

Numéros du rôle : 2221 et 2240
Arrêt n° 185/2002 du 11 décembre 2002

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives aux articles 131, 147 à 150 et 171, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Namur et par le Tribunal de première instance de Nivelles.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet des questions préjudicielles*

a. Par jugement du 29 juin 2001 en cause de J. Willame contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 10 juillet 2001, le Tribunal de première instance de Namur a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. Les articles 147, 148, 149 et 150 du Code des impôts sur les revenus 1992, lus conjointement ou non avec les articles 3, 6, 86, 87, 88, 126, 127 et 134 du même Code, dans l'interprétation selon laquelle chaque contribuable membre d'un couple non marié cohabitant – dont chacun des cohabitants bénéficie de revenus de remplacement imposables – peut bénéficier de réductions d'impôts sur ces revenus alors qu'un couple marié cohabitant dont chacun des cohabitants bénéficie [lire : bénéficie] de revenus de remplacement voit [lire : voit] leur [lire : ses] revenus cumulés pour le calcul de la réduction d'impôt, sont-ils compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, compte tenu du fait que ces deux catégories de personnes se trouvent dans la même situation et les mêmes circonstances et que la *ratio legis* de la distinction opérée par ces articles ne peut justifier pourquoi des conjoints devraient être défavorisés fiscalement par rapport aux personnes non mariées dans la même situation ?

2. Les articles 147, 148, 149 et 150, de même que l'article 171, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992, lus conjointement ou non avec les articles 3, 6, 86, 87, 88, 126, 127 et 134 du même Code, dans l'interprétation selon laquelle un employé puisse bénéficier d'un régime spécifique quant au taux d'imposition du pécule de vacances et bénéficier d'une réduction d'impôt alors que l'ouvrier voit son pécule de vacances entrer en ligne de compte pour la détermination des plafonds à hauteur desquels le travailleur prépensionné a droit à un abattement en vertu des articles 146 et suivants du Code des impôts sur les revenus 92 et donc, que l'ouvrier, à la suite de la perception du pécule de vacances, n'a pas droit à l'abattement d'impôt prévu à ces articles et ce contrairement à l'employé, sont-ils compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, compte tenu du fait que ces deux catégories de personnes se trouvent dans la même situation et les mêmes circonstances et que la *ratio legis* de la distinction opérée par ces articles ne peut justifier pourquoi des ouvriers devraient être défavorisés fiscalement par rapport aux employés dans la même situation ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 2221 du rôle de la Cour.

b. Par jugement du 7 septembre 2001 en cause de R. Buyens et G. Vander Wauwen contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 18 septembre 2001, le Tribunal de première instance de Nivelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 131 du Code des impôts sur les revenus en ce qu'il fixe pour chaque conjoint une quotité de revenu exemptée d'impôt moins importante que pour un contribuable isolé cohabitant et l'article 147 du Code des impôts sur les revenus en ce qu'il accorde aux deux conjoints une réduction de l'impôt, afférent aux pensions qu'ils perçoivent, moindre que celle accordée à deux contribuables isolés cohabitant, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 2240 du rôle de la Cour.

## II. *Les faits et les procédures antérieures*

### *Dans l'affaire n° 2221*

J. Willame conteste devant le juge *a quo* le rejet, par le directeur régional des contributions de Namur, de la réclamation qu'il a introduite relativement à l'imposition des personnes physiques et taxes communales de l'exercice 1998, sa critique portant sur le cumul de ses revenus et de ceux de son épouse. Le requérant ayant soulevé la question de la compatibilité avec le principe d'égalité des articles 147 à 150 du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé : C.I.R. 1992), le juge *a quo* pose les deux questions précitées.

### *Dans l'affaire n° 2240*

R. Buyens et G. Vander Wauwen forment devant le juge *a quo* un recours ayant, s'agissant de l'imposition établie à leur charge, le même objet prédécrit. Ils soulèvent également la question de la compatibilité avec le principe d'égalité de la différence de traitement opérée entre cohabitants mariés et non mariés, en suite de quoi le juge *a quo* pose la question précitée.

## III. *La procédure devant la Cour*

### a) *Dans l'affaire n° 2221*

Par ordonnance du 10 juillet 2001, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 10 septembre 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 25 septembre 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- J. Willame, demeurant à 5340 Gesves, rue des Raspailles 18, par lettre recommandée à la poste le 18 octobre 2001;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 25 octobre 2001.

b) *Dans l'affaire n° 2240*

Par ordonnance du 18 septembre 2001, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 2 octobre 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 16 octobre 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- R. Buyens et G. Vander Wauwen, demeurant ensemble à 1350 Orp-Jauche, rue Dielhere 73, par lettre recommandée à la poste le 7 novembre 2001;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 14 novembre 2001.

c) *Dans les deux affaires*

Par ordonnance du 26 septembre 2001, la Cour a complété le siège par le juge E. Derycke.

Par ordonnance du même jour, la Cour a joint les affaires.

Les mémoires introduits dans les affaires respectives ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 29 novembre 2001.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- J. Willame, par lettre recommandée à la poste le 20 décembre 2001, dans l'affaire n° 2221;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 24 décembre 2001, dans l'affaire n° 2221;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 24 décembre 2001, dans l'affaire n° 2240.

Par ordonnances des 20 décembre 2001 et 27 juin 2002, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 10 juillet 2002 et 10 janvier 2003 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 3 juillet 2002, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 25 septembre 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 4 juillet 2002.

Par ordonnance du 3 juillet 2002, le président M. Melchior a soumis les affaires à la Cour réunie en séance plénière.

A l'audience publique du 25 septembre 2002 :

- ont comparu :

. Me M. Gustin, avocat au barreau de Liège, *loco* Me J.-P. Lothe, avocat au barreau de Namur, pour J. Willame, dans l'affaire n° 2221;

. Me J.-F. Sacré, avocat au barreau de Bruxelles, pour R. Buyens et G. Vander Wauwen, dans l'affaire n° 2240;

- . Me G. Gauthier, avocat au barreau de Dinant, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Position des parties*

*Quant aux dispositions du C.I.R. 1992 soumises à la Cour, envisagées sous l'angle de la différence de traitement entre les cohabitants mariés et non mariés.*

##### *Mémoire de J. Willame, requérant devant le juge a quo dans l'affaire n° 2221*

A.1. Après avoir souligné la différence du montant de la réduction d'impôt afférent aux pensions et revenus de remplacement, prévue par l'article 147 du C.I.R. 1992 selon que les cohabitants sont mariés ou non, J. Willame allègue que le caractère discriminatoire de cette différence est confirmé par les travaux préparatoires de la loi du 10 août 2001, laquelle a supprimé cette discrimination, à dater toutefois seulement de l'exercice 2006; il ressort de ces travaux que les inégalités fondées sur les choix de vie ont été considérées comme étant dépourvues de toute justification.

Il est ensuite exposé que le régime de réduction d'impôt - la réduction étant plus importante pour un isolé que pour un contribuable marié - est inspiré du souci d'adapter l'imposition à la capacité contributive de chacun, laquelle est, selon le mémoire, proportionnellement plus grande pour les couples que pour les isolés. Si le choix de vie (isolé ou cohabitant) est dès lors un critère pertinent, tel n'est pas le cas de celui tiré du statut juridique des cohabitants (mariés ou non mariés), dès lors qu'ils ont une capacité contributive équivalente.

##### *Position de R. Buyens et G. Vander Wauwen, requérants devant le juge a quo dans l'affaire n° 2240*

A.2. Après s'être référées à l'arrêt de la Cour n° 89/2001, en ce qu'il a déclaré comparables les cohabitants mariés et non mariés, ces parties exposent le caractère discriminatoire des articles 147 et 150 du C.I.R. 1992, dès lors qu'ils instaurent, sans justification admissible, un régime plus avantageux pour les cohabitants non mariés que pour les cohabitants mariés.

Il en est de même en ce qui concerne le régime - différencié - de la quotité du revenu exemptée d'impôt, visé par l'article 131 du même Code.

Le mémoire développe pour le surplus une argumentation similaire à celle de J. Willame, exposée ci-dessus (A.1, alinéa 2).

*Mémoires du Conseil des ministres*

A.3. Après avoir relevé les dispositions en cause, le Conseil des ministres conteste la « similarité de situation » des cohabitants mariés et non mariés, en se référant à l'arrêt de la Cour n° 51/2000, lequel, bien que traitant d'une matière différente, serait transposable en l'espèce.

Abordant ensuite le fond, le Conseil des ministres expose que, depuis la réforme de 1988, il « existe des différences en sens divers entre le traitement fiscal des cohabitants et celui des conjoints ». Après avoir constaté que la question préjudicielle n'aborde toutefois cette problématique que de façon partielle - en ciblant les seules différences en défaveur des conjoints -, le Conseil des ministres énumère d'autres particularités, lesquelles sont, cette fois, autant d'avantages dont bénéficient les seuls couples mariés - et non les cohabitants non mariés : quotient conjugal, transfert de la tranche exonérée d'impôt, attribution d'une quote-part du revenu au conjoint aidant. Il en est conclu que les différences de modalités d'imposition entre cohabitants mariés ou non « ne vont pas systématiquement à l'encontre du mariage », même si « au niveau individuel, il y [a] des gagnants et des perdants ». A cet égard, le mémoire rappelle enfin la jurisprudence de la Cour en matière fiscale relative aux catégories dites « simplificatrices ».

A.4. En ce qui concerne l'article 131 C.I.R. 1992, le Conseil des ministres se borne à constater que, dans son arrêt n° 140/2001, la Cour a constaté que cette disposition ne violait pas les articles 10 et 11 de la Constitution, ce constat devant être répété en l'espèce.

*Mémoire en réponse de J. Willame*

A.5. S'agissant de la question de la comparabilité des cohabitants mariés et non mariés, cette partie renvoie à l'arrêt de la Cour n° 140/2001, lequel a déclaré comparables ces deux catégories, le raisonnement tenu dans cet arrêt étant transposable en l'espèce.

En ce qui concerne l'approche globale suggérée par le Conseil des ministres, J. Willame objecte l'objet limité du dossier, auquel la Cour doit se tenir, tout en contestant en outre la lecture faite par le Conseil des ministres de la situation faite aux couples mariés en matière de quotité du revenu exonérée d'impôts : sur ce point également, elle leur serait préjudiciable et ne pourrait dès lors en rien compenser la discrimination en cause en l'espèce.

*Mémoires en réponse du Conseil des ministres*

A.6. Dans l'affaire n° 2221, le Conseil des ministres complète l'argumentation déjà développée en exposant que l'évolution de la société, à laquelle se réfèrent les travaux préparatoires de la loi du 10 août 2001, ne conduit pas au constat d'inconstitutionnalité des dispositions en cause en l'espèce, aucune conséquence ne pouvant être tirée en l'espèce de la loi précitée du 10 août 2001.

A.7. Dans l'affaire n° 2240, le Conseil des ministres relève que l'article 150 du C.I.R. 1992 n'est pas visé par le juge *a quo*, le contrôle de cette disposition échappant dès lors à la saisine de la Cour. Par ailleurs, la conclusion retenue par la Cour dans l'arrêt n° 140/2001, relativement à l'article 131 du même Code, est également reprenable, selon le Conseil des ministres, en ce qui concerne l'article 147 de ce Code.

*Quant aux dispositions du C.I.R. 1992 soumises à la Cour, envisagées sous l'angle de la différence de traitement entre employés et ouvriers en matière d'imposition du pécule de vacances (seconde question préjudicielle dans l'affaire 2221)*

*Mémoire de J. Willame*

A.8. Cette partie souligne que, en application de l'article 171, 6°, du C.I.R. 1992, le pécule de vacances payé à un employé qui quitte l'entreprise est imposé à un taux distinct, alors que celui payé, dans la même situation, à un ouvrier est soumis à un taux progressif. En outre, le fait que l'ouvrier ne perçoive le pécule de vacances que l'année qui suit sa prépension a pour effet qu'il ne bénéficiera que partiellement de la réduction d'impôt prévue par les

articles 146 et suivants de ce Code. Il est relevé que, interpellée au sujet de cette différence de traitement, la Vice-première ministre et ministre de l'Emploi a estimé que la différence de traitement entre ouvriers et employés avait un fondement juridique qui ne se justifiait plus.

*Position du Conseil des ministres*

A.9. C'est l'application indifférenciée du principe de l'annualité de l'impôt à des pécules de vacances rattachés - selon qu'ils sont payés à des employés ou à des ouvriers - à des périodes imposables distinctes qui conduit à la différence de traitement en cause.

En ce qui concerne la taxation distincte du pécule de vacances des employés, le Conseil des ministres en expose l'historique, dont il déduit que le législateur a entendu à la fois respecter le principe d'annualité de l'impôt tout en contrant, par une taxation distincte, l'effet de la progressivité de l'impôt.

*Réponse de J. Willame*

A.10. Cette partie conteste que les dispositions en cause aient pour effet de prévenir les distorsions dans le régime fiscal des pécules de vacances, selon qu'ils sont attribués à des ouvriers ou à des employés, dès lors que, notamment, « la taxation subie par l'ouvrier varie en fonction du montant des revenus qu'il perçoit l'année suivant la fin de son activité salariée, tandis qu'elle en est totalement indépendante en ce qui concerne l'employé ». La seule solution consisterait, selon J. Willame, à soumettre tous les pécules de vacances aux mêmes principes d'imposition.

*- B -*

B.1. Il est demandé à la Cour d'apprécier la compatibilité avec le principe d'égalité de diverses dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé C.I.R. 1992), en ce qu'elles établissent une discrimination, parmi les contribuables qui perçoivent des pensions et revenus de remplacement, d'une part, entre les cohabitants mariés et non mariés et, d'autre part, entre les ouvriers et les employés.

La Cour examine successivement ces deux différences de traitement.

*Quant à la différence de traitement entre les cohabitants mariés et non mariés*

B.2.1. Cette différence de traitement est soumise à la Cour en relation, d'une part, avec l'article 147 du C.I.R. 1992 et des dispositions qui y sont liées, et, d'autre part, avec l'article 131 de ce même Code.

Ces dispositions sont soumises au contrôle de la Cour dans l'état antérieur à leur modification par la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, publiée au *Moniteur belge* du 20 septembre 2001, modification irrelevante en l'espèce.

B.2.2. L'article 147 du C.I.R. 1992, comme les articles 149 et 150 du même Code, font partie de la sous-section 3, qui règle la réduction d'impôt pour pensions et revenus de remplacement. Tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition en cause devant les juges *a quo*, l'article 147 du C.I.R. 1992 dispose :

« Sur l'impôt afférent aux pensions et aux revenus de remplacement, sont accordées les réductions suivantes :

1° lorsque le revenu se compose exclusivement de pensions ou d'autres revenus de remplacement :

- 54.240 francs pour un contribuable isolé;
- 63.332 francs pour les deux conjoints;

2° lorsque le revenu se compose partiellement de pensions ou d'autres revenus de remplacement : un montant égal à une quotité des réductions mentionnées au 1°, cette quotité étant déterminée par le 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 de l'ensemble des revenus nets;

3° lorsque le revenu se compose exclusivement de prépensions ancien régime :

- 98.214 francs pour un contribuable isolé;
- 107.307 francs pour les deux conjoints;

4° lorsque le revenu se compose partiellement de prépensions ancien régime : un montant égal à une quotité des réductions mentionnées au 3°, cette quotité étant déterminée par le rapport qu'il y a entre, d'une part, le montant net de ces prépensions et, d'autre part, le montant de l'ensemble des revenus nets;

5° lorsque le revenu se compose exclusivement d'allocations de chômage: le montant des réductions visées au 1°;

6° lorsque le revenu se compose partiellement d'allocations de chômage : un montant égal à une quotité des réductions mentionnées au 1°, cette quotité étant déterminée par le rapport qu'il y a entre, d'une part, le montant net des allocations de chômage et, d'autre part, le montant de l'ensemble des revenus nets;

7° lorsque le revenu se compose exclusivement d'indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité :

- 69.626 francs pour un contribuable isolé;
- 78.712 francs pour les deux conjoints;

8° lorsque le revenu se compose partiellement d'indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité : un montant égal à une quotité des réductions mentionnées au 7°, cette quotité étant déterminée par le rapport qu'il y a entre, d'autre part, le montant net des indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité et, d'autre part, le montant de l'ensemble des revenus nets. »

Tels qu'ils sont applicables au même exercice, les articles 149 et 150 du même Code disposent :

« Art. 149. Pour l'application de la présente sous-section, le montant net des pensions et des revenus de remplacement, est déterminé conformément aux articles 23, § 2, et 129.

Art. 150. Lorsque la cotisation est établie au nom des deux conjoints et que ceux-ci bénéficient chacun de revenus, ces revenus sont cumulés par espèce et par catégorie pour déterminer la réduction prévue par la présente sous-section. »

B.2.3. L'article 131 du C.I.R. 1992, tel qu'il est applicable à l'exercice fiscal en cause, dispose :

« Pour le calcul de l'impôt, est exemptée une quotité du revenu déterminée comme suit :

1° pour un contribuable isolé, un montant de base de 165.000 francs;

2° pour chaque conjoint, un montant de base de 130.000 francs. »

B.3. Il est demandé à la Cour si l'article 131 et l'article 147, 1°, violent le principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que tant en matière de quotité du revenu exemptée d'impôt qu'en matière de réduction d'impôt pour pensions et revenus de remplacement, les cohabitants mariés sont moins bien traités que les cohabitants non mariés, du fait des montants que prévoient les dispositions précitées, respectivement pour les conjoints et pour les contribuables isolés.

B.4. Les articles 131 et 147, 1°, pour la quotité exemptée d'impôt et la réduction qu'ils prévoient respectivement, visent à tenir compte, dans une certaine mesure, de la capacité contributive plus importante des personnes qui supportent ensemble les frais fixes de subsistance.

B.5. La différence de traitement entre conjoints et cohabitants non mariés se fonde sur un élément objectif, à savoir que leur situation juridique diffère aussi bien en ce qui concerne les obligations mutuelles qu'en ce qui concerne leur situation patrimoniale.

Cette situation juridique différente peut, dans certains cas, lorsqu'elle est liée au but de la mesure, justifier une différence de traitement entre cohabitants mariés et non mariés.

B.6. La différence de traitement entre contribuables isolés, d'une part, et conjoints, d'autre part, n'est pas sans justification raisonnable s'il s'agit de déterminer, lors du calcul de l'impôt, la quotité exemptée d'impôt (article 131) ou la réduction pour pensions et revenus de remplacement (article 147, 1<sup>o</sup>). En effet, le législateur a pu tenir compte du fait que, dans le cas des personnes mariées, les frais fixes de subsistance sont généralement inférieurs par personne à ceux d'un isolé.

B.7. Cette justification ne saurait toutefois être retenue lorsque la situation des conjoints est comparée avec celle des cohabitants non mariés, qui supportent également ensemble les frais fixes de subsistance. Le fait, pour les cohabitants, d'être mariés ou non n'ayant pas d'influence essentielle sur les frais fixes de subsistance, cette distinction n'est pas pertinente pour déterminer la quotité exemptée d'impôt ou la réduction pour pensions et revenus de remplacement qui leur est accordée.

Il s'ensuit qu'il existe, en ce qui concerne le bénéfice de ces deux mesures, une différence de traitement injustifiée entre cohabitants mariés et non mariés.

B.8. Cette discrimination provient non des articles 131 et 147, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 mais de ce que le législateur n'a prévu aucune disposition particulière à l'égard des cohabitants non mariés.

B.9. La première question préjudicielle dans l'affaire n<sup>o</sup> 2221 et la question préjudicielle posée dans l'affaire n<sup>o</sup> 2240 appellent une réponse négative.

*Quant à la différence de traitement entre employés et ouvriers en matière d'imposition du pécule de vacances*

B.10. La seconde différence de traitement soumise à la Cour dans l'affaire n° 2221 a pour objet le régime fiscal du pécule de vacances payé à un travailleur admis à la prépension, selon que celui-ci est employé ou ouvrier.

La différence de traitement soumise à la Cour est double :

- d'une part, l'article 171, 6°, du C.I.R. 1992 prévoit, au bénéfice des seuls employés, que ce pécule est « imposable distinctement », le taux retenu étant celui « afférent à l'ensemble des autres revenus imposables »; en ce qui concerne les ouvriers, le pécule de vacances s'ajoute aux autres revenus imposables et se voit appliquer, le cas échéant, la règle de progressivité de l'impôt;

- d'autre part, dès lors que le pécule de vacances est payé à l'employé prépensionné l'année de son départ (article 46 de l'arrêté royal du 30 mars 1967 relatif aux vacances annuelles des travailleurs), mais n'est payé au prépensionné ayant le statut d'ouvrier que l'année qui suit son départ (article 23 du même arrêté royal), l'ouvrier prépensionné, du fait du cumul de ce pécule avec ses revenus de remplacement, se voit privé totalement ou partiellement du bénéfice de la réduction d'impôt prévue par l'article 147 du C.I.R. 1992; à l'inverse, l'employé prépensionné ne reçoit, l'année qui suit son départ, que des revenus de remplacement, et peut dès lors bénéficier pleinement de la réduction d'impôt prévue par l'article 147, 1°, du même Code.

B.11. Sans qu'il y ait lieu d'examiner s'il est raisonnablement justifié que le pécule de vacances payé à un travailleur qui bénéficie d'une prépension lui soit payé l'année de ce départ s'il a un statut d'employé mais, par contre, lui soit payé l'année qui suit ce départ s'il a un statut d'ouvrier, il faut constater que la combinaison de cette différence de traitement avec la réduction

d'impôt prévue par l'article 147, vu les modalités retenues, aboutit à ce que les ouvriers prépensionnés soient traités différemment des employés prépensionnés sur le plan du bénéfice de cette réduction.

En effet, l'article 147, 2°, prévoit que lorsque figurent aussi parmi les revenus, d'autres revenus que des pensions ou des revenus de remplacement, le montant de la réduction d'impôt fixée au 1° est réduit en fonction de l'importance de ces autres revenus par rapport aux revenus de remplacement. Pour les ouvriers qui bénéficient d'une prépension, le fait que leur pécule de vacances est payé l'année qui suit cette prépension a pour effet de leur rendre applicable l'article 147, 2°, avec pour conséquence qu'ils bénéficient d'une réduction d'impôt moindre que celle dont bénéficie, à situation égale, un prépensionné ayant le statut d'employé.

Le Conseil des ministres n'établit pas et la Cour n'aperçoit pas davantage de justification raisonnable à cette différence de traitement entre travailleurs prépensionnés, selon qu'ils sont employés ou ouvriers. En ce que l'article 147 rend applicable au pécule de vacances payé aux ouvriers qui partent à la prépension, non son 1° mais son 2°, il n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.12. Par ailleurs, en ce que l'article 171, 6°, réserve aux seuls employés le bénéfice du taux distinct auquel il soumet le pécule de vacances acquis et payé à l'employé qui quitte l'entreprise, il prive du bénéfice d'une imposition à ce même taux préférentiel le pécule de vacances payé aux ouvriers se trouvant dans la même situation.

Le Conseil des ministres n'établit pas, et la Cour n'aperçoit pas davantage ce qui justifierait raisonnablement une telle différence de traitement opérée entre travailleurs prépensionnés. L'argument avancé par le Conseil des ministres - à savoir le souci d'éviter l'effet de la progressivité de l'impôt lié au cumul du pécule de vacances avec les autres revenus de l'année durant laquelle ce pécule est payé -, s'il est de nature à justifier l'application à ce pécule d'un taux d'imposition distinct, n'est toutefois pas de nature à justifier que le bénéfice de ce taux soit réservé aux seuls employés qui quittent une entreprise.

Il s'ensuit que, en ce que l'article 171, 6°, du C.I.R. 1992 s'applique aux seuls employés, il n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

1. En tant que la discrimination constatée en B.7 ne provient pas des articles 131 et 147, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, ces dispositions ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

2. En tant qu'il exclut du bénéfice de l'application de son 1° le revenu de l'ouvrier prépensionné comprenant le pécule de vacances payé du fait de sa prépension, l'article 147 du même Code viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

3. L'article 171, 6°, premier tiret, du même Code viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 11 décembre 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior