

| |
|---|
| Numéro du rôle : 6231 |
| Arrêt n° 129/2016 du 13 octobre 2016 |

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 2 à 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014, introduit par Alain Martin.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, 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 25 juin 2015 et parvenue au greffe le 26 juin 2015, Alain Martin a introduit un recours en annulation des articles 2 à 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014 (publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2014, deuxième édition).

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par B. Druart, conseiller général des 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 20 avril 2016, 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 11 mai 2016 et l'affaire mise en délibéré.

A la suite de la demande de la partie requérante à être entendue, la Cour, par ordonnance du 11 mai 2016, a fixé l'audience au 29 juin 2016.

A l'audience publique du 29 juin 2016 :

- ont comparu :
- . Alain Martin, en personne;
- . B. Druart, 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 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 –

Quant à la recevabilité

A.1. Le requérant agit en invoquant sa qualité de pensionné; son « mémoire » tend à entendre « déclarer non conformes » certains articles de la loi-programme du 19 décembre 2014.

A.2.1. Le Conseil des ministres conteste la recevabilité du recours dès lors qu'un « mémoire » tendant à une déclaration de non-conformité n'est pas une requête en annulation.

A supposer que la Cour accepte la recevabilité de ce document en tant que requête en annulation, le Conseil des ministres estime qu'il ne répond pas à certaines conditions imposées par l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 : il n'est pas daté, ne contient pas un exposé des faits et des moyens, n'expose pas en quoi les règles de référence auraient été transgressées, et les « moyens » sont à ce point confus qu'ils sont obscurs.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, le requérant ne justifie pas d'un intérêt à son recours, ne pouvant être affecté directement par les mesures contestées. En effet, il critique le fait de ne pas pouvoir bénéficier « en tant que pensionné » des articles 2 et 3 attaqués, ce qui revient à dire que la loi aurait dû prévoir une mesure identique pour les pensionnés, critique dont la Cour ne peut juger sous peine de statuer « *ultra petita* ».

Les observations du Conseil des ministres concernant le fond sont dès lors subsidiaires.

A.3. Le requérant répond que son mémoire précise qu'il s'agit d'une requête en annulation et qu'en demandant de déclarer des dispositions non conformes à la Constitution, il en demande l'annulation. Il estime qu'en lui attribuant un numéro de rôle, la Cour a considéré sa requête comme recevable.

Quant au fond

Premier moyen

A.4. Le premier moyen est dirigé contre les articles 2, 3 et 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014, 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 futur saut d'index ». Or, selon la presse ainsi qu'un des derniers rapports de la Cour des comptes, 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 nécessitaient donc pas d'augmentation.

Cette mesure méconnaît l'article 172 de la Constitution, dès lors qu'elle constitue un privilège exclusivement accordé aux travailleurs, le requérant ne pouvant bénéficier, en tant que pensionné, de cette diminution d'impôt.

A.5.1. Le Conseil des ministres constate qu'il ressort des articles 1er, 6, 23, 49 et 51 du CIR 1992 que la déduction des frais professionnels, forfaitaires ou non, bénéficie aux seuls contribuables actifs, à l'exclusion des pensionnés; cette mesure, qui diminue le revenu professionnel net imposable, ne constitue pas un privilège au sens de l'article 172 de la Constitution.

En outre, pour qu'un « privilège » soit accordé à une catégorie de personnes au détriment d'une autre, encore faut-il que des catégories comparables soient traitées différemment. Or, les travailleurs et les pensionnés ne sont pas comparables.

A.5.2. De manière superfétatoire, le Conseil des ministres estime que la mesure est objective et proportionnée aux objectifs poursuivis.

La loi-programme du 19 décembre 2014 s'inscrit en effet dans un objectif budgétaire et un objectif de compétitivité de l'économie belge et de soutien des entreprises dans la création d'emplois : pour financer une réduction substantielle des charges fiscales et parafiscales sur le travail, le Gouvernement a décidé d'opérer un glissement fiscal et parafiscal (« tax shift »), en résorbant le handicap salarial avec les pays voisins par un saut d'index en 2015 - que permettra la loi du 23 avril 2015 - et en tenant compte des recommandations internationales en ce domaine. Ce glissement de l'impôt du travail vers l'impôt sur d'autres revenus a été entamé dès le début de la législature par une augmentation de la déduction forfaitaire des frais professionnels, grâce à laquelle le revenu net du travail augmentera, et par une limitation de l'indexation automatique des dépenses fiscales, sans impact sur les revenus d'activité.

Au regard de ces objectifs, la mesure n'aurait pas été logique et proportionnée si elle avait été étendue aux pensionnés.

A.6. Le requérant répond que le Conseil des ministres admet que la disposition en cause a été adoptée afin de diminuer l'impôt d'une catégorie de contribuables, ce qui constitue un « cadeau », en contradiction avec l'article 172 de la Constitution. Or, le saut d'index s'applique également aux pensions, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'exclure de cette « compensation » les bénéficiaires d'une pension - qui constitue aussi un « revenu professionnel », payé avec les cotisations de pension retenues sur les revenus de la vie active.

Par ailleurs, si, comme l'affirme le Conseil des ministres, la mesure participe à la compétitivité des entreprises, il faudrait alors exclure de son bénéfice les travailleurs du secteur public ou privé qui ne participent pas à la « compétitivité ». En outre, la pension des agents des services publics est appelée « traitement différé », et devrait alors aussi bénéficier de frais professionnels forfaitaires.

Selon le requérant, les pensions étant généralement peu élevées, elles sont prioritairement dépensées en Belgique et contribuent donc proportionnellement plus à la constitution du produit intérieur brut (PIB) de la Belgique que les revenus de contribuables plus aisés, qui sont plus enclins à partir longtemps en vacances et à amoindrir en conséquence le PIB belge.

A.7. Le Conseil des ministres réplique qu'en diminuant les charges du travail par une augmentation de la déduction forfaitaire des frais professionnels, la mesure constitue un incitant visant à mettre plus de gens au travail et à garantir le financement de la sécurité sociale. La mesure attaquée vise donc à corriger le saut d'index en vue de rendre le travail « attrayant » par rapport aux allocations de remplacement.

Second moyen

A.8. Le second moyen est dirigé contre les articles 5 et 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014, en ce qu'ils prévoient, dans un nouvel article 178, § 3, du CIR 1992, « une suspension de l'indexation de certaines prestations sociales dont [...] la réduction d'impôt sur les pensions prévue à l'article 147 du CIR 1992 et les dispositions en matière de pension prévues à l'article 154 du [CIR 1992] ».

En n'indexant pas la réduction d'impôt qui fait partie intégrante du mode de calcul des pensions, le législateur méconnaîtrait l'article 23 de la Constitution qui interdit, notamment dans le droit à la sécurité sociale, toute réduction des droits.

A.9.1. Le Conseil des ministres constate que le requérant semble assimiler les réductions d'impôt visées aux articles 147 et 154 du CIR 1992 à des prestations sociales. Or, la prestation sociale est la pension elle-même, et non la réduction d'impôt à laquelle elle donne droit, de sorte qu'il ne pourrait y avoir de violation, par l'article 6 attaqué, de l'obligation de *standstill* découlant de l'article 23 de la Constitution.

Quant à l'article 5 attaqué, il ne constitue pas davantage « un retour en arrière de la déduction supplémentaire d'impôt en matière notamment de pension »; il se limite à geler pour les exercices d'imposition 2016 à 2018 cette réduction complémentaire d'impôt, et ne la réduit donc en aucune manière.

A.9.2. De manière superfétatoire, le Conseil des ministres estime que la mesure est objective et proportionnée aux objectifs poursuivis; dans le cadre de ces objectifs, il est justifié que les pensionnés participent à l'effort d'assainissement par une suspension, entre 2016 et 2018, de l'indexation des déductions fiscales dont ils bénéficient.

A.10. Le requérant répond que le gel pendant quatre ans d'une réduction d'impôt pour pension est en réalité une augmentation d'impôt qui ne s'applique qu'à une catégorie de contribuables, à savoir les pensionnés qui n'ont aucune compensation pour le saut d'index. Cette mesure constitue donc une régression sociale, contraire à l'article 23 de la Constitution, par rapport à deux millions de pensionnés.

Dès lors que cette réduction d'impôt est d'environ 1800 euros, que la pension nette d'impôt moyenne d'un pensionné en Belgique est de 1100 euros à 1200 euros par mois et que la réduction est d'environ 150 euros par mois, des centaines de milliers de pensionnés passeraient dans la catégorie « pauvres » si cette réduction n'existait pas. Cette réduction d'impôt fait donc bien partie de la pension et est protégée par l'article 23 de la Constitution et doit conserver sa réévaluation à l'indice des prix à la consommation.

Le requérant estime contradictoire de vouloir faire participer les pensionnés à l'effort d'assainissement par une non-indexation de la réduction d'impôt, tout en considérant que l'augmentation des frais forfaitaires professionnels est aussi une mesure qui participe à cet assainissement.

A.11. Le Conseil des ministres réplique que le requérant semble se rallier au fait que son recours ne vise que l'article 6 attaqué. Il précise que bloquer l'indexation de la pension sans le faire pour la réduction d'impôt reviendrait à augmenter indûment la dépense fiscale. Il conteste enfin l'allégation du requérant selon laquelle la réduction d'impôt ferait partie de la pension.

– B –

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. La loi-programme du 19 décembre 2014 contient, afin de mettre en œuvre l'accord de gouvernement du 9 octobre 2014, « une première série de mesures fiscales et budgétaires qui sont extrêmement urgentes et qui doivent être prises avant le 1er janvier 2015 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/009, p. 4).

Les objectifs de la loi-programme du 19 décembre 2014 ont été exposés comme suit par le ministre des Finances :

« Le gouvernement s'engage à atteindre l'équilibre budgétaire structurel en 2018. Les engagements nécessaires ont été pris également vis-à-vis de l'Europe afin d'atteindre les objectifs budgétaires.

[...]

L'assainissement des finances publiques est une priorité absolue et doit influencer favorablement la relance économique.

[...]

En plus d'un effort budgétaire ambitieux, le gouvernement prendra des mesures complémentaires pour renforcer la compétitivité de l'économie belge. Via un saut d'index socialement corrigé, une réalisation accélérée du pacte de compétitivité et une modération salariale persistante, ce gouvernement soutiendra enfin à nouveau le secteur privé dans la création d'emplois » (*ibid.*, pp. 4-5).

B.1.2. Le recours en annulation est dirigé contre les articles 2 à 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014.

B.2.1. Situés dans la sous-section 1ère intitulée « Frais professionnels forfaitaires », de la section 1ère « Impôt des personnes physiques » du chapitre 1er « Impôts sur les revenus » du titre 2 intitulé « Finances », les articles 2 à 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014 disposent :

« Art. 2. A l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié en dernier lieu par la loi du 23 décembre 2009, les modifications suivantes sont apportées :

a) l'alinéa 2, 1°, est remplacé par ce qui suit :

‘ 1° pour les rémunérations des travailleurs :

a) 29,35 p.c. de la première tranche de 3 775 EUR;

b) 10,50 p.c. de la tranche de 3 775 EUR à 7 450 EUR;

c) 8 p.c. de la tranche de 7 450 EUR à 12 700 EUR;

d) 3 p.c. de la tranche excédant 12 700 EUR; ’

b) l'alinéa 2, 4°, est remplacé par ce qui suit :

‘ 4° pour les profits :

a) 28,7 p.c. de la première tranche de 3 750 EUR;

b) 10 p.c. de la tranche de 3 750 EUR à 7 450 EUR;

c) 5 p.c. de la tranche de 7 450 EUR à 12 400 EUR;

d) 3 p.c. de la tranche excédant 12 400 EUR. ’;

c) l'alinéa 3 est remplacé par ce qui suit :

‘ Le forfait ne peut, en aucun cas, dépasser 2 676,25 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. 3. A l'article 51 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi-programme du 19 décembre 2014, les modifications suivantes sont apportées :

a) l'alinéa 2, 1°, est remplacé par ce qui suit :

‘ 1° pour les rémunérations des travailleurs :

a) 30 p.c. de la première tranche de 3 800 EUR;

b) 11 p.c. de la tranche de 3 800 EUR à 13 000 EUR;

c) 3 p.c. de la tranche excédant 13 000 EUR; ’;

b) 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. 4. L'article 2 s'applique aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées et aux profits constatés ou présumés à partir du 1er janvier 2015.

L'article 3 s'applique aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2016 ».

B.2.2. Les travaux préparatoires relatifs à ces dispositions exposent :

« Les charges sur le travail sont trop élevées à l'impôt des personnes physiques.

Dans ce cadre, il convient d'examiner la possibilité d'un glissement des impôts sur d'autres revenus que ceux du travail, vers des impôts indirects et/ou vers la fiscalité environnementale.

Sans vouloir anticiper sur la réforme envisagée, un glissement de l'impôt sur le travail vers l'impôt sur d'autres revenus sera immédiatement proposé dès le début de la législature, et ceci par une augmentation de la déduction forfaitaire des frais professionnels, grâce à laquelle le revenu net du travail après impôt augmenterait.

L'augmentation des frais professionnels forfaitaires s'applique uniquement aux rémunérations des travailleurs, vu que la mesure est une compensation pour le saut d'index.

Pour des raisons budgétaires, la nouvelle déduction forfaitaire des frais professionnels est partiellement applicable aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2015 et totalement aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2016.

L'adaptation des barèmes des frais professionnels forfaitaires sera immédiatement répercutée dans le précompte professionnel » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/001, pp. 3-4).

B.2.3. Les articles 2 à 4 attaqués ont été adoptés après un amendement du Gouvernement, afin de « mieux répartir l'augmentation des frais professionnels forfaitaires sur la population professionnelle » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/003, p. 3). Il est en effet exposé que cette mesure a été prise en première instance pour « la population professionnelle dont le salaire mensuel se trouve dans les environs du salaire mensuel minimum garanti » (*ibid.*).

En ce qui concerne cette mesure, le ministre des Finances a également expliqué :

« Les charges sur le travail sont abaissées par une augmentation de la déduction forfaitaire des frais professionnels. De la sorte, travailler sera à nouveau payant et la différence entre une allocation et une rémunération sera accrue. Cette mesure constitue un incitant visant à mettre plus de gens au travail et à garantir le financement de la sécurité sociale.

Le forfait de frais de l'article 51, alinéa 2, 1^o, est modifié à partir de 2015 de manière à ce qu'une personne ayant un revenu à concurrence du RMMG (bas salaire) gagne davantage, tout en offrant un gain à tout un chacun. La différence entre le gain pour un revenu égal au RMMG et les salaires les plus élevés sera d'environ 2 pour 1. Pour une personne ayant une rémunération imposable de 20 000 euros (RMMG), l'avantage s'élèvera en 2016 à 270 euros, contre 130 euros pour les revenus les plus élevés » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/009, p. 5).

L'impact budgétaire de l'augmentation de la déduction forfaitaire de frais professionnels est évalué à 450 millions d'euros en 2015 et à 900 millions d'euros en 2016 (*ibid.*, p. 11) :

« A terme, cette mesure profite au pouvoir d'achat des travailleurs et contribue à l'amélioration du marché du travail belge » (*ibid.*, p. 18).

B.3.1. Situés dans la sous-section 2 intitulée « Suspension de l'indexation de certaines dépenses fiscales » de la section 1ère « Impôt des personnes physiques » du chapitre 1er « Impôts sur les revenus » du titre 2 intitulé « Finances », les articles 5 et 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014 disposent :

« Art. 5. L'article 154 du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par la loi du 10 août 2001 et modifié en dernier lieu par la loi du 13 décembre 2012, est complété par le paragraphe 4, rédigé comme suit :

‘ § 4. Pour les exercices d'imposition 2016 à 2018, les montants maximums visés au paragraphe 2, alinéa 1er, sont fixés sur la base des montants des allocations de chômage légales pour l'année 2014. Pour les exercices d'imposition 2019 et suivants, les montants maximums visés au paragraphe 2, alinéa 1er, sont fixés sur la base des montants des allocations de chômage légales pour la quatrième année précédant l'exercice d'imposition. ’.

Art. 6. L'article 178, § 3, du même Code, inséré par la loi du 28 décembre 1992 et modifié par la loi du 30 mars 1994, l'arrêté royal du 20 décembre 1996 et la loi du 21 juin 2002, est complété par un alinéa, rédigé comme suit :

‘ Par dérogation à l'alinéa 1er, 2°, l'adaptation est réalisée en ce qui concerne les montants visés aux articles 21, 145⁶ à 145⁸, 145²⁴, § 1er, 145²⁸, 145³², 145³³, 145³⁴, alinéa 5, 147, 151, 152 et 243, alinéa 2 :

1° pour les exercices d'imposition 2015 à 2018, au moyen du coefficient qui est obtenu en divisant la moyenne des indices des prix de l'année 2012 par la moyenne des indices des prix de l'année 1988 multipliée par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 1997 et 1991;

2° pour les exercices d'imposition 2019 et suivants au moyen du coefficient qui est obtenu en divisant la moyenne des indices des prix de l'année qui précède celle des revenus par la moyenne des indices des prix de l'année 1988 multiplié par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 1997 et 1991 et par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 2016 et 2012. ’ ».

En vertu de l'article 16, non attaqué, de la loi-programme du 19 décembre 2014, les articles 5 et 6 attaqués s'appliquent à partir de l'exercice d'imposition 2015.

B.3.2. Les travaux préparatoires relatifs à ces dispositions exposent :

« Le gouvernement propose de ‘ geler ’, pour les exercices d'imposition 2015 à 2018, l'indexation de certaines dépenses fiscales sur les montants indexés applicables pour l'exercice d'imposition 2014. Il s'agit des montants relatifs à :

- La réduction pour pensions et revenus de remplacement (articles 147, 151, 152 et 243, CIR 92);

[...]

Ce ‘ gel ’ des montants précités sur les montants applicables pour l’exercice d’imposition 2014 est inscrit dans l’article 178, § 3, alinéa 2, 1^o, CIR 92 (article 6 du projet). Le coefficient à appliquer égale 1,5054.

A partir de l’exercice 2019, les montants en question seront à nouveau indexés, mais sans rattraper le ‘ gel ’ pour les exercices d’imposition 2015 à 2018 (article 178, § 3, alinéa 2, 2^o, CIR 92 en projet).

Les coefficients d’indexation sont en principe déterminés en divisant la moyenne des indices des prix de l’année qui précède l’année des revenus par la moyenne des prix de l’année 1988 (article 178, § 2, alinéa 1er, CIR 92). Pour les ‘ indexations gelées ’ (article 178, § 3, CIR 92), cette moyenne des indices des prix de l’année 1998 est en outre multipliée par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 1997 et 1991 (article 178, § 3, alinéa 1er, 2^o, et alinéa 2, 1^o, CIR 92, en projet) et, dans le cadre de la nouvelle mesure, par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 2016 et 2012 (article 178, § 3, alinéa 2, 2^o, CIR 92, en projet).

[...]

Les montants des revenus de référence pour l’application de la réduction complémentaire pour pensions et revenus de remplacement (article 154, CIR 92) seront également ‘ gelés ’ pour 3 exercices d’imposition sur les montants applicables pour des revenus de l’année 2014 (exercice d’imposition 2015). A partir de l’exercice d’imposition 2019, les montants des revenus de référence pourront à nouveau augmenter. Le ‘ gel ’ pour les exercices d’imposition 2016 à 2018 ne sera toutefois pas rattrapé et par conséquent les revenus de références seront fixés sur base des montants des allocations de chômage 4 ans plus tôt (article 5 du projet) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/001, pp. 4-6).

B.3.3. En ce qui concerne cette mesure, le ministre des Finances a également expliqué :

« Pour les exercices d’imposition 2015 à 2018, il est proposé de geler l’indexation d’une série de dépenses fiscales au niveau de l’exercice d’imposition 2014. Une fois de plus, il n’est pas question d’un effet rétroactif de ce gel. Les montants maximums de dépenses fiscales que l’on peut inscrire pour l’année civile en cours – dans la déclaration de printemps 2015 donc – correspondent aux montants maximums que l’on a pu déclarer au printemps 2014.

Les dépenses fiscales liées au travail ne sont pas gelées, pas plus que les barèmes fiscaux et les réductions pour personnes à charge. En outre, la réduction supplémentaire pour les revenus de pension et de remplacement (article 154 du CIR 92) sera, elle, encore adaptée pour l’exercice d’imposition 2015 et ce n’est qu’à partir de l’exercice d’imposition 2016 qu’elle sera gelée au niveau de l’exercice d’imposition 2015 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/009, pp. 5-6).

Quant à la recevabilité

B.4.1. Le Conseil des ministres soulève d'abord l'irrecevabilité du recours, dès lors qu'un « mémoire » tendant à une déclaration de non-conformité ne serait pas une requête en annulation.

B.4.2. Le document en question est qualifié par le requérant de « mémoire relatif à ma requête en annulation de certaines dispositions de la loi-programme du 19 décembre 2014 ».

Si le requérant demande certes à la Cour de déclarer « non conformes » certaines dispositions de la loi-programme du 19 décembre 2014, il indique toutefois clairement que sa demande s'inscrit dans une « requête en annulation ».

La circonstance que la terminologie utilisée par le requérant – qui agit sans être représenté – ne soit pas juridiquement exacte n'est pas de nature à générer un doute quant à l'intention du requérant d'agir en annulation, et ne peut, partant, constituer une cause d'irrecevabilité de sa requête.

B.4.3. L'exception d'irrecevabilité est rejetée.

B.5.1. Le Conseil des ministres conteste également la recevabilité de la requête pour méconnaissance de certaines conditions imposées par l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle : la requête ne serait pas datée et ne contiendrait pas un exposé des faits et des moyens; en outre, elle n'exposerait pas en quoi les normes de référence auraient été transgressées, et les « moyens » seraient obscurs.

B.5.2. Il ressort des pièces du dossier de procédure que la requête a été envoyée par recommandé, et reçue au greffe de la Cour dans le délai de six mois prescrit par l'article 3 de la loi spéciale du 6 janvier 1989. Elle est donc nécessairement datée et le défaut purement formel de mention de la date sur la requête elle-même ne porte aucune atteinte à la sécurité

juridique. A peine de restreindre de manière disproportionnée le droit d'accès au juge du requérant, cette circonstance ne peut entraîner l'irrecevabilité de la requête.

B.5.3. Par ailleurs, contrairement à ce que soulève le Conseil des ministres, la requête contient bien un exposé des faits et des moyens, même si celui-ci est très succinct. Le requérant identifie les normes attaquées et les normes de référence, et expose en quoi ces normes attaquées méconnaîtraient ces normes de référence.

Les moyens sont exposés de manière suffisamment compréhensible, de sorte qu'il est satisfait à l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

B.5.4. L'exception d'irrecevabilité est rejetée.

B.6. Le Conseil des ministres soulève enfin l'irrecevabilité du recours en ce que le requérant ne justifierait pas d'un intérêt au recours, ne pouvant être affecté directement par les mesures contestées.

B.7. 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.8.1. Il ressort de la requête que le requérant agit en qualité de pensionné.

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

B.8.2. 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.8.3. Les articles 2 à 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014 modifient le montant des frais professionnels forfaitaires déductibles.

Les articles 5 et 6 de la même loi-programme suspendent l'indexation de certaines dépenses fiscales, notamment les montants de référence pour les réductions d'impôt pour pension.

B.8.4. Compte tenu de leur portée distincte, les différentes mesures prévues par les dispositions attaquées doivent faire l'objet d'un examen distinct en ce qui concerne l'intérêt à agir.

En ce qui concerne l'intérêt à l'annulation des dispositions qui augmentent le montant des frais professionnels forfaitaires (les articles 2 à 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014)

B.9.1. Les articles 2 à 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014 modifient l'article 51 du CIR 1992, en augmentant le montant des frais professionnels forfaitaires déductibles des rémunérations des travailleurs (articles 2 à 4), ainsi que des profits (articles 2 et 4).

B.9.2. Tel qu'il était applicable, en vertu de l'article 4, alinéa 1er, attaqué, aux rémunérations des travailleurs payées ou attribuées et aux profits constatés ou présumés à partir du 1er janvier 2015, l'article 51 du CIR 1992, dans sa version établie par l'article 2 de la loi-programme du 19 décembre 2014, disposait :

« Pour ce qui concerne les rémunérations et les profits autres que les indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations ou de profits, les frais professionnels autres que les cotisations et sommes visées à l'article 52, 7° et 8° sont, à

défaut de preuves, fixés forfaitairement en pourcentages du montant brut de ces revenus préalablement diminués desdites cotisations.

Ces pourcentages sont :

1° pour les rémunérations des travailleurs :

- a) 29,35 p.c. de la première tranche de 3 775 EUR;
- b) 10,50 p.c. de la tranche de 3 775 EUR à 7 450 EUR;
- c) 8 p.c. de la tranche de 7 450 EUR à 12 700 EUR;
- d) 3 p.c. de la tranche excédant 12 700 EUR;

2° pour les rémunérations des dirigeants d'entreprise : 3 p.c.;

3° les rémunérations des conjoints aidants : 5 p.c.;

4° pour les profits :

- a) 28,7 p.c. de la première tranche de 3 750 EUR;
- b) 10 p.c. de la tranche de 3 750 EUR à 7 450 EUR;
- c) 5 p.c. de la tranche de 7 450 EUR à 12 400 EUR;
- d) 3 p.c. de la tranche excédant 12 400 EUR;

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°.

En ce qui concerne les rémunérations des travailleurs, le forfait est majoré, pour tenir compte des frais exceptionnels qui résultent de l'éloignement du domicile par rapport au lieu de travail, d'un montant déterminé suivant une échelle fixée par le Roi ».

B.9.3. En vertu de l'article 139 de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat », l'article 3, attaqué, de la loi-programme du 19 décembre 2014, 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.

B.10.1. Les travaux préparatoires cités en B.2 exposent que les articles 2 à 4 attaqués tendent à réduire les charges liées au travail, afin d'augmenter le revenu net du travail après impôt, en répercutant immédiatement cette modification dans le précompte professionnel.

Cette mesure a été conçue comme visant particulièrement les travailleurs actifs qui touchent un salaire proche du revenu mensuel minimum garanti, de sorte que leur avantage soit d'environ le double de celui des travailleurs qui ont les revenus professionnels les plus élevés.

B.10.2. Les travaux préparatoires précités présentent également l'augmentation des frais professionnels forfaitaires comme une mesure de compensation du mécanisme de « saut d'index », qui sera mis en œuvre et généralisé par la loi du 23 avril 2015 concernant la promotion de l'emploi.

Les travaux préparatoires de la loi du 23 avril 2015 évoquent d'ailleurs le relèvement des frais professionnels forfaitaires déductibles comme une des mesures d'accompagnement qui adoucissent l'impact du saut d'index sur le pouvoir d'achat, ces mesures positives jouant « beaucoup plus pour les revenus les plus faibles » (*Doc. parl., Chambre, 2014-2015, DOC 54-0960/001, p. 8; voy. aussi DOC 54-0960/003, p. 69*).

B.10.3. S'inscrivant dans les différents objectifs poursuivis par le législateur d'assainir les finances publiques par un mécanisme général de suspension de l'indexation mais aussi de promouvoir l'emploi en opérant progressivement un glissement – communément appelé « *tax shift* » – de la fiscalité sur le travail vers d'autres formes de revenus, l'augmentation des frais professionnels forfaitaires déductibles réalisée par les articles 2 à 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014 procède aussi du choix politique, dans le cadre de cette réforme globale de la fiscalité, de favoriser les travailleurs actifs qui ont des revenus professionnels peu élevés.

B.11.1. Les articles 2 à 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014 instaurent une augmentation du forfait des frais professionnels déductibles des rémunérations des travailleurs et des profits.

B.11.2. L'impôt des personnes physiques est un impôt sur le revenu global des habitants du Royaume (article 1er, § 1er, 1°, du CIR 1992).

Le revenu imposable est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles (article 6 du CIR 1992); l'ensemble de ces revenus comprend, notamment, les revenus professionnels (article 6, 3°, du CIR 1992).

L'article 23, § 1er, du CIR 1992, qui énumère les différentes catégories de revenus professionnels, dispose :

« Les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature, à savoir :

- 1° les bénéfices;
- 2° les profits;
- 3° les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure;
- 4° les rémunérations;
- 5° les pensions, rentes et allocations en tenant lieu ».

En vertu de l'article 49 du CIR 1992, les frais professionnels déductibles sont « les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment ».

Ces frais professionnels sont, à défaut de preuves, fixés forfaitairement en pourcentages du montant brut de ces revenus, respectivement, pour les rémunérations des travailleurs, les rémunérations des dirigeants d'entreprise, les rémunérations des conjoints aidants et les profits (article 51, alinéa 2, du CIR 1992).

Seules certaines catégories de contribuables bénéficiaires de revenus professionnels peuvent dès lors bénéficier de ce forfait de frais professionnels. L'instauration de ce forfait s'explique par le fait que la preuve des frais professionnels déductibles peut être d'application difficile pour ces catégories de contribuables et il constitue un minimum dont on ne peut

s'écarter que si le contribuable établit que ses frais professionnels réels sont plus élevés (voy. le commentaire administratif relatif à l'article 51 du CIR 1992).

B.11.3. 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.11.4. En augmentant les frais forfaitaires professionnels déductibles visés à l'article 51 du CIR 1992, les articles 2 à 4 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.12. Ces dispositions ne sont par conséquent pas susceptibles d'affecter directement et défavorablement le requérant.

B.13. A défaut d'intérêt du requérant à attaquer les articles 2 à 4 de la loi-programme du 19 décembre 2014, la requête est irrecevable en ce qu'elle tend à l'annulation de ces dispositions.

En ce qui concerne l'intérêt à l'annulation des dispositions qui suspendent l'indexation de certaines dépenses fiscales (articles 5 et 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014)

B.14. L'article 5 de la loi-programme du 19 décembre 2014 insère dans l'article 154 du CIR 1992 un paragraphe 4 qui détermine les montants à prendre en considération pour le calcul, notamment, de la réduction supplémentaire d'impôt pour les pensions.

L'article 6 de la même loi-programme détermine un coefficient d'adaptation des montants à prendre en considération, notamment, pour la réduction d'impôt pour les pensions visée à l'article 147 du CIR 1992.

B.15.1. En sa qualité de pensionné, le requérant est susceptible d'être directement et défavorablement affecté par des dispositions qui déterminent le mode de calcul de l'impôt sur les pensions.

B.15.2. La requête est dès lors recevable en ce qu'elle tend à l'annulation des articles 5 et 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014.

B.16. La Cour limite dès lors son examen aux articles 5 et 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014, dans la mesure où ces dispositions concernent le mode de calcul de l'impôt sur les pensions.

Quant au fond

B.17. Dans son moyen dirigé contre les articles 5 et 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014, le requérant invoque la violation de l'article 23 de la Constitution en ce que ces dispositions prévoient une suspension de l'indexation des montants pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt sur les pensions et de la réduction supplémentaire d'impôt sur les pensions.

Cette suspension de l'indexation constituerait, selon le requérant, une régression dans la protection des droits en matière de sécurité sociale, contraire à l'article 23 de la Constitution.

B.18.1. L'article 5 attaqué insère un paragraphe 4 dans l'article 154 du CIR 1992.

Tel qu'il a été modifié par l'article 5 de la loi-programme du 19 décembre 2014, ainsi que par l'article 44 de la loi du 18 décembre 2015 « portant des dispositions fiscales et diverses »,

l'article 154 du CIR 1992, dans sa version applicable à partir de l'exercice d'imposition 2016, dispose :

« § 1er. Une réduction supplémentaire est accordée lorsque l'ensemble des revenus nets se compose exclusivement de pensions ou de revenus de remplacement.

La réduction supplémentaire est calculée suivant les règles fixées aux paragraphes suivants.

§ 2. La réduction supplémentaire est égale à l'impôt qui subsiste après application des articles 147 à 152*bis*, lorsque l'ensemble des revenus nets se compose exclusivement :

1° de pensions ou de revenus de remplacement et que le montant total de ces revenus n'excède pas le montant maximum de l'allocation légale de chômage qui peut être attribuée après les douze premiers mois de chômage complet, non compris le complément d'ancienneté octroyé aux chômeurs âgés;

2° d'allocations de chômage et que le montant de ces allocations n'excède pas le montant maximum de l'allocation légale de chômage qui peut être attribuée pendant les douze premiers mois de chômage complet;

3° d'indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité et que le montant de ces revenus n'excède pas les dix neuvièmes du montant maximum de l'allocation légale de chômage qui peut être attribuée après les douze premiers mois de chômage complet, en ce non compris le complément d'ancienneté octroyé aux chômeurs âgés.

Lorsqu'une imposition commune est établie, l'ensemble des revenus nets des deux conjoints est pris en considération pour l'application de l'alinéa 1er.

[...]

§ 3/1. Dans les autres cas que ceux visés aux §§ 2 et 3 et lorsque l'ensemble des revenus nets se compose exclusivement de pensions ou de revenus de remplacement, ou se compose exclusivement d'indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité, la réduction supplémentaire est égale à 109 p.c. de la différence positive entre :

1° le montant de l'impôt qui subsiste après application des articles 147 à 153 et

2° la différence entre :

- lorsque l'ensemble des revenus nets se compose exclusivement de pensions ou de revenus de remplacement, ces pensions ou revenus de remplacement et le montant maximum applicable conformément au § 2, alinéa 1er, 1°;

- lorsque l'ensemble des revenus nets se compose exclusivement d'indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité, ces indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité et le montant maximum applicable conformément au § 2, alinéa 1er, 3°.

La réduction supplémentaire est le cas échéant répartie en proportion de la quotité de l'impôt qui subsiste après application des articles 147 à 153 et relatif respectivement aux pensions et autres revenus de remplacements, aux allocations de chômage ou aux indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité et le total de l'impôt qui subsiste après application des articles 147 à 153.

Lorsqu'une imposition commune est établie, tant l'ensemble des revenus nets que le montant de l'impôt subsistant des deux conjoints sont pris en considération pour l'application de l'alinéa 1er.

La réduction supplémentaire ainsi calculée est répartie proportionnellement sur le montant de l'impôt de chacun des conjoints qui subsiste après application des articles 147 à 153.

§ 4. Pour les exercices d'imposition 2016 à 2018, les montants maximums visés au paragraphe 2, alinéa 1er, sont fixés sur la base des montants des allocations de chômage légales pour l'année 2014. Pour les exercices d'imposition 2019 et suivants, les montants maximums visés au paragraphe 2, alinéa 1er, sont fixés sur la base des montants des allocations de chômage légales pour la quatrième année précédant l'exercice d'imposition ».

B.18.2. L'article 154 du CIR 1992 établit une « règle de palier » selon laquelle le bénéfice de la réduction supplémentaire d'impôt, lorsque les revenus nets se composent uniquement de pensions, dépend d'un montant maximal de ces revenus, fixé en référence aux montants des allocations de chômage.

La réduction supplémentaire d'impôt sur les pensions visée à l'article 154, § 2, du CIR 1992 a pour conséquence qu'aucun impôt n'est dû sur les pensions qui ne dépassent pas un montant maximum aligné sur celui des allocations de chômage légales.

Cette règle de palier est toutefois adaptée lorsque les limites sont légèrement dépassées afin de ne pas entraîner pour le bénéficiaire de la pension une perte de la réduction d'impôt, mais seulement une diminution progressive de celle-ci (article 154, § 3/1, du CIR 1992).

B.18.3. L'article 154, § 4, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 5 attaqué, détermine, pour les exercices d'imposition 2016 à 2018, le montant maximum des pensions pouvant donner lieu à la réduction supplémentaire d'impôt en référence aux montants maximums des allocations de chômage légales pour l'année 2014; pour les exercices

d'imposition 2019 et suivants, le montant maximum des pensions pouvant donner lieu à la réduction supplémentaire d'impôt sera fixé en référence aux montants maximums des allocations de chômage légales pour la quatrième année précédant l'exercice d'imposition, soit pour 2015 pour l'exercice d'imposition 2019 et ainsi de suite.

Comme l'indiquent les travaux préparatoires cités en B.3, cette disposition ne modifie pas le régime applicable à l'exercice d'imposition 2015, mais gèle uniquement les montants de référence, durant les trois exercices d'imposition 2016 à 2018, pour le calcul de la réduction supplémentaire d'impôt pour les pensions, tout en maintenant les effets de ce gel de trois ans pour les exercices d'imposition 2019 et suivants.

Cette mesure s'inscrit ainsi dans le cadre de l'instauration d'un « saut d'index » généralisé, qui est concrétisé dans la loi du 23 avril 2015 concernant la promotion de l'emploi.

B.18.4. En gelant les montants de référence pour le calcul de la réduction supplémentaire d'impôt, l'article 5 attaqué ne pourrait engendrer une imposition plus élevée que celle qui découlerait de l'absence de suspension de l'indexation que dans l'hypothèse où le bénéficiaire d'une pension percevrait en 2015 (exercice d'imposition 2016) une pension d'un montant plus élevé qu'en 2014 (exercice d'imposition 2015).

Il convient en effet de constater que l'ampleur du bénéfice de la réduction d'impôt supplémentaire dépend non seulement des montants de référence mais aussi de l'évolution du montant de la pension, elle-même soumise au saut d'index organisé par la loi du 23 avril 2015, ainsi que de ses règles de taxation, à savoir des éléments qui ne dépendent pas des dispositions présentement attaquées.

B.18.5. Il doit, par ailleurs, être fait référence au paragraphe 3/1 de l'article 154 du CIR 1992, en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2016, introduit par l'article 44 de la loi du 18 décembre 2015, qui reprend le contenu de l'article 154, § 4, du CIR 1992 - tel qu'il avait été introduit par l'article 94 de la loi-programme du 10 août 2015, avant d'être retiré par l'article 67 de la loi du 18 décembre 2015.

Cette disposition majore de 9 p.c. le montant de la réduction supplémentaire d'impôt sur les pensions afin de tenir compte des additionnels communaux et d'éviter qu'une augmentation des pensions ne soit absorbée par l'imposition appliquée (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/017, p. 5, et DOC 54-1125/019, pp. 4-5).

Même si les montants de référence pour le calcul de la réduction supplémentaire d'impôt sur les pensions ne sont pas indexés pendant trois ans, en vertu de l'article 154, § 4, du CIR 1992, introduit par l'article 5 attaqué, la mesure prévue par l'article 154, § 3/1, du CIR 1992, inséré par la loi du 18 décembre 2015, corrige néanmoins l'effet fiscal d'un éventuel dépassement des montants de référence déterminés dans l'article 5 attaqué, en octroyant une majoration de la réduction supplémentaire d'impôt sur les pensions.

B.19.1. L'article 6 de la loi-programme du 19 décembre 2014 insère un nouvel alinéa dans l'article 178, § 3, du CIR 1992.

Tel qu'il est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2015, l'article 178 du CIR 1992 dispose :

« § 1er. Les montants exprimés en euros dans le présent titre et dans les dispositions législatives particulières relatives à la matière, sont, en ce qui concerne les limites et tranches de revenus, exonérations, réductions, déductions et leurs limites ou limitations, adaptés annuellement et simultanément à l'indice des prix à la consommation du Royaume sans préjudice toutefois l'application des dispositions du § 3.

§ 2. L'adaptation est réalisée à l'aide du coefficient [1,7264 pour l'exercice 2015] qui est obtenu en divisant la moyenne des indices des prix de l'année qui précède celle des revenus par la moyenne des indices des prix de l'année 1988.

Pour le calcul du coefficient, on arrondit de la manière suivante :

1° la moyenne des indices est arrondie au centième supérieur ou inférieur d'un point selon que le chiffre des millièmes d'un point atteint ou non 5;

2° le coefficient est arrondi au dix millième supérieur ou inférieur selon que le chiffre des cent millièmes atteint ou non 5.

Après application du coefficient, les montants sont, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 38, § 1er, alinéa 1er, 14^o, a, 66*bis*, alinéa 3, et 147, arrondis au multiple de 10 euros supérieur ou inférieur selon que le chiffre des unités atteint ou non 5. Les montants mentionnés aux articles 38, § 1er, alinéa 1er, 14^o, a, 66*bis*, alinéa 3, et 147 sont arrondis au cent supérieur ou inférieur selon que le chiffre des millièmes atteint ou non 5.

§ 3. Par dérogation au § 2, alinéa 1er, sauf en ce qui concerne les montants visés aux articles 131 à 134, 136 et 140 à 143, l'adaptation est réalisée :

1^o pour les exercices d'imposition 1994 à 1999, au moyen du coefficient qui est obtenu en divisant la moyenne des indices des prix de l'année 1991 par la moyenne des indices des prix de l'année 1988;

2^o pour les exercices d'imposition 2000 et suivants, au moyen du coefficient [1,5222 pour l'exercice 2015] qui est obtenu en divisant la moyenne des indices des prix de l'année qui précède celle des revenus par la moyenne des indices des prix de l'année 1988 multipliée par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 1997 et 1991.

Par dérogation à l'alinéa 1er, 2^o, l'adaptation est réalisée en ce qui concerne les montants visés aux articles 21, 145⁶ à 145⁸, 145²⁴, § 1er, 145²⁸, 145³², 145³³, 145³⁴, alinéa 5, 147, 151, 152 et 243, alinéa 2:

1^o pour les exercices d'imposition 2015 à 2018, au moyen du coefficient qui est obtenu en divisant la moyenne des indices des prix de l'année 2012 par la moyenne des indices des prix de l'année 1988 multipliée par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 1997 et 1991;

2^o pour les exercices d'imposition 2019 et suivants au moyen du coefficient qui est obtenu en divisant la moyenne des indices des prix de l'année qui précède celle des revenus par la moyenne des indices des prix de l'année 1988 multiplié par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 1997 et 1991 et par le rapport entre les moyennes des indices des prix des années 2016 et 2012.

[...] ».

B.19.2. Comme l'indiquent les travaux préparatoires cités en B.3, cette disposition détermine un coefficient d'adaptation des montants à prendre en considération pour certaines dépenses fiscales, non liées au travail, notamment pour la réduction d'impôt pour pension visée à l'article 147 du CIR 1992; l'effet de ce coefficient d'adaptation est une suspension de l'indexation.

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, 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;

2° lorsque le revenu net se compose partiellement de pensions ou d'autres revenus de remplacement : une quotité du montant visé au 1°, proportionnelle au rapport qu'il y a entre, d'une part, le montant net des pensions et des autres revenus de remplacement et, d'autre part, le montant du revenu net, à l'exclusion :

a) du salaire obtenu chez le nouvel employeur ou du revenu obtenu issu d'une nouvelle activité professionnelle en tant qu'indépendant, dans le cas de l'obtention :

- soit, d'un complément d'entreprise visé à l'article 31*bis*, alinéa 3, 2°;

- soit, d'un complément d'entreprise visé à l'article 31*bis*, alinéa 3, 2°, avec une indemnité complémentaire visée à l'article 31*bis*, alinéa 1er, 1°, premier tiret, et alinéa 2;

- soit, d'une indemnité complémentaire visée à l'article 31*bis*, alinéa 1er, 1°, deuxième tiret, et alinéa 2;

b) des revenus d'activités, dans le cas de l'obtention par un contribuable qui a atteint l'âge légal de la retraite, d'une pension légale qui ne dépasse pas le montant visé à l'article 154, § 2, 1°, ou dans le cas de l'obtention d'une pension de survie ou une allocation de transition;

[...] ».

B.19.3. Comme l'article 5 attaqué, la suspension de l'indexation des montants pris en compte pour la réduction d'impôt à partir de l'exercice d'imposition 2015 et des exercices suivants, par le coefficient d'adaptation prévu par l'article 178, § 3, du CIR 1992, s'inscrit également dans le cadre de l'instauration d'un « saut d'index » généralisé, qui est concrétisé dans la loi du 23 avril 2015 concernant la promotion de l'emploi, ainsi que dans la volonté de préserver les revenus liés au travail.

B.20.1. 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.20.2. 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.21. 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 suspension temporaire de l'indexation des réductions d'impôt consenties aux bénéficiaires de pensions n'est pas susceptible de porter atteinte à la substance même du droit à la pension. Les dispositions attaquées ne peuvent, partant, méconnaître le droit à la sécurité sociale garanti par l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution.

B.22. Pour le surplus, comme il est dit en B.18 et B.19, les articles 5 et 6 attaqués ne suppriment aucunement les réductions d'impôt octroyées aux bénéficiaires de pensions, ni même le principe de leur indexation, mais se limitent à geler, pour trois ou quatre ans, les montants pris en compte pour, respectivement, la réduction supplémentaire d'impôt sur les pensions, visée à l'article 154 du CIR 1992, et la réduction d'impôt sur les pensions, visée à l'article 147 du CIR 1992.

B.23. Le 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 13 octobre 2016.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels