

Numéro du rôle : 4390
Arrêt n° 24/2009 du 18 février 2009

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 171, 6°, premier tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 123 de la loi-programme du 8 avril 2003, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges P. Martens, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 6 décembre 2007 en cause de René Van de Wiele et Francine Verhaege contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 décembre 2007, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Dans sa version applicable à l'exercice 2004, l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'en pratique, le bénéfice du taux distinct pour le pécule de vacances qui est acquis et payé au travailleur ou au dirigeant d'entreprise occupé dans le cadre d'un contrat de travail, durant l'année où il quitte son employeur, ne peut s'appliquer aux ouvriers, même si la formulation du texte laisse croire qu'il est pareillement applicable aux ouvriers et aux employés, parce qu'en règle générale, le pécule de vacances des ouvriers afférent à l'année de la mise à la prépension [leur] est versé l'année suivante ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- René Van de Wiele et Francine Verhaege, demeurant à 4102 Ougrée, rue Petite Mai 1/B;
- le Conseil des ministres.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 29 octobre 2008, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 19 novembre 2008 après avoir invité les parties à s'expliquer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 12 novembre 2008 au plus tard et dont elles échangeraient une copie dans le même délai, quant au point de savoir s'il faut tenir compte de l'article 147, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 pour répondre à la question préjudicielle soumise à la Cour, qui concerne uniquement l'article 171, 6°, premier tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, depuis sa modification par l'article 123 de la loi-programme du 8 avril 2003.

René Van de Wiele et Francine Verhaege ainsi que le Conseil des ministres ont introduit des mémoires complémentaires.

A l'audience publique du 19 novembre 2008 :

- ont comparu :

. Me C. Delvaux et Me C. Brogniet, *loco* Me C. Payen, avocats au barreau de Verviers, et *loco* Me J.-S. Esther, avocat au barreau de Liège, pour René Van de Wiele et Francine Verhaege;

. Me P. Geerinckx, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et A. Alen ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le litige devant le juge *a quo* porte sur le régime fiscal du pécule de vacances payé à un ouvrier admis à la prépension dès lors que ce pécule lui est versé au cours de l'année qui suit celle de sa mise à la prépension.

Le requérant est ouvrier. Il est prépensionné le 21 mai 2002. Dans le courant de l'année 2003, il perçoit une somme au titre de pécule de vacances qui lui est versée par l'ASBL « Caisse congé du bâtiment ».

Dans sa déclaration relative à l'exercice 2004, le requérant mentionne au code 251 intitulé « pécule de vacances anticipé » la somme ainsi perçue, avec la mention manuscrite « décision de la Cour d'arbitrage publiée au *Moniteur belge* du 24 février 2003 ». Il est en l'occurrence fait référence à l'arrêt n° 185/2002 du 11 décembre 2002.

Par un avis de rectification, le taxateur considère que cette somme doit figurer au code 250 et être globalisée comme les traitements et salaires. Il relève, dans sa décision, que l'article 171, 6°, premier tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) a été modifié par l'article 123 de la loi-programme du 8 avril 2003 de manière à le rendre conforme à l'arrêt précité. La modification ainsi entrée en vigueur à partir de l'exercice 2003 précise que dorénavant la taxation distincte ne concerne que le pécule de vacances acquis et payé durant l'année où l'intéressé quitte son employeur, ce qui n'est pas le cas du requérant devant le juge *a quo*. Le taxateur en conclut que l'arrêt de la Cour n'est pas applicable à celui-ci.

Une cotisation pour l'exercice 2004 est établie en 2005. La même année, le requérant demande le dégrèvement d'office de cette cotisation. Par décision du 20 octobre 2005, le directeur régional des contributions directes de Liège rejette la réclamation. L'affaire est portée devant le juge *a quo*.

Celui-ci constate que, pas plus que par le passé sous l'empire de l'ancienne loi, le requérant ne peut bénéficier du taux distinct puisque son pécule n'est pas acquis ni payé au cours de l'année 2002, soit celle de son départ de l'entreprise, tandis qu'un employé dans la même situation qui reçoit le pécule l'année du départ de l'entreprise réunit les mêmes conditions d'application du taux préférentiel et ce alors que l'objectif du nouveau texte légal était d'imposer désormais dans tous les cas de façon distincte le pécule de vacances de départ.

Le juge *a quo* relève qu'en effet, le but poursuivi par l'octroi du taux moyen est d'éviter l'aggravation de la progressivité de l'impôt et d'éviter le cumul du pécule de vacances anticipé avec les autres revenus.

Il constate également que l'arrêt rendu par la Cour le 11 décembre 2002 concernait l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 dans sa version antérieure à celle applicable au litige qui lui est soumis, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'en faire application en l'espèce. Il décide en conséquence de saisir la Cour de la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Mémoire du Conseil des ministres

A.1.1. Le Conseil des ministres commence par rappeler les circonstances à l'origine de l'adoption de l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992, tel qu'il est applicable depuis l'exercice d'imposition 2003, ainsi que les conditions de son application en rapport avec l'arrêté royal du 30 mars 1967 déterminant les modalités générales d'exécution des lois relatives aux vacances annuelles des travailleurs salariés auquel le juge *a quo* se référerait implicitement dans sa décision.

A.1.2. Le Conseil des ministres relève que dans sa version actuelle, l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 permet d'imposer distinctement (sauf si la globalisation est plus avantageuse) au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables du contribuable le pécule de vacances qui est acquis et payé au travailleur ou au dirigeant d'entreprise occupé dans le cadre d'un contrat de travail durant l'année où il quitte son employeur.

C'est l'article 123 de la loi-programme du 8 avril 2003 qui a modifié l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 de manière à le rendre conforme à l'arrêt de la Cour n° 185/2002 du 11 décembre 2002.

L'article 124 de la loi-programme précitée précise que le nouvel article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2003, donc en principe pour les pécules de vacances payés ou attribués à partir du 1er janvier 2002.

A.1.3. D'après le Conseil des ministres, la Cour serait incompétente pour répondre à la question. En effet, il ressortirait manifestement du libellé de la question et de la motivation qui la précède que ce n'est pas le texte lui-même de l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 qui est à l'origine d'une discrimination éventuelle mais plutôt le fait qu'en pratique le bénéficiaire du taux distinct qu'il prévoit pour le pécule de vacances acquis et payé aux travailleurs ou aux dirigeants d'entreprises occupés dans le cadre d'un contrat de travail ne peut s'appliquer aux ouvriers parce qu'en règle générale le pécule de vacances des ouvriers afférent à l'année de la mise à la prépension leur est versé l'année suivante.

La discrimination invoquée ne résulterait donc nullement de l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 mais seulement de l'article 23 de l'arrêté royal du 30 mars 1967 déterminant les modalités générales d'exécution des lois relatives aux vacances annuelles des travailleurs salariés, dont il résulte que le pécule afférent aux prestations de travail que l'ouvrier a accomplies l'année au cours de laquelle il quitte son employeur ne lui est versé que l'année qui suit celle de sa mise à la prépension.

A.1.4. En ce qui concerne l'existence d'une éventuelle discrimination, le Conseil des ministres souligne que, pour les employés, le pécule de vacances acquis est payé au moment du départ de l'entreprise en vertu de l'article 46 de l'arrêté royal du 30 mars 1967 tandis que, pour les ouvriers, ce pécule est en principe payé l'année suivant le départ en vertu de l'article 23 du même arrêté royal. Cette différence de traitement au niveau social impliquerait que les employés et les ouvriers ne se trouvent pas dans la même situation objective. En effet, les employés cumuleraient en principe l'année de leur départ deux pécules de vacances (celui afférent aux prestations de l'année antérieure et celui afférent aux prestations de l'année en cours) alors que ce cumul n'intervient en principe pas pour les ouvriers dès lors que dans l'état actuel de la législation sociale ceux-ci ne perçoivent, l'année de leur départ, qu'un seul pécule de vacances, à savoir celui afférent aux prestations de l'année antérieure.

Compte tenu de cette disparité objective, le législateur fiscal aurait estimé qu'il convenait de ne pas aggraver la progressivité de l'impôt pour les travailleurs qui percevaient, l'année de leur départ, deux pécules de vacances.

Compte tenu de ce qu'en pratique, seuls les travailleurs ayant le statut d'employé étaient confrontés à cette situation, l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 ne visait expressément à l'origine que les employés.

A.1.5. Le Conseil des ministres ajoute que la situation objective d'un travailleur, en l'occurrence un ouvrier, qui ne perçoit l'année de son départ qu'un seul pécule de vacances (celui de l'année précédente) et ne perçoit le pécule de vacances acquis au moment de son départ que l'année suivante, n'est pas la même que celle d'un travailleur, en l'occurrence un employé, qui perçoit au cours d'une même année tant le pécule de vacances afférent à l'année précédente que le pécule de vacances qui lui est acquis à la date de son départ de l'entreprise. Les situations sont donc fort dissemblables en pratique, compte tenu de ce que les employés perçoivent deux péculs de vacances tandis que les ouvriers n'en perçoivent qu'un seul.

A.1.6. Le Conseil des ministres fait encore remarquer que si le législateur avait également décidé d'appliquer l'imposition distincte visée à l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 au pécule de vacances perçu l'année suivant celle du départ de l'employeur, il aurait alors créé de nouvelles discriminations cette fois bien réelles.

Une première discrimination existerait ainsi entre les employés et les ouvriers. En effet, le pécule de vacances acquis au moment du départ est susceptible d'être imposé distinctement au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables de la période pendant laquelle il a été payé. En cas de licenciement non suivi d'une remise au travail l'année qui suit et de mise à la prépension ou à la retraite, ce taux serait donc dans la plupart des cas plus élevé pour les employés dès lors qu'il tiendrait compte du pécule de vacances ordinaire, c'est-à-dire celui relatif aux prestations de l'année antérieure, et des autres revenus de l'année (dont les rémunérations ordinaires) alors que, pour les ouvriers, ce taux ne tiendrait compte que des revenus de remplacement afférents à l'année suivant le départ.

Une seconde discrimination serait également créée entre les ouvriers eux-mêmes. En effet, d'après le Conseil des ministres, si on compare la situation d'un ouvrier qui a dû, par exemple, quitter un employeur pour travailler auprès d'un autre employeur, « une partie du pécule de vacances qu'il recevra sera imposée distinctement alors que le pécule de vacances d'un ouvrier qui aura travaillé toute l'année pour le même employeur serait imposé pour sa totalité globalement au taux plein ».

A.1.7. Le Conseil des ministres relève enfin que la différence de régime en matière sociale n'est pas sans rapport avec le fait que les caisses de vacances ne disposent pas des données pour calculer le pécule de vacances dans le régime des ouvriers au moment de la survenance de leur prépension. Le paiement anticipé ne pourrait donc pas être possible. Il serait également illogique de demander aux caisses de vacances de déclarer différemment les péculs de vacances payés à des ouvriers qui ont été prépensionnés l'année précédant le paiement du pécule de vacances.

Mémoire du requérant devant le juge a quo

A.2.1. Le requérant devant le juge *a quo* relève que malgré la nouvelle formulation de l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992, il ne peut, en sa qualité d'ancien ouvrier prépensionné, bénéficier du taux distinct dans les faits.

L'administration fiscale a publié une circulaire dans laquelle elle reconnaît que les ouvriers ne pourront, malgré le fait que la Cour constitutionnelle ait jugé cette distinction discriminatoire, bénéficier du taux distinct, bien que le texte de la loi le laisse croire. Ce constat fait dire au requérant devant le juge *a quo* que la modification légale intervenue en 2003 n'est qu'esthétique.

A.2.2. Le requérant devant le juge *a quo* relève que contrairement aux employés, par application de l'article 23 de l'arrêté royal du 30 mars 1967, les ouvriers ne perçoivent pas de pécule de vacances anticipé. Ils ne peuvent dès lors revendiquer l'application du taux réduit. Par ailleurs, les ouvriers sont doublement désavantagés : outre le fait qu'ils ne peuvent bénéficier du taux distinct, ils subissent un report de paiement dans le temps. Ainsi, un employé prépensionné se voit payer le pécule de vacances par son employeur au cours de l'année même du départ alors que l'ouvrier prépensionné ne le recevra que l'année suivante, suite au versement par l'Office national des vacances annuelles ou la caisse de vacances compétente. Ce report constituerait, d'après le requérant devant le juge *a quo*, un préjudice supplémentaire pour l'ouvrier prépensionné.

A.2.3. Le requérant devant le juge *a quo* conclut que la réécriture de la loi aurait pour effet dans la pratique d'appliquer à nouveau le régime fiscal du pécule de vacances anticipé tel qu'il existait avant l'arrêt de la Cour

pour tous les travailleurs. Il y aurait lieu, en conséquence, de répondre par l'affirmative à la question posée par le Tribunal de première instance de Liège.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.3.1. Le Conseil des ministres répond qu'à la lecture du mémoire introduit par le requérant devant le juge *a quo*, celui-ci confirme implicitement mais certainement l'incompétence de la Cour pour trancher la question qui lui est soumise.

A.3.2. Le Conseil des ministres ajoute qu'il convient de ne pas perdre de vue que les modalités de paiement du pécule aux ouvriers trouvent leur origine dans les lois relatives aux vacances annuelles des travailleurs salariés coordonnées le 28 juin 1971 dont on constate que l'article 12 confie le paiement du pécule de vacances des travailleurs et de certains artistes à l'Office national des vacances annuelles et aux caisses de vacances alors que, selon l'article 13, les pécules de vacances ordinaires ou supplémentaires des travailleurs autres que ceux visés à l'article 12 sont payés directement par l'employeur. Il serait donc techniquement impossible pour une caisse de vacances de payer un pécule de vacances anticipé car la caisse qui centralise le paiement des pécules et les informations qui y sont liées pour des milliers d'ouvriers ne sait pas, à l'instar de l'employeur, en assurer le suivi en temps réel et manque de données pour son calcul.

A.3.3. Le Conseil des ministres indique encore que l'article 18, alinéa 1er, de ces mêmes lois explicite la différence entre travailleurs manuels et intellectuels par rapport au financement des pécules de vacances et qu'un système de pécule anticipé serait en lui-même impossible dans le régime de l'Office national des vacances annuelles.

A.3.4. Le Conseil des ministres indique enfin que le régime des ouvriers ne serait pas sans avantage par rapport au régime des employés.

Il conclut que, quoi qu'il en soit, ces différences de régime ne relèvent pas de la disposition fiscale incriminée qui ne saurait y remédier.

Mémoire complémentaire du Conseil des ministres

A.4.1. Le Conseil des ministres indique dans son mémoire complémentaire qu'il n'aperçoit pas l'intérêt que pourrait présenter l'examen de l'article 147, 1° et 2°, du CIR 1992 pour répondre à la question préjudicielle telle qu'elle est formulée, le grief ne portant pas « sur une discrimination liée aux modalités d'attribution visées dans la disposition précitée des réductions d'impôt appliquées aux pensions et autres revenus de remplacement mais simplement sur le régime fiscal (imposition distincte ou taux moyen) appliqué aux pécules de vacances attribués aux ouvriers en cas de cessation d'activité et de mise à la prépension ».

A.4.2. Le Conseil des ministres expose ensuite, comme il l'a fait dans son mémoire et son mémoire en réponse, les motifs pour lesquels, lu isolément, l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 123 de la loi-programme du 8 avril 2003, « ne souffre [...] plus aucune discrimination dès lors qu'il prévoit le même régime fiscal pour le pécule de vacances qui est acquis et payé au travailleur ou au dirigeant d'entreprise occupé dans le cadre d'un contrat de travail durant l'année où il quitte son employeur ».

Il rappelle que si une discrimination subsiste, elle tient exclusivement aux dispositions réglementaires en matière de sécurité sociale.

A.4.3. Le Conseil des ministres constate encore que lorsque le pécule de vacances n'est payé à un ouvrier prépensionné que l'année qui suit celle de son départ, l'ouvrier prépensionné, du fait du cumul de ce pécule avec ses revenus de remplacement, perdra le bénéfice de tout ou partie de sa réduction d'impôt en fonction des éléments à globaliser. En revanche, l'employé prépensionné qui ne reçoit, l'année qui suit celle de son départ, que des revenus de remplacement, peut bénéficier pleinement de la réduction d'impôt prévue à l'article 147, 1°, du CIR 1992.

Cette différence de traitement a, comme le souligne le Conseil des ministres, déjà été dénoncée devant la Cour, qui a conclu à son inconstitutionnalité dans l'arrêt n° 185/2002 du 11 décembre 2002. Dans le respect de cet arrêt, l'administration fiscale ne contesterait pas au requérant le droit d'obtenir l'écartement du pécule de vacances de départ dans le cadre du calcul de la réduction d'impôt dont il serait en droit de bénéficier.

D'après le Conseil des ministres, la mesure ainsi adoptée et la discrimination qu'elle gomme ne pourraient servir à consacrer l'existence d'une discrimination qui se déduirait de l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 en cause alors que la différence de traitement trouverait sa seule source dans l'arrêté royal du 30 mars 1967.

Mémoire complémentaire du requérant devant le juge a quo

A.5. D'après le requérant devant le juge *a quo*, il ne faut tenir compte que de l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 tel qu'il a été modifié par l'article 123 de la loi-programme du 8 avril 2003 pour répondre à la question posée. La loi-programme précitée n'aurait pas apporté de justification raisonnable pour la différence de traitement, laquelle subsiste encore malgré la modification législative ainsi que le requérant s'en est expliqué dans son mémoire déposé précédemment.

- B -

B.1. La Cour est invitée à se prononcer sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 171, 6°, premier tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) en ce qu'il aurait pour effet, en pratique, de ne pas faire bénéficier les ouvriers du taux distinct pour le pécule de vacances afférent à l'année de leur mise à la prépension, alors que la formulation de ladite disposition permet de supposer qu'elle s'applique aussi bien aux ouvriers qu'aux employés.

B.2. L'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 dispose :

« Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables :

[...]

6° au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables :

- le pécule de vacances acquis et payé au travailleur durant l'année où il quitte son employeur;

[...] ».

B.3.1. La disposition en cause a fait l'objet d'une modification par l'article 123 de la loi-programme du 8 avril 2003 (*Moniteur belge* du 17 avril 2003) en vue de supprimer la distinction entre ouvriers et employés qui résultait du texte de l'article 171, 6°, premier tiret, dans sa version antérieure.

L'article 123 précité a été introduit dans la loi-programme par la voie d'un amendement n° 56 du Gouvernement justifié comme suit :

« L'arrêt de la Cour d'Arbitrage n° 185/2002 du 11 décembre 2002 a relevé les deux discriminations suivantes :

– en ce que l'article 171, 6°, 1er tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) (taxation distincte au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables du pécule de vacances anticipé) s'applique aux seuls employés, il n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution;

[...]

Afin d'éliminer ces discriminations constatées par la Cour d'Arbitrage, il est proposé de remplacer l'article 171, 6°, 1er tiret, CIR 92 afin qu'y soit désormais visé explicitement le pécule de vacances payé à un travailleur qui quitte son employeur et afférent à la partie de l'année au cours de laquelle ce travailleur a été occupé par cet employeur, pour autant qu'il soit payé pendant cette même année, donc sans faire de distinction entre les employés et les ouvriers.

Par ailleurs, ce texte reflète mieux la philosophie qui sous-tend l'imposition distincte, à savoir ne pas aggraver la progressivité de l'impôt suite au cumul du pécule de vacances anticipé calculé sur la base des prestations de l'année du départ avec le pécule de vacances ordinaire calculé sur la base des prestations de l'année antérieure.

Le nouvel article 171, 6°, 1er tiret, CIR 92 met ainsi fin à la double discrimination dénoncée par la Cour d'Arbitrage.

Il est en outre proposé que la nouvelle disposition produise ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2003 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2002-2003, DOC 50-2343/022, pp. 2-3).

B.3.2. Par l'arrêt n° 185/2002 du 11 décembre 2002, la Cour a jugé que l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992, tel qu'il était rédigé avant sa modification par l'article 123 de la loi-programme précitée, violait les articles 10 et 11 de la Constitution pour les motifs suivants :

« 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 ».

B.4. D'après le juge *a quo*, la discrimination constatée par la Cour n'a pas été supprimée par la modification de l'article 171, 6°, premier tiret, intervenue le 8 avril 2003.

Le juge *a quo* relève, en effet, qu'en vertu de l'article 23 de l'arrêté royal du 30 mars 1967 déterminant les modalités générales d'exécution des lois relatives aux vacances annuelles des travailleurs salariés, le pécule afférent aux prestations de travail que l'ouvrier a accomplies par le passé ne lui est versé que l'année qui suit celle de sa mise à la prépension. A défaut pour les ouvriers de percevoir un pécule de vacances anticipé, ils ne seraient donc pas concernés par l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992.

B.5.1. Le Conseil des ministres soutient, dans son mémoire, que la Cour ne serait pas compétente pour répondre à la question qui lui est soumise. Il estime, en effet, que la différence de traitement dénoncée trouve son origine non pas dans l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 mais dans l'article 23 de l'arrêté royal précité.

B.5.2. Lorsqu'une exception d'irrecevabilité concerne également la portée qu'il y a lieu de donner à la disposition en cause, l'examen de la recevabilité se confond avec celui du fond de l'affaire.

B.6.1. L'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 en cause exige que le pécule de vacances soit versé durant l'année où le travailleur quitte son employeur pour l'application du taux distinct qu'il prévoit.

B.6.2. En remplaçant le terme « employé » par celui de « travailleur » à l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992, le législateur entendait manifestement mettre fin à la différence de traitement jugée discriminatoire par la Cour dans son arrêt n° 185/2002 précité, en permettant aux ouvriers de bénéficier, au même titre que les employés, du taux distinct prévu à l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 pour la taxation du pécule de vacances acquis et payé à l'ouvrier durant l'année où il quitte son employeur.

En ce qu'il a pour effet de traiter de manière identique l'ouvrier et l'employé dans l'hypothèse où ils acquièrent et perçoivent leur pécule de vacances afférent à l'année où ils quittent leur employeur, durant l'année de leur départ, l'article 171, 6°, premier tiret, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.7.1. La Cour doit encore examiner l'hypothèse dans laquelle le pécule de vacances afférent à l'année où l'ouvrier quitte son employeur, lui est versé l'année qui suit celle de sa mise à la prépension.

En effet, comme le relève le juge *a quo*, en vertu de l'article 23 de l'arrêté royal du 30 mars 1967 déterminant les modalités générales d'exécution des lois relatives aux vacances annuelles des travailleurs salariés, le pécule afférent aux prestations de travail que l'ouvrier a accomplies ne lui est versé que l'année qui suit celle de sa mise à la prépension.

B.7.2. Il résulte de la disposition réglementaire précitée qu'en principe un ouvrier qui est admis à la prépension perçoit le pécule de vacances afférent à l'année où il quitte son employeur l'année qui suit sa mise à la prépension, de sorte que ce pécule de vacances ne sera pas cumulé avec celui afférent à l'année qui précède celle où il quitte son employeur. Dans cette mesure, la situation de l'ouvrier diffère de celle de l'employé, qui perçoit, quant à lui,

deux pécules de vacances l'année où il quitte son employeur, en l'occurrence celui afférent à l'année qui précède son départ et celui afférent à l'année de son admission à la prépension.

B.7.3. Dès lors que, comme il a été rappelé en B.3.1, l'objectif du législateur était de ne pas aggraver la progressivité de l'impôt en raison du cumul du pécule de vacances anticipé calculé sur la base des prestations de l'année du départ avec le pécule de vacances ordinaire calculé sur la base des prestations de l'année antérieure, il est raisonnablement justifié de ne pas permettre à l'ouvrier de bénéficier du taux distinct prévu par la disposition en cause. Celui-ci se trouve, en effet, dans une situation objectivement différente de celle de l'employé dans la mesure où il ne cumule pas la perception des deux pécules de vacances pour lesquels le législateur a entendu éviter l'aggravation de la progressivité de l'impôt, de sorte qu'il est raisonnablement justifié qu'il soit traité différemment.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 171, 6°, premier tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas 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, à l'audience publique du 18 février 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior