, le ministre renvoie aux récentes études du Bureau Fédéral du Plan et de la Banque Nationale de Belgique. Le Bureau du Plan s'attend à 45 000 emplois supplémentaires à la suite du *tax shift*. La Banque Nationale prévoit près de 65 000 emplois supplémentaires.

Le ministre souligne une nouvelle fois qu'outre l'augmentation du pouvoir d'achat grâce aux mesures prises au niveau de l'impôt des personnes physiques, une augmentation sensible supplémentaire du pouvoir d'achat se produira grâce à l'augmentation du nombre d'emplois. Le gouvernement réalise ainsi un double ' *boost* ' du pouvoir d'achat.

La Banque Nationale prévoit également une augmentation de la croissance économique de 1,3 % du PIB d'ici à 2020. Le revenu disponible réel augmenterait de 2,25 %, selon la Banque nationale.

En outre, on constate des améliorations notables sur le plan de la compétitivité, des investissements et des exportations. Tout ceci grâce à ce *tax shift*.

Le gouvernement reçoit également des éloges au niveau international pour ce *tax shift*. Le ministre renvoie aux affirmations tant de la Commission européenne que de l'OCDE et du FMI à cet égard » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1520/006, pp. 3-4).

En ce qui concerne les mesures concrètes qui augmenteront la compétitivité et le pouvoir d'achat, le ministre a expliqué :

#### « B. Les mesures qui augmenteront le pouvoir d'achat

Le ministre vient à présent aux mesures destinées à renforcer le pouvoir d'achat. Il les présente par année.

##### 1. Année 2016

###### 1.1. Adaptation du taux exercice 2017

Le taux de 25 % est élargi, la limite passe donc de 5 705 euros à 7 070 euros (montants de base non indexés).

Pour les ménages avec personnes à charge, l'abaissement du taux de 30 % à 25 % ne conduit pas à une réduction d'impôt dans la mesure où la quotité exemptée porte sur cette tranche de 30 %. Les ménages qui bénéficient actuellement d'un crédit d'impôt, peuvent perdre une partie de leur crédit d'impôt pour enfants à charge, ce qui conduit à une augmentation d'impôt. Ces effets ont été neutralisés en maintenant le barème existant pour le calcul de la quotité exemptée.

### 1.2. *Frais professionnels forfaitaires salariés exercice 2017*

La première tranche de 30 % passe de 3 800 euros à 5 505 euros (montants de base non indexés). Le maximum reste inchangé.

## 2. *Année 2018*

### 2.1. *Adaptation du taux exercice 2019*

Le taux de 25 % est encore élargi de sorte que le taux de 30 % disparaît. La limite de 25 % se situe donc à 8 120 euros (montants de base non indexés).

Le taux de 40 % est élargi. La limite est relevée de 13 530 euros à 13 940 euros (montants de base non indexés).

Le barème existant est maintenu pour le calcul de la réduction d'impôt sur la quotité exemptée (cf. 1.1.).

### 2.2. *Frais professionnels forfaitaires salariés exercice 2019*

Le taux des frais professionnels est uniformisé à 30 %. Le maximum est relevé de 2 760 à 2 950 euros (montants de base non indexés).

### 2.3. *Minimum exempté exercice 2019*

La limite de revenus à laquelle est appliqué le minimum exempté majoré de 4 260 euros (montants de base non indexés), est relevée de 15 220 euros à 25 220 euros (montants de base non indexés). La règle du pallier 1/1 reste inchangée.

## 3. *Année 2019*

### 3.1. *Adaptation du taux – exercice 2020*

Le taux de 40 % est élargi, ce qui relève le seuil de 13 940 euros à 14 330 euros (montants de base non indexés).

Pour le calcul de la réduction d'impôt sur la quotité exemptée, le barème existant est maintenu (cf. 1.1.).

### 3.2. *Minimum exonéré – exercice 2020*

Le minimum exonéré double de 4 095/4 260 euros est relevé à un montant uniforme de 4 785 euros (montants de base non indexés), ce qui abroge la règle du palier.

La récupération de l'augmentation des revenus de remplacement (art. 152bis CIR 92) est remplacée par une réduction des montants de base des réductions d'impôt pour les revenus de remplacement (art. 147 CIR 92). Ces nouveaux montants sont déterminés en calculant l'impôt selon le barème utilisé pour le calcul de l'impôt sur la quotité exemptée (voir 1.1.), sur le montant de base qui est utilisé pour calculer les montants actuels de l'article 147 et en tenant compte du nouveau montant de la quotité exemptée (4 785 euros).

Ces mesures de pouvoir d'achat permettront à 70 % de tous les travailleurs de bénéficier, dès le mois prochain, de 50 euros supplémentaires nets par mois grâce au *tax shift*. J'invite donc le citoyen qui ne serait pas encore convaincu à comparer sa feuille de paie de janvier avec celle de décembre. Dans de nombreux cas, le salaire brut sera identique mais le net aura évolué positivement. Tout qui travaille y gagnera substantiellement. Nous accélérons l'impulsion donnée au pouvoir d'achat qui a déjà été amorcée en 2015.

Ceci termine mon exposé des mesures qui caractérisent la plus grande réforme fiscale depuis des décennies.

Une réforme qui permettra de réduire les charges pour les citoyens et les entreprises et de renforcer le pouvoir d'achat et la compétitivité » (*ibid.*, pp. 11-13).

Interpellé sur la situation spécifique des pensionnés, le ministre a également démenti que le Gouvernement n'aurait pas suffisamment tenu compte de la situation des retraités :

« A cet égard, il souligne que les dépenses en matière de pensions sont en hausse (passant de 28 milliards d'euros en 2014 à 29,2 milliards d'euros en 2015 et à respectivement 30 et 34 milliards d'euros en 2016 et 2019).

Le ministre reconnaît cependant que la quotité du revenu exemptée d'impôt ne porte pas sur les pensions et les allocations. D'autres mesures, comme notamment, la suppression de la tranche fiscale de 30 %, affectent, en revanche, la situation des retraités.

Le ministre répète que le *tax shift* vise en effet surtout à rendre le travail plus attrayant en améliorant la situation des travailleurs et des employeurs. Notre économie a en effet besoin d'oxygène et nous devons apporter des améliorations structurelles à notre compétitivité. Ces mesures seront bénéfiques pour la situation budgétaire de la sécurité sociale (et donc des pensions).

Indépendamment de cela, le ministre souligne également qu'il a déjà été prévu de revaloriser les pensions les plus basses à hauteur de 1 et 2 % et que l'enveloppe bien-être d'un milliard d'euros, sera, contrairement au passé, totalement utilisée » (*ibid.*, pp. 39-40).

B.2.2. Il ressort des travaux préparatoires précités que la loi du 26 décembre 2015 tend, dans le prolongement de la loi-programme du 19 décembre 2014, à mettre en œuvre le « *tax shift* », à savoir un glissement de la fiscalité sur le travail vers d'autres formes de revenus,

visant à augmenter le revenu net des travailleurs afin d'augmenter leur pouvoir d'achat et la compétitivité.

Les dispositions attaquées sont appelées à être mises en œuvre par étapes, entre l'exercice d'imposition 2017 et l'exercice d'imposition 2020.

#### *Quant à la recevabilité*

B.3. Le Conseil des ministres soulève d'abord l'irrecevabilité du recours, en ce qu'il tend à l'annulation des articles 139 à 141 de la loi du 26 décembre 2015, la partie requérante ne pouvant être directement et défavorablement affectée par ces dispositions.

B.4. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme entreprise.

B.5.1. Il ressort de la requête que la partie requérante agit en qualité de pensionné.

En cette qualité de bénéficiaire d'une pension, la partie requérante est un contribuable soumis à l'impôt sur les revenus.

B.5.2. La qualité de contribuable ne suffit néanmoins pas à établir un intérêt à agir à l'égard de toute disposition qui modifierait le Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992).

Dans l'appréciation de l'intérêt à agir en matière fiscale, il convient en effet de tenir compte, d'une part, de la portée des dispositions attaquées et des catégories spécifiques de contribuables visés par ces dispositions, et, d'autre part, de la situation particulière de ces

contribuables qui, du point de vue des objectifs poursuivis par les dispositions attaquées, peuvent se distinguer fondamentalement des autres catégories de contribuables.

B.5.3. Les articles 139 à 141 de la loi du 26 décembre 2015 modifient le montant des frais professionnels forfaitaires déductibles.

En vertu de l'article 139 de la loi du 26 décembre 2015, l'article 3 de la loi-programme du 19 décembre 2014, qui modifiait le montant des frais professionnels forfaitaires déductibles, applicable aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2016, a été retiré. L'article 139 de la loi précitée du 26 décembre 2015 est entré en vigueur au 31 décembre 2015.

L'article 140 de la loi du 26 décembre 2015 modifie le montant des frais professionnels forfaitaires déductibles, applicable aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2016.

L'article 141 de la loi du 26 décembre 2015 prévoit un pourcentage uniforme de 30 p.c. pour le calcul des frais professionnels, en limitant le forfait à un montant maximum de 2 950 euros. Cette disposition est applicable aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2018.

Les travaux préparatoires cités en B.2.1 exposent que les articles 139 à 141 attaqués tendent à réduire les charges liées au travail, afin d'augmenter le revenu net des travailleurs et ainsi faire augmenter leur pouvoir d'achat.

B.5.4. Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 129/2016 du 13 octobre 2016, il résulte de la combinaison des articles 49 et 51 du CIR 1992 que, si les frais professionnels déductibles qui remplissent les conditions de l'article 49 du CIR 1992 s'appliquent par principe à tous les revenus professionnels imposables, quelle que soit leur nature, en ce compris les pensions (voy. le commentaire administratif relatif à l'article 49 du CIR 1992), la détermination forfaitaire des frais professionnels ne concerne que certaines catégories de contribuables bénéficiaires de revenus professionnels, à l'exclusion des bénéficiaires d'une pension.

B.5.5. En modifiant le calcul des frais professionnels forfaitaires déductibles visés à l'article 51 du CIR 1992, les articles 139 à 141 attaqués ne sont dès lors pas susceptibles de concerner la situation d'un bénéficiaire d'une pension, pour lequel le CIR 1992 n'a pas prévu de forfait de frais professionnels déductibles, puisque cette déduction est par définition liée à l'exercice d'une activité professionnelle.

B.6. Ces dispositions ne sont par conséquent pas susceptibles d'affecter directement et défavorablement la partie requérante.

Le recours est dès lors irrecevable en ce qu'il tend à l'annulation des articles 139 à 141 de la loi du 26 décembre 2015.

B.7.1. L'article 149 de la loi du 26 décembre 2015 modifie les réductions d'impôt lorsque le revenu net se compose exclusivement de pensions ou d'autres revenus de remplacement (article 147, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992), d'allocations de chômage (article 147, alinéa 1er, 7°, du CIR 1992) ou d'indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité (article 147, alinéa 1er, 9°, du CIR 1992).

B.7.2. La partie requérante est, en sa qualité de pensionné, susceptible d'être directement et défavorablement affectée par une disposition qui détermine le mode de calcul de l'impôt sur les pensions.

Elle justifie dès lors d'un intérêt à agir en annulation de l'article 149 de la loi du 26 décembre 2015, en ce que cette disposition modifie l'article 147, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992, qui concerne le mode de calcul de l'impôt sur les pensions.

B.7.3. La Cour limite son examen dans cette mesure.

B.8.1. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante demande également à la Cour de « réexaminer » son arrêt n° 129/2016, à la lumière de la loi du 26 décembre 2015.

B.8.2. En vertu de l'article 116 de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle, l'arrêt de la Cour est « définitif et sans recours ».

B.8.3. La demande de la partie requérante tendant à un réexamen de l'arrêt n° 129/2016 est rejetée.

### *Quant au fond*

B.9. Le moyen dirigé contre l'article 149 de la loi du 26 décembre 2015 est pris de la violation de l'article 23 de la Constitution en ce que cette disposition diminue, à partir de l'exercice d'imposition 2020, la réduction d'impôt sur les pensions.

Cette mesure représenterait une augmentation d'impôt à charge des pensionnés, ce qui constituerait, selon la partie requérante, une régression dans la protection des droits en matière de sécurité sociale, contraire à l'article 23 de la Constitution.

B.10.1. L'article 147, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992 prévoit une réduction d'impôt lorsque le revenu net se compose uniquement de pensions.

B.10.2. Tel qu'il a été modifié par l'article 43 de la loi du 18 décembre 2015, l'article 147 du CIR 1992, tel qu'il est applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 1er janvier 2015 et, en principe, jusques et y compris l'exercice d'imposition 2019, dispose :

« Sur l'impôt déterminé conformément aux articles 130 à 145 afférent aux pensions et aux revenus de remplacement, sont accordées les réductions suivantes :

1° lorsque le revenu net se compose exclusivement de pensions ou d'autres revenus de remplacement : 1.344,57 EUR;

[...] ».

B.10.3. L'article 149, 1°, de la loi du 26 décembre 2015 remplace dans l'article 147, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992, à partir de l'exercice d'imposition 2020, le montant de « 1.344,57 EUR » par le montant de « 1.148,93 EUR ».

Cette disposition diminue dès lors le montant de base de la réduction d'impôt sur les pensions, à partir de l'exercice d'imposition 2020.

B.11.1. L'article 23 de la Constitution dispose :

« Chacun a le droit de mener une vie conforme à la dignité humaine.

A cette fin, la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent, en tenant compte des obligations correspondantes, les droits économiques, sociaux et culturels, et déterminent les conditions de leur exercice.

Ces droits comprennent notamment :

[...]

2° le droit à la sécurité sociale, à la protection de la santé et à l'aide sociale, médicale et juridique;

[...] ».

B.11.2. L'article 23 de la Constitution implique, en matière de sécurité sociale, une obligation de *standstill* qui fait obstacle à ce que le législateur compétent réduise de manière significative le niveau de protection qu'offre la législation applicable sans qu'existent pour ce faire des motifs liés à l'intérêt général.

B.12. Si le droit à une pension relève du droit à la sécurité sociale garanti par l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution, il n'en va pas de même des modalités de la taxation de cette pension, à tout le moins lorsqu'elles ne sont pas susceptibles de porter atteinte à la substance même du droit à la pension.

Une diminution limitée du montant de base pour les réductions d'impôt consenties aux bénéficiaires de pensions n'est pas susceptible de porter atteinte à la substance même du droit à la pension. La disposition attaquée ne peut, partant, méconnaître le droit à la sécurité sociale garanti par l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution.

B.13. Le second moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 19 juillet 2017.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels