

Numéro du rôle : 2616
Arrêt n° 63/2004 du 28 avril 2004

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 104, alinéa 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et aux articles 136, 141, 142 et 143 du même Code, tels qu'ils étaient en vigueur pour les exercices d'imposition 1997 et 1998, posées par le Tribunal de première instance d'Arlon.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par jugement du 21 janvier 2003 en cause de N. Sizaire contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 27 janvier 2003, le Tribunal de première instance d'Arlon a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. Existe-t-il une violation du principe d'égalité inscrit dans les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, en application de l'article 104, alinéa 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, les sommes versées ou les frais exposés par un contribuable en exécution d'une obligation alimentaire (ci-après le débirentier) ne sont déductibles de l'ensemble de ses revenus nets qu'entre autres conditions que le créancier de l'obligation alimentaire (le crédirentier) ne fasse pas partie de son ménage ? Que le seul fait que le crédirentier fasse partie du ménage du débirentier constitue-t-il une différence de situation objective suffisante pour justifier un traitement fiscal différent dans le chef du débirentier, c'est-à-dire le refus de la déduction des frais exposés en exécution de son obligation alimentaire, de celui auquel est soumis le débirentier qui expose également les mêmes frais en vertu de la même obligation alimentaire vis-à-vis d'un crédirentier qui ne fait partie de son ménage et qui peut, dans ce cas, les déduire ?

2. Existe-t-il une violation du principe d'égalité inscrit dans les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que, en application des articles 136, 141, 142 et 143 du Code des impôts sur les revenus 1992 en vigueur pour les exercices d'imposition 1997 et 1998, toutes les sommes (sous réserve de l'article 143, 5^o, du Code des impôts sur les revenus 1992) versées par un contribuable en exécution d'une obligation alimentaire (ci-après le débirentier) constituent des ressources du créancier de cette obligation (ci-après le crédirentier) au sens de l'article 136 du Code des impôts sur les revenus 1992, uniquement quand il ne fait pas partie du ménage du débirentier ? Que le seul fait que le crédirentier ne fasse pas partie du ménage du débirentier constitue-t-il une différence de situation objective suffisante pour justifier un traitement fiscal différent dans le chef du crédirentier, c'est-à-dire la prise en compte dans son chef comme ressources au sens de l'article 136 du Code des impôts sur les revenus 1992, de toutes les sommes versées en exécution d'une obligation alimentaire, de celui auquel est soumis le crédirentier lorsqu'il perçoit des sommes du débirentier alors qu'il fait partie de son ménage ? »

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- N. Sizaire, demeurant à 6723 Habay-la-Vieille, rue Sainte-Odile 29;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 18 novembre 2003 :

- ont comparu :

. Me N. Martens, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me M. Thiry et Me C. Delait, avocats au barreau d'Arlon, pour N. Sizaire;

. Me J. Wildemeersch *loco* Me J.-F. Jeunehomme, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke 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 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

N. Sizaire a introduit un recours devant le juge *a quo* - statuant en sa chambre fiscale - contre les impositions à l'impôt des personnes physiques et taxes communales établies à sa charge pour les exercices d'imposition 1997 et 1998.

Elle conteste le fait que sa fille se soit vu retirer par le fisc la qualité d'enfant à sa charge, du fait du dépassement du plafond de revenus autorisés en raison des sommes versées par son père au titre de contribution dans les frais d'études. A titre subsidiaire, une telle solution ne serait justifiée que pour autant que la mère soit autorisée à déduire fiscalement les sommes qu'elle-même a dû exposer au titre de frais d'études.

Après avoir constaté que tant les parts contributives payées au bénéfice d'un enfant que la contribution aux frais d'études exposés pour lui constituent des ressources de cet enfant au sens du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.), le juge relève les différences de traitement alléguées par la requérante, qui seraient opérées tant entre parents divorcés qu'entre enfants bénéficiaires de sommes versées par les premiers, selon que l'enfant fait partie ou non de leur ménage. Il pose en conséquence les deux questions préjudicielles citées ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle

Mémoire de la requérante devant le juge a quo, N. Sizaire

A.1.1. Dans son mémoire, cette partie souligne tout d'abord que l'obligation alimentaire mise à charge des parents par l'article 203 du Code civil est indépendante de l'état civil des parents; toutes les prestations matérielles ou financières assumées par ceux-ci le sont en exécution de l'article 203 précité et revêtent le caractère de contributions alimentaires.

A.1.2. S'agissant spécifiquement de la première question préjudicielle, il est allégué que l'article 104, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. 1992, en subordonnant la déductibilité de telles contributions au fait que l'enfant bénéficiaire ne fasse pas partie du ménage du débiteur desdites prestations, discriminerait le parent du ménage duquel fait partie

l'enfant en faveur duquel ce parent expose de telles dépenses. Le critère tiré de l'appartenance ou non de l'enfant au ménage du débirentier ne serait pas raisonnablement justifié.

Mémoire du Conseil des ministres

A.2.1. Après avoir précisé la notion de ménage au sens de l'article 104, 1^o et 2^o, du C.I.R. 1992, le Conseil des ministres souligne, pour justifier la différence de traitement, la corrélation entre « la déductibilité au profit de celui qui paie la rente ou la pension et l'imposition des sommes perçues dans le chef du bénéficiaire ». Est relevé à l'appui de cette thèse un arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 1969, dont il résulterait que constitue un double emploi le fait de taxer une rente alimentaire dans le chef du crédentier tout en ne déduisant pas ce même montant dans le chef du débirentier.

Il se déduirait de cette corrélation - qui reposerait sur des critères pragmatiques et cohérents - que « ce qui ne pourra être déduit par le débirentier au motif que les sommes qu'il verse et les frais qu'il expose sont destinés ' à un crédentier qui fait partie de son ménage ' ne seront pas imposés dans le chef du bénéficiaire ».

Le Conseil des ministres se réfère enfin, s'agissant de la première question, à la jurisprudence de la Cour relative aux catégories simplificatrices ainsi qu'à celle aux termes de laquelle elle ne se reconnaît pas un pouvoir d'appréciation aussi étendu que celui des assemblées législatives.

A.2.2. Le Conseil des ministres soutient également que la différence de traitement en cause est justifiée par la nature même et les conditions d'exercice de l'obligation alimentaire.

Après avoir relevé que le dossier doit être examiné en se limitant à la seule obligation alimentaire en cause - à savoir celle qui, en vertu de l'article 203 du Code civil, est prévue à charge des père et mère vis-à-vis de leur enfant -, le Conseil des ministres expose les caractéristiques spécifiques de cette obligation alimentaire, caractéristiques de nature, selon lui, à justifier la différence de traitement en cause.

Lorsque la communauté familiale existe, cette obligation alimentaire est exécutée à la résidence conjugale; dans ce cas, elle présente un caractère indéterminé et non spécifiquement pécuniaire et, en outre, est susceptible de varier en fonction des circonstances. A l'inverse, si la communauté de vie familiale est rompue, l'époux séparé sera amené à substituer aux modalités précitées d'exécution de son obligation une exécution prenant une forme strictement pécuniaire.

La spécificité de chaque hypothèse justifie que, dans le premier cas, le législateur ait retenu des avantages fiscaux tels que la réduction d'impôt pour personnes à charge, la perception d'allocations familiales, l'octroi de bourses d'études, etc., mais ait retenu un système de déductibilité dans la seconde hypothèse.

Mémoire en réponse de N. Sizaire

A.3.1. Dans ce mémoire, N. Sizaire, s'agissant de l'argument du Conseil des ministres exposé en A.2.1, répond que le souci du législateur d'éviter une double taxation des conjoints séparés et divorcés ne peut faire abstraction du fait que l'article 203 du Code civil impose de façon indifférenciée aux deux parents la même obligation alimentaire, quel que soit leur état civil. Par ailleurs, une autre solution est avancée, qui consisterait à ne pas qualifier de revenus les sommes versées - comme tel est le cas lorsque des parents mariés exécutent financièrement leur obligation alimentaire -, avec comme corollaire que la déductibilité dans le chef du débiteur séparé ou divorcé ne se justifierait plus. Une telle solution aboutirait, selon ce mémoire, à ce que « chaque parent marié, séparé ou divorcé exécuterait son obligation alimentaire dans les mêmes conditions », aucune différence de traitement n'étant dès lors plus opérée entre les débiteurs de rentes alimentaires.

A.3.2. En ce qui concerne l'argument pris, par le Conseil des ministres (A.2.2), de la nature et des conditions d'exercice de l'obligation alimentaire portée par l'article 203 du Code civil, N. Sizaire objecte que la distinction entre

l'obligation alimentaire exécutée en nature et celle, qui serait de substitution, exercée en argent lorsque les parents sont divorcés ou séparés, ne trouve aucun appui dans le texte de l'article 203. Par contre, il y a lieu de distinguer les prestations financières et celles qui ne le sont pas : toutefois, tant les premières que les secondes s'imposent aux parents indépendamment de leur qualité de parents mariés, divorcés ou séparés.

Quant à la seconde question préjudicielle

Mémoire de N. Sizaire

A.4. Pour cette partie, les articles 90, alinéa 1er, 3°, 136, 141 et 142 du même Code opéreraient une différence de traitement non justifiée entre les enfants au bénéfice desquels est exécutée l'obligation alimentaire portée par l'article 203 du Code civil, selon que leurs parents forment ensemble ou non un ménage; en effet, ce n'est que dans cette seconde hypothèse que les sommes versées à titre de contribution seraient considérées comme ressources, susceptibles dès lors d'aboutir à ce que soit dépassé le plafond à partir duquel l'enfant bénéficiaire n'est plus considéré comme étant à charge. Le relèvement de ce plafond par la loi du 10 août 2001 - toutefois non applicable aux exercices fiscaux en cause devant le juge *a quo* - confirmerait l'insuffisance de ce plafond, en son montant antérieur.

Mémoire du Conseil des ministres

A.5. S'agissant de cette seconde question, le Conseil des ministres estime que « la différence de traitement fait défaut pour chacune des situations de fait envisagées, dès lors que les 'ressources visées au sens de l'article 136 du C.I.R. 1992' sont traitées fiscalement de la même manière dans le chef de chacun des crédientiers ». Exemple chiffré à l'appui, cette partie expose que si un débirentier verse une rente alimentaire à un crédientier qui fait partie de son ménage - et que cette situation soit connue du fisc -, cette rente constituera également des ressources au sens de l'article 136 précité, et sera prise en considération à concurrence de 80 p.c. de son montant.

Le Conseil des ministres ajoute que la « distinction entre les enfants crédientiers suivant qu'ils font ou non partie du ménage du débirentier n'a en réalité d'impact que dans le chef du parent du ménage duquel l'enfant fait partie, le montant des ressources de l'enfant étant pris en considération pour déterminer si l'enfant en cause [peut] ou non ouvrir droit à la majoration de la quotité exemptée ». Cette différence de traitement n'étant toutefois pas soumise à la Cour par le juge *a quo*, elle ne pourrait l'examiner.

Mémoire en réponse de N. Sizaire

A.6. Cette partie conteste la thèse du Conseil des ministres exposée en A.5. En effet, à défaut de constituer des revenus divers imposables au sens de l'article 90, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1992, une rente versée par un parent à un enfant faisant partie de son ménage ne pourrait être considérée comme une ressource de l'enfant au sens de l'article 136 du même Code.

Par ailleurs, dès lors que, d'une part, la notion d'enfant à charge est en cause dans les dispositions visées par la seconde question préjudicielle et que, d'autre part, cette notion est déterminante en ce qui concerne la majoration de la quotité d'impôt exemptée, la différence de traitement relevée sur ce dernier plan est, selon N. Sizaire, bel et bien couverte par la seconde question préjudicielle, contrairement à ce que prétend le Conseil des ministres.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.7.1. A titre principal, le Conseil des ministres expose que la différence de traitement sur le plan du bénéfice de la réduction pour enfants à charge concerne non les crédientiers - à savoir les enfants bénéficiaires - mais les parents, selon qu'ils forment ou non ensemble un ménage; il est relevé que cette différence de traitement n'est pas celle posée par le juge *a quo*, qui se limite au régime fiscal des ressources que reçoit l'enfant.

A.7.2. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient que la comparaison faite sur le plan du bénéfice d'une majoration de la quotité du revenu exemptée d'impôt porte sur des catégories de contribuables non comparables, à savoir des parents formant un même ménage, d'une part, et des parents qui forment deux ménages distincts, d'autre part.

La suppression de la réduction d'impôt pour personne à charge dès lors que les ressources de celle-ci dépassent le plafond de revenus fixé par le législateur, trouve sa justification, précisément, dans le fait que ces ressources, par hypothèse supérieures au plafond retenu, compensent la perte du bénéfice de la réduction d'impôt.

Par ailleurs, le Conseil des ministres expose que la différence de traitement posée par la seconde question « ne résulte nullement d'une application différenciée de critères légaux sans justification objective et raisonnable mais seulement de la forme qu'a(ont) voulu donner le(s) parent(s) à l'exécution même de leurs obligations alimentaires ». Ainsi, la prise en charge de frais exposés en faveur d'un enfant par le parent avec lequel il ne vit pas ne serait pas considérée comme une ressource de cet enfant - et serait dès lors sans conséquence sur sa qualité d'enfant à charge ou non; à l'inverse, une rente payée par des parents à l'enfant qui vit avec eux pourrait, elle, être constitutive d'une ressource au sens de l'article 136 du C.I.R. 1992. Il en est déduit que « quelle que soit l'hypothèse envisagée, le bénéfice de l'octroi d'une réduction pour enfant à charge repose sur la réalisation des mêmes critères légaux et ne consacre pas la moindre différence de traitement ».

- B -

Les dispositions en cause

B.1. Les questions préjudicielles portent sur les articles 104, alinéa 1er, 1°, 136, 141, 142 et 143 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), tels qu'applicables aux exercices d'imposition 1997 et 1998.

En tant que les articles 90, 3°, et 132 du C.I.R. 1992 interviennent dans l'examen des dispositions mentionnées, ils peuvent être associés par la Cour dans son contrôle.

Quant au fond

B.2.1. Les questions préjudicielles concernent la prise en compte dans l'impôt des personnes physiques des rentes alimentaires pour les exercices d'imposition 1997 et 1998.

B.2.2. La première question préjudicielle demande à la Cour si l'article 104, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'un contribuable peut

déduire la rente alimentaire visée dans cette disposition de ses revenus nets, à condition que le crédentier ne fasse pas partie de son ménage, alors que le débirentier qui paie une contribution alimentaire en vertu de la même obligation alimentaire ne peut déduire ces frais lorsque le crédentier fait partie de son ménage.

B.2.3. La deuxième question préjudicielle demande à la Cour si les articles 136, 141, 142 et 143 du C.I.R. 1992, applicables pour les exercices d'imposition 1997 et 1998, violent les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils instaurent une distinction entre les crédentiers selon qu'ils font ou non partie du ménage du débirentier, dès lors que la rente alimentaire que le crédentier reçoit de la personne avec laquelle il ne forme pas un ménage est la seule prise en considération pour la détermination des revenus nets visés à l'article 136 du C.I.R. 1992.

B.3.1. Il appert des dispositions au sujet desquelles la Cour est interrogée et des motifs de la décision de renvoi que la situation fiscale du crédentier dans le litige sur le fond n'est pas directement en cause dès lors que ce litige porte exclusivement sur la situation fiscale du débirentier, en l'occurrence la mère. La situation du crédentier n'est qu'indirectement en cause en tant que ses revenus interviennent dans le fait de savoir s'il est ou non fiscalement à charge de la personne avec laquelle il forme un ménage.

B.3.2. Il s'ensuit que la Cour doit examiner les dispositions en cause en tant qu'elles instaurent une distinction entre deux catégories de contribuables qui sont redevables d'une contribution alimentaire en vertu de la même obligation légale, et dont l'un forme un ménage avec le crédentier et l'autre pas.

B.4.1. En vertu de l'article 104, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. 1992, les rentes alimentaires que le contribuable a payées à des personnes qui ne font pas partie de son ménage sont déductibles des revenus nets communs à concurrence de 80 p.c. lorsqu'elles sont dues en vertu d'une

obligation alimentaire légale, d'où il est déduit qu'elles doivent être proportionnées aux nécessités de l'allocataire. La rente doit être régulière et justifiée par des pièces probantes.

Les rentes alimentaires payées constituent des revenus divers dans le chef de l'allocataire sur la base de l'article 90, 3°, du même Code et elles sont imposées dans son chef.

B.4.2. Pour le débirentier qui forme un ménage avec le crédentier, les sommes payées en exécution d'une obligation alimentaire légale ne sont pas fiscalement déductibles. Les personnes qui font partie du ménage du contribuable sont toutefois prises en compte d'une autre manière dans l'impôt des personnes physiques.

L'article 132 du C.I.R. 1992 prévoit une majoration de la quotité exemptée d'impôt pour le contribuable ayant des personnes à charge selon les conditions fixées aux articles 136 et suivants du même Code. Pour être considéré comme étant à charge, les ressources nettes de l'intéressé ne peuvent excéder un montant fixé par la loi (article 136). Pour des enfants à charge d'un contribuable isolé, le plafond est majoré (article 141). La quotité exemptée d'impôt pour des enfants à charge augmente progressivement avec le nombre d'enfants (article 132).

Contrairement à la rente alimentaire reçue du débirentier avec lequel le crédentier ne forme pas un ménage, la contribution reçue du parent avec lequel le crédentier forme un ménage n'est pas imposée, sur la base de l'article 90, 3°, du C.I.R. 1992.

B.5. Il appert de ce qui précède que les débirentiers dont l'un forme un ménage avec le crédentier et l'autre pas sont soumis, dans le domaine des rentes alimentaires à prendre en compte dans l'impôt des personnes physiques, à un régime fiscal totalement différent comprenant des modalités propres et une logique interne propre.

B.6.1. Le choix du législateur de ne permettre une déduction que si le crédentier ne forme pas un ménage avec le débirentier se fonde sur un critère objectif et pertinent, à savoir la situation familiale de l'intéressé.

Le fait que l'article 104, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. 1992 ne permette pas cette déduction au débirentier qui forme un ménage avec le crédientier ne saurait être considéré comme disproportionné puisque celui-ci peut bénéficier de l'avantage de la majoration de la quotité exemptée d'impôt.

B.6.2. La réglementation en cause a ses avantages et ses désavantages qui se tiennent en équilibre. Ce n'est pas parce que dans un cas spécifique, lorsque certaines limites fixées par la loi sont dépassées, certains avantages peuvent être perdus ou certains désavantages peuvent apparaître, que la réglementation est discriminatoire.

B.7. Il appartient au législateur, pour qu'une personne soit à charge au sens des articles 132 et 136 du C.I.R. 1992, de veiller à fixer les revenus nets autorisés à un niveau équitable et à adapter celui-ci à l'évolution financière ou sociale.

B.8. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 104, alinéa 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, d'une part, et les articles 136, 141, 142 et 143, de ce Code, d'autre part, applicables pour les exercices d'imposition 1997 et 1998, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils prévoient une réglementation différente pour les rentes alimentaires selon que le contribuable forme ou non un ménage avec l'enfant.

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 28 avril 2004.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior