



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 42/2025
du 13 mars 2025
Numéro du rôle : 8167**

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour de cassation.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Luc Lavrysen et Pierre Nihoul, et des juges Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbach, Danny Pieters et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Luc Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par arrêt du 25 janvier 2024, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 20 février 2024, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il le principe d'égalité et de non-discrimination garanti par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution coordonnée, en ce que le contribuable qui perçoit des rémunérations de travailleur provenant de différentes activités doit choisir entre la déduction des frais professionnels réels et la déduction des frais professionnels forfaitaires pour l'ensemble des rémunérations perçues, sans pouvoir choisir la déduction des frais professionnels forfaitaires pour les rémunérations provenant d'une activité et la déduction des frais professionnels réels pour les rémunérations provenant d'une autre activité, alors que le contribuable qui perçoit des rémunérations de travailleur et des profits peut combiner la déduction des frais professionnels réels liés aux rémunérations de travailleur avec la déduction des frais professionnels forfaitaires liés aux profits et *vice versa* ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Jozef Vansteenhuyse et Greta Van De Walle, assistés et représentés par Me Michel Maus, avocat au barreau de Flandre occidentale;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Stefan De Vleeschouwer, avocat à la Cour de cassation.

Par ordonnance du 15 janvier 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Yasmine Kherbache et Michel Pâques, 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 à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le litige soumis à la juridiction *a quo* porte sur les cotisations à l'impôt des personnes physiques qui sont établies pour les exercices d'imposition 2015 et 2016 à l'égard des parties demanderesses devant la juridiction *a quo*. Parmi ces dernières, l'une combine depuis 2013 sa fonction d'enseignant avec un mandat d'échevin. Pour les exercices 2015 et 2016, elle a déclaré le forfait de frais pour sa fonction d'enseignant et les frais réels pour sa fonction d'échevin.

En application de l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992, le fonctionnaire fiscal a clairement fait savoir aux parties demanderesses devant la juridiction *a quo* que les possibilités permises en matière de déduction des frais étaient les suivantes : (1) l'application du forfait légal pour les rémunérations d'enseignant en combinaison avec le forfait de frais spécial pour le mandat d'échevin, ou (2) l'application des frais réels pour les rémunérations d'enseignant en combinaison avec le forfait de frais spécial pour le mandat d'échevin, ou encore (3) l'application des frais professionnels réels pour les deux rémunérations. Puisque les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* ont entendu maintenir leur choix initial, l'administration fiscale a procédé à la modification de leurs déclarations et a appliqué le forfait de frais pour les deux fonctions.

Les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* ont introduit une réclamation, qui a été déclarée non fondée. Elles ont ensuite engagé une action devant le Tribunal de première instance de Flandre occidentale, division de Bruges. Par jugement du 20 janvier 2020, le Tribunal a déclaré cette action non fondée, si bien que les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* ont ensuite interjeté appel. Par arrêt du 12 octobre 2021, la Cour d'appel de Gand a déclaré l'appel non fondé, à la suite de quoi les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* ont introduit un pourvoi en cassation.

La Cour de cassation constate qu'un travailleur peut, pour déterminer le montant net de ses rémunérations, choisir entre deux systèmes, à savoir celui de la preuve des frais professionnels réels ou celui de la déduction forfaitaire, et qu'il ne peut pas combiner ces deux systèmes, même lorsque les rémunérations proviennent d'activités différentes, alors que le contribuable qui exerce à la fois une activité de salarié et une activité libérale peut, pour déterminer tant le montant net de ses rémunérations que le montant net de ses profits, choisir entre les deux systèmes et les combiner. La Cour de cassation se demande si cette différence de traitement entre le contribuable qui perçoit des rémunérations provenant d'activités différentes et le contribuable qui perçoit tant des rémunérations que des profits provenant d'activités différentes est raisonnablement justifiée.

Par conséquent, la Cour de cassation pose la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. En droit

- A -

A.1. Les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* allèguent que ni l'article 49, ni l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne disposent expressément que, dans le cas où un contribuable possède deux sources de revenus (en l'espèce un emploi d'enseignant et un mandat d'échevin) appartenant à une même catégorie de revenus (en l'espèce la catégorie des rémunérations), celui-ci ne pourrait pas, pour déterminer le montant net de ses revenus professionnels, opter à la fois pour la déduction forfaitaire et pour la déduction des frais professionnels réels. Ces articles ne prévoient pas non plus que, dans le cas où le contribuable possède deux sources de revenus n'appartenant pas à la même catégorie de revenus professionnels (rémunérations et profits), celui-ci pourrait alors en revanche choisir d'appliquer la déduction des frais professionnels réels pour l'une des catégories et la déduction des frais professionnels forfaitaires pour l'autre catégorie. Cette interprétation des dispositions en cause, qui est celle de l'administration fiscale, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

L'on ne trouve aucune justification à cette différence de traitement dans la législation fiscale ni dans les travaux préparatoires.

A.2.1. Le Conseil des ministres allègue que les catégories de revenus professionnels à comparer, à savoir les rémunérations et les profits, ne sont pas comparables. La distinction opérée entre les deux situations se fonde sur la distinction qu'opère le législateur entre les catégories professionnelles, laquelle ne se limite pas aux frais professionnels forfaitaires, mais s'inscrit dans un ensemble plus large portant sur l'impossibilité des différents revenus professionnels.

À titre subsidiaire, le Conseil des ministres allègue que l'interdiction de combiner les deux systèmes de déduction des frais professionnels au sein de la catégorie des rémunérations des travailleurs est raisonnablement justifiée par la nécessité de permettre à l'administration de contrôler qu'il n'y a pas une double utilisation des mêmes frais dans chaque régime. De plus, le système de déduction des frais professionnels forfaitaires, s'il pouvait être combiné avec le système de déduction des frais professionnels réels, passerait en grande partie à côté de l'objectif de simplification poursuivi. Dans la mesure où l'employeur prend déjà à sa charge une grande partie des frais professionnels de ses travailleurs, la déduction forfaitaire excéderait déjà les frais réels dans de nombreux cas.

Le fait qu'il soit en revanche possible de combiner les deux systèmes lorsqu'il est également question de revenus professionnels relevant d'une autre catégorie est, selon le Conseil des ministres, raisonnablement justifié, dès lors que les frais se rapportant à cette activité relevant d'une autre catégorie sont d'une nature différente, plus spécifique, que les frais professionnels des travailleurs. Dans cette situation, la déduction des frais professionnels réels doit rester possible pour ces revenus, même lorsqu'il est fait application du forfait de frais pour les rémunérations qui ont été perçues pour les activités exercées en tant que travailleur.

A.2.2. Par ailleurs, selon le Conseil des ministres, il revient exclusivement au législateur de déterminer les objectifs qu'il souhaite poursuivre sur le plan fiscal. Il peut décider, dans le cadre de ce pouvoir d'appréciation, de ne pas permettre la combinaison des deux systèmes de déduction des frais professionnels lorsque le contribuable perçoit des revenus provenant d'activités différentes qui relèvent d'une seule et même catégorie de revenus.

Le Conseil des ministres fait valoir que le législateur fiscal ne doit pas, à cet égard, tenir compte des spécificités de chaque cas donné. Il peut en appréhender la diversité de manière approximative et simplificatrice, de sorte qu'il relève également de son pouvoir d'appréciation de considérer qu'il n'est pas permis à un contribuable qui perçoit des rémunérations de travailleur provenant d'activités différentes de choisir la déduction des frais forfaitaires pour les rémunérations provenant de l'une des activités et la déduction des frais professionnels réels pour les rémunérations provenant d'une autre activité.

Partant, le Conseil des ministres estime que la différence de traitement est raisonnablement justifiée.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur la déduction des frais professionnels en vue de déterminer le montant net des revenus professionnels ainsi que sur la possibilité ou non de combiner le système de déduction des frais professionnels réels avec le système de déduction forfaitaire (article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : le CIR 1992) pour ce qui concerne les revenus professionnels provenant d'activités professionnelles différentes qui relèvent de la même catégorie de revenus.

B.2.1. 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 ».

B.2.2. L'article 51 du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice 2015 et pour l'exercice 2016, dispose :

« 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) 28,7 % de la première tranche de 5.710 euros (montant indexé);
- b) 10 % de la tranche de 5.710 euros (montant indexé) à 11.340 euros (montant indexé);

c) 5 % de la tranche de 11.340 euros (montant indexé) à 18.880 euros (montant indexé);

d) 3 % de la tranche excédant 18.880 euros (montant indexé);

2° pour les rémunérations des dirigeants d'entreprise : 3 %;

3° les rémunérations des conjoints aidants : 5 %;

4° pour les profits: les pourcentages fixés au 1°.

Le forfait ne peut, en aucun cas, dépasser 3.950 euros (montant indexé) pour l'ensemble des revenus d'une même catégorie visée à l'alinéa 2, 1°, 3° et 4°, ni 2.370 euros (montant indexé) pour l'ensemble des revenus visés à l'alinéa 2, 2°.

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 ».

Les montants et certains des pourcentages prévus par cette disposition ont été indexés pour l'exercice 2016.

B.2.3. L'article 49 du CIR 1992 est également pertinent pour répondre à la question préjudicielle. Il dispose :

« À titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir 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.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles ».

B.2.4. Il ressort de la connexité des articles 49 et 51 du CIR 1992 qu'un travailleur contribuable a le choix, pour déterminer le montant net de ses revenus professionnels, entre le système de la preuve des frais professionnels réels et le système de la déduction forfaitaire des frais professionnels, mais qu'il ne peut pas combiner ces deux systèmes lorsque les revenus proviennent d'activités professionnelles différentes qui appartiennent à la même catégorie de

revenus (Cass., 24 mars 1970, ECLI:BE:CASS:1970:ARR.19700324.2; 25 janvier 2024, ECLI:BE:CASS:2024:ARR.20240125.1N.6).

En revanche, un contribuable qui perçoit à la fois des rémunérations (article 23, § 1er, 4°, du CIR 1992) et des profits (article 23, § 1er, 2°, du CIR 1992) peut, pour déterminer le montant net de ses revenus professionnels dans chacune de ces catégories, choisir entre le système de la preuve des frais professionnels réels ou le système de la déduction forfaitaire des frais professionnels, et combiner ces deux systèmes.

B.3. La juridiction *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 51 du CIR 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que le contribuable qui perçoit des rémunérations de travailleur provenant de différentes activités (article 23 du CIR 1992) doit opter soit pour la déduction des frais professionnels réels, soit pour la déduction des frais professionnels forfaitaires, alors que le contribuable qui perçoit des rémunérations de travailleur ainsi que des profits peut, lui, combiner la déduction des frais professionnels réels liés à ces rémunérations de travailleur avec la déduction des frais professionnels forfaitaires liés à ces profits, et vice versa.

B.4.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.4.2. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5. En matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition,

le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou sont déraisonnables.

B.6. Contrairement à ce qu'allègue le Conseil des ministres, la catégorie des contribuables qui perçoivent des rémunérations provenant d'activités différentes est comparable, en ce qui concerne l'établissement du montant net des revenus professionnels par l'application de la déduction des frais professionnels, à la catégorie des contribuables qui perçoivent des rémunérations et des profits.

Il ne faut pas confondre différence et non-comparabilité. La présence de catégories différentes de revenus professionnels (article 23, § 1er, 2° et 4°, du CIR 1992) peut certes constituer un élément dans l'appréciation de la différence de traitement, mais elle ne suffit pas pour conclure à la non-comparabilité, sous peine de vider de sa substance le contrôle au regard du principe d'égalité et de non-discrimination.

B.7. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir le fait que les revenus professionnels appartiennent ou non à des catégories différentes de revenus (article 51 du CIR 1992 *juncto* l'article 23, § 1er, 2° et 4°, du CIR 1992).

B.8. Les travaux préparatoires ne mentionnent pas la raison pour laquelle le forfait de frais ne peut, pour les revenus professionnels relevant de la même catégorie de revenus, être combiné avec la déduction des frais professionnels réels, mais la Cour ne saurait conclure à la violation du principe d'égalité et de non-discrimination au seul motif que la justification raisonnable d'une différence de traitement ne ressortirait pas des travaux préparatoires. Le constat qu'une telle justification n'est pas mentionnée dans les travaux préparatoires n'exclut pas qu'une mesure puisse avoir pour fondement un objectif d'intérêt général pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle.

B.9.1. Les conditions d'application de l'article 51 du CIR 1992 sont déterminées par catégorie de revenus professionnels. Ce système de frais forfaitaires est simplifié et facile à mettre en œuvre pour les travailleurs, les titulaires d'une profession libérale, les conjoints

aidants et les dirigeants d'entreprise. Lorsqu'il recourt au forfait de frais, le contribuable ne doit pas soumettre de documents probants et l'administration fiscale ne doit pas procéder à un contrôle des frais professionnels.

B.9.2. Ensuite, l'interdiction de combiner la déduction des frais professionnels réels avec la déduction des frais professionnels forfaitaires limite le risque de double déduction des frais professionnels, qui peut se produire lorsque certains frais professionnels sont susceptibles d'être déduits des rémunérations provenant d'activités différentes.

Lorsque le législateur instaure un régime fiscal spécial, il peut faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité de situations qu'avec un certain degré d'approximation. Le recours à ce procédé n'est pas déraisonnable en soi. Le législateur a pu considérer que le risque d'un double usage des frais professionnels est plus grand chez un travailleur qui perçoit simultanément des rémunérations provenant d'activités différentes, parce que toutes les rémunérations perçues pour ces activités différentes relèvent de la même catégorie de revenus professionnels et parce que le forfait de frais professionnels doit, dans ce cas, être établi sur la totalité des rémunérations perçues. Il est dès lors raisonnablement justifié de ne pas permettre la déduction des frais forfaitaires en combinaison avec la déduction des frais réels pour les revenus d'activités professionnelles différentes relevant d'une même catégorie, et d'imposer que le forfait de frais englobe l'ensemble des frais professionnels réalisés pour percevoir ou conserver ces rémunérations de travailleur, sans être divisé par activité professionnelle.

En juger autrement aurait pour effet que le contribuable se verrait contraint, pour les rémunérations provenant d'activités différentes, de prouver tous ses frais professionnels de manière à en exclure tout double usage. L'utilité du forfait de frais professionnels serait réduite à néant.

B.10. La disposition en cause est raisonnablement justifiée.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En ce qu'il ne permet pas au contribuable qui perçoit des rémunérations provenant d'activités différentes de combiner le système des frais professionnels réels avec le système des frais professionnels forfaitaires, l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 13 mars 2025.

Le greffier,

Le président,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen