Numéro du rôle : 4247
Arrêt n° 34/2008 du 28 février 2008

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 250 et 275, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, à l'article 88 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution dudit Code, confirmé par la loi du 30 mars 1994, et à l'annexe III de cet arrêté royal, posée par le Tribunal de première instance de Namur.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, 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 25 juin 2007 en cause de Nicole Renaux contre Jean-Pierre Godart, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 29 juin 2007, le Tribunal de première instance de Namur a posé la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions des articles 250, 275, § 2, du Code des impôts sur les revenus de 1992 (AR du 10 avril 1992 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus (MB du 30 juillet 1992) confirmées par la loi du 12 juin 1992, article unique (MB du 30 juillet 1992) et les dispositions de l'article 88 de l'arrêté d'exécution dudit code (AR du 27 août 1993) confirmées par la loi du 30 mars 1994 (MB du 31 mars 1994) ainsi que celles de l'annexe III auquel ce dernier renvoie (et ne fait donc que compléter);

Dispositions qui, tout en déterminant forfaitairement le montant du précompte professionnel à verser au Trésor, prévoient des mesures tendant à le réduire en fonction des charges de famille des redevables;

Violent-elles les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que :

1) Les contribuables soumis aux obligations d'hébergement, d'entretien, d'éducation et de formation résultant des articles 203 et 203*bis* du Code civil (considérées comme étant d'ordre public) sont traités différemment selon qu'ils exécutent leurs dites obligations en nature, à leur domicile ou – en cas de séparation ou de divorce – par le biais du service de rentes alimentaires, et ceci nonobstant le fait que les modalités d'exercice de ces obligations sont toutes de nature à réduire leurs impositions respectives, soit par le biais d'abattements, soit par celui de la déduction des rentes payées.

2) Les contribuables soumis au paiement anticipé de l'impôt sur les revenus des personnes physiques par le biais de la retenue de précomptes professionnels et appartenant à la catégorie des contribuables avec enfants à charge sont traités différemment de ceux qui, parce qu'ils ont le statut de travailleurs indépendants, peuvent moduler librement et immédiatement leurs versements anticipés volontaires en fonction de l'évolution de leurs charges parentales et du contexte (notamment de séparation ou de divorce) dans lequel ils les assument ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 16 janvier 2008 :

- a comparu Me A. Gillet, avocat au barreau de Nivelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- 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 porte sur la révision des rentes alimentaires dues au titre de contribution aux charges d'entretien, d'éducation et de formation de trois enfants.

Le Tribunal a tenté de déterminer l'incidence fiscale de la déductibilité des rentes alimentaires dans le chef du débirentier, afin d'évaluer la charge réelle de la contribution alimentaire. Or, le Tribunal s'est heurté au problème de l'absence de liaison entre cette déductibilité de la rente alimentaire et le barème du précompte professionnel visé à l'article 88 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (AR/CIR 1992), ce qui peut conduire à mettre le débirentier en difficulté puisque ce bénéficiaire fiscal ne lui sera ristourné que bien longtemps après ses paiements.

Selon le juge *a quo*, ce problème est lié à l'inadaptation du système de précompte professionnel mis en place par les articles 250 et 275 du CIR 1992 aux impératifs de la correcte exécution, par les père et mère dont les revenus sont soumis au précompte professionnel, de l'obligation que leur font les articles 203 et 203bis du Code civil d'assumer, en proportion de leurs facultés, l'hébergement, l'entretien, l'éducation et la formation de leurs enfants.

En effet, l'article 88 de l'AR/CIR 1992, confirmé avec effet à sa date d'entrée en vigueur par la loi du 30 mars 1994, qui met en œuvre les articles 250 et 275 du CIR 1992, se réfère à l'annexe III de l'AR/CIR 1992, qui ne prévoit de réduction pour charge d'enfants que si les enfants font partie du ménage.

Le juge *a quo* en déduit deux discriminations injustifiées.

La première discrimination concerne, d'une part, les contribuables qui assument les obligations d'hébergement, d'entretien et d'éducation de leurs enfants en nature, à leur domicile, qui peuvent bénéficier des abattements du précompte professionnel, et, d'autre part, les contribuables qui assument ces obligations par le biais de rentes alimentaires, pour lesquels l'avantage fiscal de la déductibilité des rentes alimentaires n'est pas pris en compte pour le calcul du précompte professionnel.

Cela a pour conséquence de contrarier la bonne exécution d'une obligation civile et conduit à une fréquente sous-évaluation des rentes alimentaires qui est contraire à une bonne administration de la justice, qui voudrait que les abattements pour charge d'enfants profitent à ceux-ci, et non aux parents ou à l'un d'eux au détriment de l'autre. Il est par ailleurs contradictoire de prévoir un allègement fiscal lié au versement d'une rente alimentaire et d'en différer le bénéfice pour les débirentiers.

La deuxième discrimination concerne, d'une part, les contribuables qui ont le statut de travailleur indépendant, qui peuvent immédiatement moduler leurs versements anticipés en fonction de l'incidence fiscale de la déductibilité de la rente alimentaire et, d'autre part, les contribuables qui ont le statut de salarié et dont la rémunération est versée par des tiers tenus de retenir un précompte professionnel, qui sont contraints d'attendre un remboursement largement différé. Par le biais du système des versements anticipés, les travailleurs indépendants sont donc avantagés par rapport aux travailleurs salariés.

Or, selon le juge *a quo*, la charge d'une rente alimentaire présente une stabilité comparable à celle d'un enfant au foyer, et il n'y aurait aucune atteinte à la vie privée en déclarant à l'employeur le versement d'une rente alimentaire. Cette prise en compte de la déductibilité des rentes alimentaires éviterait que l'Etat « joue » avec les revenus des redevables et le dispenserait de devoir rembourser des retenues excessives. Le Tribunal estime nécessaire, pour son jugement sur le fond, de savoir si l'intimé pourra ou non revendiquer la prise en considération de ses charges alimentaires pour la fixation du précompte professionnel.

A l'issue de ces longues considérations, le juge *a quo* a estimé nécessaire « de faire disparaître cette double discrimination du droit positif belge » et a donc décidé de poser d'office à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. En ce qui concerne la première discrimination constatée par le juge *a quo*, le Conseil des ministres considère que la différence de traitement entre les contribuables visés se justifie de manière tout à fait objective et raisonnable. Lors de l'élaboration de la réglementation en matière de précomptes, le principe qui a été retenu est de ne prendre en considération, pour le calcul du précompte professionnel, outre certaines retenues sociales et certains frais professionnels exceptionnels, que les charges de famille ayant un caractère relativement constant et pour lesquelles un supplément forfaitaire de la quotité de revenus exemptée d'impôt est accordé.

Une prise en compte d'autres éléments essentiels pour l'établissement de l'impôt sur les revenus finalement dû, comme par exemple la déductibilité d'une rente alimentaire, constituerait, dans le chef du débiteur de revenus, une tâche bien trop importante, complexe et délicate. En effet, le précompte professionnel est une retenue à la source, obligatoire et dont la perception est à la charge d'un tiers : l'employeur du contribuable. Or, il convient de constater que les rentes alimentaires ne sont pas automatiquement déductibles, et que lier le calcul du précompte au versement d'une rente alimentaire impliquerait de communiquer à l'employeur des éléments relevant de la vie privée et de prévoir que ce soit l'employeur lui-même qui vérifie les conditions légales de la déductibilité des rentes alimentaires.

Contrairement à ce que prétend le juge *a quo*, le système ainsi instauré a été réfléchi et est voulu par le législateur, afin de répondre aux impératifs pratiques évoqués de diminuer les possibilités de fraude et de se conformer au principe du respect de la vie privée.

A.2. En ce qui concerne la deuxième discrimination évoquée par le juge *a quo*, le Conseil des ministres constate que la différence de traitement entre les contribuables soumis au précompte professionnel et les contribuables soumis au système des versements anticipés a fait l'objet de l'arrêt n° 146/2002, qui a conclu à l'absence de discrimination.

Le fait pour un contribuable d'être redevable d'une rente alimentaire à l'égard de ses enfants doit être considéré comme une spécificité liée à sa situation fiscale personnelle fondant une réduction d'impôt dans son chef, mais ne pouvant être prise en compte, pour les raisons déjà exposées, pour le calcul du précompte professionnel.

S'il est vrai que les obligations parentales sont rendues plus difficiles pour les personnes soumises au précompte que pour celles soumises au régime des versements anticipés, ce problème est le même pour toutes les dépenses engendrées par le contribuable donnant lieu à des réductions d'impôt, mais dont on ne peut raisonnablement tenir compte dans le calcul du précompte (primes d'assurance-vie, libéralités, épargne-pension, etc.).

L'arrêt n° 146/2002 a donc déjà répondu à la question posée, qui n'est envisagée que sous l'angle particulier des rentes alimentaires.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur les articles 250 et 275, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé « CIR 1992 »), sur l'article 88 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution de ce Code, confirmé, en ce qui concerne les revenus soumis au précompte professionnel, par la loi du 30 mars 1994, ainsi que sur l'annexe III à cet arrêté.

L'article 250 du CIR 1992 dispose :

« Le Roi détermine le mode de versement du précompte mobilier et du précompte professionnel ».

L'article 275 du CIR 1992, dont seul le paragraphe 2 est en cause, dispose :

« § 1er. Le précompte professionnel est déterminé suivant les indications des barèmes établis par le Roi.

§ 2. Le Roi peut distinguer diverses catégories de contribuables. Pour chaque catégorie, les barèmes sont forfaitaires.

§ 3. Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent article ».

L'article 88 de l'arrêté royal d'exécution précité du CIR 1992, confirmé par la loi du 30 mars 1994, dispose :

« Le montant du précompte professionnel dû à la source est déterminé conformément aux indications des barèmes et des règles d'application y relatives, qui figurent à l'annexe III ».

L'annexe III à laquelle se réfère cet article 88 est respectivement, pour les revenus payés ou attribués à partir du 1er janvier 2005, celle jointe à l'arrêté royal du 26 novembre 2004 et modifiée par les arrêtés royaux du 28 juin 2005 et 12 juillet 2005, et, pour les revenus payés ou attribués à partir du 1er janvier 2006, celle jointe à l'arrêté royal du 15 décembre 2005 et modifiée par l'arrêté royal du 2 février 2006, lesquels arrêtés modifient « en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92 » et ont été confirmés par la loi du 20 juillet 2006.

B.2. Le juge *a quo* estime que les dispositions en cause créent deux différences de traitement entre les contribuables, en ce qui concerne l'exécution de leur obligation civile d'hébergement, d'entretien, d'éducation et de formation de leurs enfants qui résulte des articles 203 et 203*bis* du Code civil.

La première différence de traitement porte sur le calcul du précompte professionnel en fonction du mode d'exécution de cette obligation civile, tandis que la deuxième différence de traitement porte sur le mode de paiement anticipé - précompte professionnel ou versements anticipés - de l'impôt sur les revenus des personnes physiques.

Quant à la première différence de traitement

B.3. La première différence de traitement soumise à la Cour est celle qui est faite entre les contribuables, par les dispositions en cause, selon qu'ils exécutent leurs obligations civiles d'hébergement, d'entretien, d'éducation et de formation de leurs enfants à leur domicile ou, en cas de séparation ou de divorce, par le biais d'une rente alimentaire : alors que les premiers peuvent bénéficier, pour la détermination du montant de leur précompte professionnel, de réductions pour charges de famille, qui sont fixées notamment en fonction du nombre d'enfants qui font partie du ménage, les seconds, qui bénéficient, en vertu de l'article 104, 1°, du CIR 1992, de la déductibilité de 80 p.c. des rentes alimentaires versées à leurs enfants, ne peuvent cependant voir cet avantage fiscal pris en compte pour le calcul du précompte professionnel.

La question préjudicielle porte donc sur le mode de calcul du précompte professionnel selon que l'obligation d'hébergement, d'entretien, d'éducation et de formation des enfants est exécutée en nature ou par le biais d'une rente alimentaire déductible.

B.4. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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

B.5.1. La section 2 du chapitre Ier de l'annexe III de l'AR/CIR 1992 prévoit des « Réductions pour charges de famille », fixées notamment en fonction du nombre d'enfants à charge.

L'article 2, § 1er, 4°, du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de la loi du 10 août 2001, définit :

« Par enfants, on entend les descendants du contribuable et ceux de son conjoint ainsi que les enfants dont il assume la charge exclusive ou principale ».

L'article 136 du CIR 1992 lie la qualité d' « enfants à charge » à la condition qu'ils fassent partie du ménage des contribuables au 1er janvier de l'exercice d'imposition et qu'ils n'aient pas bénéficié personnellement, pendant la période imposable, de ressources dépassant un certain montant fixé par la loi.

B.5.2. La différence de traitement entre les contribuables, en ce qui concerne la possibilité d'obtenir une réduction du précompte professionnel liée à l'exécution de leur obligation d'entretien et d'éducation de leurs enfants, ne trouve donc sa source dans les dispositions en cause qu'en combinaison avec la définition d' « enfant à charge » inscrite à l'article 136 du CIR 1992, lorsque cette définition s'applique au calcul du précompte professionnel.

B.6.1. En vertu de l'article 104, 1°, du CIR 1992, les rentes alimentaires que le contribuable a payées à des enfants qui ne font pas partie de son ménage sont déductibles 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.6.2. Les enfants qui font partie du ménage du contribuable sont pris en compte d'une autre manière dans l'impôt des personnes physiques.

L'article 132, 1° à 6°, du CIR 1992 prévoit une majoration de la quotité exemptée d'impôt pour le contribuable ayant des enfants à charge. La quotité exemptée d'impôt pour des enfants à charge augmente progressivement avec le nombre d'enfants (article 132). Pour des enfants à charge d'un contribuable isolé, le plafond est majoré (article 141).

B.6.3. Lorsque les parents séparés exercent l'autorité parentale conjointe et ont la garde conjointe de leurs enfants, l'article 132*bis* du CIR 1992, inséré par la loi du 4 mai 1999 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2000, prévoit que la majoration de la quotité exemptée pour enfants à charge prévue à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 5°, du CIR 1992 peut être répartie entre les parents, pour autant qu'ils en fassent la demande écrite jointe à leur déclaration aux impôts sur les revenus; cette demande ne vaut que pour un exercice d'imposition et est irrévocable.

Dans ce cas, l'article 104, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992 prévoit que les rentes payées pour des enfants pour lesquels l'application de l'article 132*bis* a été demandée ne sont pas déductibles.

B.6.4. Il ressort de ce qui précède que, selon que des rentes alimentaires déductibles sont payées ou que l'enfant est élevé dans le ménage du contribuable, ces situations font l'objet de régimes fiscaux totalement différents ayant une logique interne propre et des modalités spécifiques.

B.7.1. C'est au législateur qu'il appartient de choisir d'accorder un avantage fiscal sous la forme d'une majoration de la quotité exemptée d'impôt ou sous la forme d'une déductibilité fiscale.

B.7.2. Dès lors qu'il a choisi de n'accorder une majoration de la quotité exemptée d'impôt que pour les enfants faisant partie du ménage du contribuable, le fait de ne permettre une réduction du précompte professionnel que si l'enfant fait partie du ménage du contribuable et de ne pas permettre cette réduction lorsque le contribuable verse à son enfant une rente alimentaire déductible repose sur le même critère objectif et pertinent que celui qui fonde la majoration de la quotité exemptée d'impôt, à savoir la situation familiale de l'intéressé.

B.7.3. Pour le surplus, si une réduction du précompte professionnel peut être liée à un système de majoration de la quotité exemptée d'impôt pour les enfants à charge, elle serait toutefois extrêmement difficile, voire impossible à organiser dans la pratique, pour un système de déductibilité fiscale.

Il convient en effet de rappeler que le précompte professionnel est une avance sur l'impôt, retenue à la source, perçue durant l'année même au cours de laquelle les revenus sont recueillis et calculée sur des revenus qui présentent une certaine stabilité. Le versement du précompte professionnel est obligatoire et est à charge de l'employeur du contribuable.

Une réduction du précompte professionnel pour les enfants à charge tient compte d'un élément présentant une certaine stabilité et qui a une incidence déterminante et déterminable sur le montant de l'impôt finalement dû : la majoration de la quotité exemptée d'impôt engendre en effet une diminution d'impôt dont le montant présente un degré de prévisibilité identique pour l'ensemble des contribuables, de sorte qu'il est possible dans la pratique d'obliger l'employeur du contribuable à tenir compte de cet élément objectif pour le calcul du précompte professionnel.

Il serait par contre non seulement disproportionné mais également très difficile, voire impossible dans la pratique, en raison de la progressivité de l'impôt, d'obliger l'employeur du

contribuable à tenir compte, pour le calcul du précompte professionnel, du versement de rentes alimentaires appelées à être, à concurrence de 80 p.c., déduites de l'ensemble des revenus imposables : non seulement l'employeur devrait vérifier si les conditions de déductibilité prévues par l'article 104, 1°, du CIR 1992 sont remplies, mais il devrait également déterminer lui-même et *a priori* l'incidence de la déduction partielle de la rente alimentaire sur le montant de l'impôt finalement dû, ce qui impliquerait par ailleurs que les contribuables communiquent à l'employeur l'ensemble des éléments déterminant leur situation fiscale et qui relèvent du domaine de la vie privée.

B.8. La première différence de traitement n'est par conséquent pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Quant à la seconde différence de traitement

B.9. La seconde différence de traitement soumise à la Cour est celle faite par les dispositions en cause entre les contribuables selon qu'ils sont soumis au régime du précompte professionnel ou à celui des versements anticipés : alors que les premiers ne peuvent obtenir aucune réduction de leur précompte professionnel en raison du versement d'une rente alimentaire qui est pourtant en grande partie déductible fiscalement, les contribuables soumis au régime des versements anticipés peuvent déterminer le montant de ceux-ci et ont donc la possibilité de moduler immédiatement leurs versements anticipés en fonction de l'incidence qu'aura sur leur revenu imposable la déduction de cette rente.

B.10. Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 146/2002 du 15 octobre 2002, le traitement différent de ces deux catégories de contribuables repose sur un critère objectif. Le précompte professionnel est une avance sur l'impôt, retenue à la source, perçue durant l'année même au cours de laquelle les revenus sont recueillis et calculée sur des revenus qui présentent une certaine stabilité. Le versement du précompte professionnel est obligatoire et est à charge de l'employeur du contribuable.

A l'inverse, les versements anticipés sont effectués, le plus souvent, par les contribuables qui perçoivent des revenus présentant un caractère aléatoire. Par ailleurs, ces versements anticipés sont facultatifs, même si ces contribuables sont incités à les faire pour échapper à la majoration d'impôt attachée au non-paiement, ou au paiement insuffisant, de ces versements.

B.11. En considération de ces caractéristiques différentes, il est pertinent de donner au précompte professionnel un caractère forfaitaire qui ne prend pas en considération l'ensemble de la situation fiscale particulière de chaque contribuable, alors que le contribuable qui décide de faire des versements anticipés peut les calculer en tenant compte de sa situation personnelle.

Ce caractère forfaitaire trouve une justification supplémentaire dans le fait que, le précompte professionnel étant payé par l'employeur du contribuable et non par le contribuable lui-même, une éventuelle modulation du précompte professionnel en fonction du versement d'une rente alimentaire par les contribuables se heurterait à des difficultés pratiques qui seraient disproportionnées par rapport à l'objectif de rapprocher le calcul du précompte du montant de l'impôt finalement dû, puisque, comme il a été constaté en B.7.3, d'une part, cela obligerait l'employeur à vérifier lui-même si les conditions de déductibilité prévues par l'article 104, 1°, du CIR 1992 sont remplies et à déterminer l'incidence de la déductibilité de la rente alimentaire sur le montant de l'impôt finalement dû et, d'autre part, cela impliquerait la communication par les contribuables, à leur employeur, d'éléments relevant du domaine de la vie privée.

B.12. Il découle de ce qui précède que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 250 et 275, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 88 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution dudit Code, confirmé par la loi du 30 mars 1994, et l'annexe III de cet arrêté royal ne violent 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 28 février 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior