

Numéro du rôle : 1371
Arrêt n° 99/99 du 15 septembre 1999

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 71, § 1er, 3°, et § 2, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1964, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, J. Delruelle, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

### I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 24 juin 1998 en cause de T. Hyde contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 2 juillet 1998, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 10 et 11 de la Constitution sont-ils violés par l'article 71, § 1er, 3<sup>e</sup>, *juncto* l'article 71, § 2, alinéa 2, du C.I.R./ancien, en tant que ces dispositions législatives impliquent que les rentes alimentaires qu'a payées un contribuable au cours d'une période imposable ultérieure à celle au cours de laquelle elles sont dues, en exécution d'une décision judiciaire avec effet rétroactif, ne peuvent être déduites de ses revenus nets si le ou les paiements ont été effectués avant l'exercice d'imposition 1992, en d'autres termes avant le 1er janvier 1991 ? »

### II. *Les faits et la procédure antérieure*

T. Hyde, requérant devant la Cour d'appel de Gand, a introduit un recours contre la décision prise le 14 juin 1993 par le fonctionnaire délégué par le directeur régional des contributions directes à Gand, rejetant sa réclamation contre la cotisation à l'impôt des personnes physiques établie à son nom et contre la taxe communale additionnelle pour l'exercice d'imposition 1991.

La contestation portait sur la déductibilité de pensions alimentaires dont le contribuable était redevable, mais qu'il avait payées au cours d'une période imposable postérieure à celle pour laquelle elles étaient dues et ce, en exécution d'une décision judiciaire qui en avait augmenté le montant avec effet rétroactif.

La loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales a modifié l'article 71 du Code des impôts sur les revenus 1964 en ce sens que de telles rentes devenaient déductibles à partir de l'exercice d'imposition 1992. Le requérant devant la Cour d'appel soutient que cette loi viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elle établit une distinction entre les contribuables qui ont effectué un paiement en exécution d'une décision judiciaire avec effet rétroactif, selon que le montant auquel ils ont été condamnés en vertu du jugement à effet rétroactif a été payé par eux avant ou après le 1er janvier 1991, alors qu'il n'existe pour ce faire aucune justification raisonnable.

### III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 2 juillet 1998, 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 n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 6 août 1998, le président en exercice a prorogé jusqu'au 30 septembre 1998 le délai pour introduire un mémoire.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 6 août 1998; l'ordonnance du 6 août 1998 a été notifiée par les mêmes lettres.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 25 août 1998.

Des mémoires ont été introduits par :

- T. Hyde, demeurant à 8300 Knokke-Heist, Dumortierlaan 95, par lettre recommandée à la poste le 8 septembre 1998;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 25 septembre 1998.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 16 octobre 1998.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- T. Hyde, par lettre recommandée à la poste le 12 novembre 1998;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 16 novembre 1998.

Par ordonnances des 16 décembre 1998 et 29 juin 1999, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 2 juillet 1999 et 2 janvier 2000 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 5 mai 1999, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 26 mai 1999.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 6 mai 1999.

A l'audience publique du 26 mai 1999 :

- ont comparu :
  - . Me P. Lagae, avocat au barreau de Gand, pour T. Hyde;
  - . Me H. Rieder *loco* Me S. van Rouveroij, avocats au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et R. Henneuse ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise 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 -

##### *Mémoire de T. Hyde*

A.1.1. T. Hyde soutient que la disposition litigieuse établit une distinction entre les contribuables qui paient une pension alimentaire en exécution d'une décision judiciaire ayant effet rétroactif selon que le montant auquel ils ont été condamnés a été payé par eux avant ou après le 1er janvier 1991, alors qu'il n'existe pas de véritable différence entre les deux catégories. L'on peut admettre pour des motifs tenant à la sécurité juridique qu'une nouvelle disposition législative ne soit pas applicable à des cas définitivement imposés. L'on pouvait cependant s'attendre à ce que le législateur déclare la loi applicable à tous les cas non encore définitivement imposés, comme il l'a fait dans des situations analogues lorsqu'il a modifié des lois fiscales.

A.1.2. Le fait que la disposition litigieuse soit applicable à partir de l'exercice d'imposition 1992 est un critère de distinction objectif mais sans pertinence dans le cadre des objectifs poursuivis par le législateur et ne se justifie pas du point de vue de la sécurité juridique. Les exigences de sécurité juridique et d'égalité auraient pu être conciliées en édictant la loi interprétative, qui serait applicable à toutes les affaires dans lesquelles le point de droit ne serait pas définitivement tranché au moment où cette loi devient obligatoire. Même si la loi avait été déclarée applicable dès le jour de sa publication au *Moniteur belge*, elle l'aurait été à tous les cas non encore définitivement imposés et elle n'aurait pas violé les articles 10 et 11 de la Constitution.

*Mémoire et mémoire en réponse du Conseil des ministres*

A.2.1. Le Conseil des ministres souligne que les règles relatives à la déductibilité fiscale, au profit du débiteur d'aliments, d'arriérés de pensions alimentaires doivent être lues conjointement avec l'article 67, 3<sup>o</sup>, b, du Code des impôts sur les revenus 1964, qui règle, dans le chef du bénéficiaire, l'imposabilité des arriérés de pensions alimentaires perçus.

La pension alimentaire n'est déductible dans le chef du débirentier que si elle est imposable dans le chef du crédientier. Etant donné qu'il est impossible d'imposer rétroactivement les pensions alimentaires visées, il n'est pas davantage possible d'admettre rétroactivement leur déductibilité.

A.2.2. En ce qui concerne l'entrée en vigueur de la disposition litigieuse, le Conseil des ministres estime qu'il est tout à fait normal que la loi ne dispose que pour l'avenir, à savoir les arriérés de pensions alimentaires payés à partir du 1er janvier 1991. L'effet rétroactif de la disposition litigieuse serait contraire au principe de la sécurité juridique et ne peut être justifié en l'espèce par des circonstances particulières.

*Mémoire en réponse de T. Hyde*

A.3.1. T. Hyde estime que l'argumentation du Conseil des ministres relativement à la rétroactivité des règles de droit et à l'insécurité juridique qui en découlerait n'est pas pertinente en l'espèce.

Le requérant devant la Cour d'appel considère uniquement que la loi litigieuse viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elle n'est applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 1992. Si le législateur n'avait pas prévu cette restriction, il aurait été possible, par application des règles générales relatives à l'effet des lois dans le temps, d'appliquer la déduction aux situations, aux faits et aux actes qui n'étaient pas encore définitivement imposés lors de l'entrée en vigueur de la loi.

A.3.2. T. Hyde conteste également la thèse du Conseil des ministres selon laquelle la déduction des pensions alimentaires dans le chef du débiteur ne serait possible que si la pension alimentaire est quant à elle imposable. Même s'il existait une relation nécessaire entre les deux opérations, pareille règle ne saurait primer les dispositions constitutionnelles relatives à l'égalité et à la non-discrimination.

- B -

B.1.1. Les dispositions en cause concernent le régime fiscal des rentes alimentaires dans le cadre des impôts sur les revenus.

L'article 71, § 2, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 104, 2<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992) a été inséré par l'article 6 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales et est libellé comme suit :

« Par dérogation au § 1er, 3°, sont déductibles les quatre-vingts centièmes des rentes dues par le contribuable aux conditions qui y sont fixées mais qui sont payées au cours d'une période imposable ultérieure à celle au cours de laquelle elles sont dues et ce, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif. »

L'article 71, § 1er, 3°, disposait :

« Sont déduits de l'ensemble des revenus nets des différentes catégories visées à l'article 6, dans la mesure où ils n'ont pas pu être déduits pour la détermination de ces revenus nets :

[...]

3° les quatre-vingts centièmes des rentes ou capitaux régulièrement payés ou attribués par le contribuable à des personnes qui ne font pas partie de son ménage, lorsque ces rentes ou ces capitaux leur sont payés ou attribués en exécution d'une obligation résultant des articles 203, 203*bis*, 205, 205*bis*, 206, 207, 213, 221, 223, 301, 303, 306, 307, 307*bis*, 308, 311*bis*, 334, 336, 339*bis*, 364, 370, 475*bis* ou 475*quinquies* du Code civil ou des articles 1258, 1271, 1280, 1288 ou 1306 du Code judiciaire; ».

L'article 5 de la loi précitée du 28 décembre 1990 avait également inséré dans le Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964) un article 67, 3°, b (article 90, 4°, du C.I.R. 1992) qui prévoyait que les rentes alimentaires visées à l'article 71, § 2, alinéa 2, étaient imposées à charge du bénéficiaire de la rente, selon les règles précisées dans ces dispositions.

B.1.2. L'article 32 de la loi du 28 décembre 1990 dispose que les articles 5 et 6 précités sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 1992.

B.1.3. L'introduction des mesures susdites a été justifiée comme suit dans les travaux préparatoires :

« Suivant les directives administratives actuelles qui s'appuient sur un arrêt de la Cour d'Appel d'Anvers du 31 mars 1980, en cause Anna Francken [...], les rentes alimentaires payées en une fois – en exécution *post factum* d'obligations mensuelles de plusieurs années – ne peuvent être considérées comme régulières ou périodiques au sens de l'article 67, 3°, CIR et ne sont dès lors pas imposables dans le chef du bénéficiaire (ni déductibles dans le chef du débirentier).

Ces directives sont jugées inéquitables dans les cas où les rentes alimentaires ou rentes alimentaires complémentaires sont payées au cours d'une période imposable ultérieure à celle à laquelle elles se rapportent, en exécution d'un arrêt ou d'un jugement exécutoires qui en fixe ou en augmente le montant avec effet rétroactif.

C'est pourquoi il est proposé d'autoriser dorénavant la déduction, dans le chef du débirentier, des rentes alimentaires qui sont payées au cours d'une période imposable ultérieure à celle au cours de laquelle elles étaient dues mais dont le paiement non régulier est justifié par une décision judiciaire fixant ou modifiant la rente et corrélativement d'imposer également celles-ci dans le chef du bénéficiaire. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 1366/3, pp. 6 et 7, et n° 1366/6, p.25).

B.2.1. Il ressort de ce qui précède que le législateur a voulu mettre fin à une interprétation administrative de la législation fiscale qui était jugée « inéquitable ».

Alors que les pensions alimentaires régulièrement payées étaient toujours fiscalement déductibles, la déduction des pensions alimentaires payées au cours d'une période imposable ultérieure à celle au cours de laquelle elles étaient dues, et ce en exécution d'une décision judiciaire qui en avait fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif, n'était pas possible, selon l'interprétation défendue par l'administration fiscale et par certaines juridictions, parce qu'elles ne présentaient pas le caractère de régularité exigé par la loi.

Il en résultait une différence de traitement, non seulement entre ceux qui paient régulièrement et périodiquement une pension alimentaire et ceux qui paient une somme globale en une seule fois en exécution d'une telle décision judiciaire ayant effet rétroactif, mais également, au sein de cette dernière catégorie, selon que l'administration fiscale ou le juge acceptait ou non cette déductibilité, ce qui a conduit à ce que des contribuables se trouvant dans une situation identique étaient traités de manière différente.

Antérieurement à l'adoption des mesures en cause, le ministre des Finances s'était déjà distancié de l'interprétation suivie par l'administration fiscale et avait déclaré que, selon lui, les rentes alimentaires visées étaient, sous l'empire de l'ancienne législation également, déductibles dans le chef du débirentier. Une disposition législative expresse fut toutefois jugée nécessaire en raison des décisions divergentes de l'administration fiscale et des juridictions (Q.R., Sénat, 6 novembre 1990, n° 5, p. 193).

B.2.3. Il y a lieu de souligner que la modification législative dont il est question ne vise que les cas dans lesquels les rentes alimentaires en cause sont payées en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé pour la première fois ou en a augmenté le montant avec effet rétroactif. Il n'entrait pas dans les intentions du législateur d'autoriser la déduction fiscale des rentes alimentaires auxquelles le débiteur est condamné pour le motif qu'il n'a, par sa faute, pas rempli ou rempli qu'avec retard ses obligations.

B.3.1. La loi du 28 décembre 1990 a été publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 1990. Les dispositions soumises à la Cour étaient applicables à partir de l'exercice d'imposition 1992, c'est-à-dire pour tout paiement d'une pension alimentaire effectué à partir du 1er janvier 1991.

B.3.2. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 71, § 1er, 3°, *juncto* l'article 71, § 2, alinéa 2, du C.I.R./ancien viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il implique que les rentes alimentaires payées par un contribuable au cours d'une période imposable ultérieure à celle au cours de laquelle elles sont dues, en exécution d'une décision judiciaire avec effet rétroactif, ne peuvent être déduites de ses revenus nets si ces paiements ont été effectués antérieurement à l'exercice d'imposition 1992, en d'autres termes avant le 1er janvier 1991.

B.4.1. Il appartient en principe au législateur de choisir le moment à partir duquel une loi produit ses effets. La détermination de ce moment instaure une distinction entre les justiciables auxquels la norme s'applique et ceux auxquels elle ne s'applique pas. Cette différence n'est pas en soi contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.2. Toutefois, lorsque le législateur se voit contraint de mettre un terme à une situation d'insécurité juridique résultant de décisions administratives et juridictionnelles contradictoires, en raison d'un manque de clarté de la législation, on peut raisonnablement s'attendre à ce que la nouvelle réglementation remédie sans retard à cette situation. Il en est d'autant plus ainsi que le législateur lui-même a reconnu que la situation juridique qu'il entendait modifier était inéquitable.

B.4.3. Pour l'autorité fiscale, il existait un lien nécessaire entre la déductibilité des rentes alimentaires dans le chef de leur débiteur et leur imposition dans le chef du créancier, ainsi qu'il ressort également des travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 1990.

B.4.4. Compte tenu des principes généraux qui régissent l'organisation des impôts et compte tenu des difficultés administratives liées à une réglementation ayant un effet rétroactif, le législateur a pu considérer qu'il était souhaitable de ne pas intervenir dans des situations définitivement taxées. Envisagée du point de vue du créancier, il serait source d'insécurité juridique qu'une modification législative porte atteinte à une situation fiscale définitivement acquise avant l'entrée en vigueur de la loi. Il n'est pas déraisonnable que, pour des situations définitivement taxées, les rentes restent non déductibles dans le chef du débiteur d'aliments.

B.4.5. Par contre, rien ne s'opposait à ce que le législateur confère à la mesure en cause un effet immédiat pour tous les cas dans lesquels la situation fiscale à laquelle ces rentes alimentaires se rapportaient n'était pas encore définitivement acquise.

Il est admis qu'en matière d'impôts sur les revenus, le fait imposable ne se prescrit qu'au 31 décembre de l'année qui précède l'exercice d'imposition et que des modifications peuvent encore être apportées à la dette fiscale, dans un sens positif ou dans un sens négatif, jusqu'à cette date.

B.4.6. En reportant l'entrée en vigueur de la mesure à l'exercice d'imposition 1992, le législateur a utilisé un critère qui est certes objectif mais qui n'est pas pertinent au regard du but poursuivi, étant donné qu'il n'est mis fin à la situation fiscale jugée inéquitable que pour les rentes alimentaires payées après le 1er janvier 1991 et non pour tous les cas dans lesquels le fait imposable auquel se rapportaient ces rentes alimentaires n'était pas encore définitivement acquis au moment de la publication de la loi. Les dispositions en cause engendrent ainsi une discrimination entre des contribuables.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 32 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales viole les articles 10 et 11 de la Constitution en tant que cette disposition implique que les rentes alimentaires qu'a payées un contribuable au cours d'une période imposable ultérieure à celle à laquelle elles se rapportent, et ce en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif, ne peuvent être déduites de ses revenus nets si ces paiements ont été effectués avant l'exercice d'imposition 1992 et si le fait imposable auquel se rapportent ces rentes alimentaires n'était pas encore définitivement acquis au moment de la publication de la loi.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 15 septembre 1999.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève