

Numéro du rôle : 2907
Arrêt n° 3/2005 du 12 janvier 2005

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 133, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance d'Arlon.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Moerman et J. Spreutels, assistée du greffier L. Potoms, 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 4 février 2004 en cause de B. Renard contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 5 février 2004, le Tribunal de première instance d'Arlon a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 133, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 est-il contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne permet pas à chacun des parents célibataires de pouvoir bénéficier d'une partie de l'exemption fiscale qu'il prévoit, indépendamment du fait que l'enfant soit ou non domicilié chez ce parent ? »

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 23 juin 2004 :

- a comparu Me V. Jacquemin, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J.-F. Jeunehomme, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Spreutels et M. Bossuyt 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 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*

B. Renard conteste devant le juge *a quo* la cotisation à l'impôt des personnes physiques établie à sa charge pour l'exercice 2001 en ce que l'administration fiscale refuse de prendre en considération le supplément de quotité exemptée d'impôt pour un père célibataire ayant un ou plusieurs enfants à charge, prévu par l'article 133, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992).

Le juge constate que l'article 132*bis* du même Code prévoit que lorsque les père et mère de l'enfant à charge ne font pas partie du même ménage mais qu'ils exercent conjointement leur autorité parentale sur leurs enfants communs et en ont la garde conjointe, les suppléments auxquels les enfants donnent droit en vertu de cet article sont répartis entre les parents à condition que ceux-ci en fassent conjointement la demande. En ce cas, ces suppléments déterminés abstraction faite de l'existence éventuelle d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie, sont attribués pour moitié à celui des père et mère chez lequel les enfants n'ont pas leur domicile fiscal, et le total des suppléments auxquels a droit l'autre parent est diminué d'un même montant.

Il constate que, l'article 133 ne prévoyant pas de régime particulier pour les parents qui ont la garde conjointe de leurs enfants, il faut s'en référer à l'article 136 qui détermine les personnes qui peuvent être considérées comme étant à charge des contribuables, à condition qu'elles fassent partie de leur ménage au 1er janvier de l'exercice d'imposition et qu'elles n'aient pas bénéficié personnellement pendant la période imposable de ressources d'un montant supérieur à 1.500 euros.

S'interrogeant sur la question de savoir si l'article 133 n'est pas discriminatoire en ce qu'il ne permet pas au parent célibataire qui exerce la garde conjointe de ses enfants de pouvoir bénéficier, moyennant l'accord de

l'autre parent, d'une partie de l'exemption fiscale prévue par cette disposition, il adresse à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

Quant à la question préjudicielle

A.1. Le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle doit être reformulée pour indiquer que seul l'article 133, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 doit en être l'objet.

Quant au fond

A.2.1. Le Conseil des ministres expose le régime des quotités de revenus exemptées d'impôt et indique que ce régime tient compte de la situation particulière de l'exercice conjoint de la garde sur un enfant par des parents célibataires; selon le Conseil des ministres, le législateur n'a pas prévu de répartir l'avantage octroyé par l'article 133, § 1er, 1^o, du C.I.R. 1992 parce que cet avantage est octroyé au contribuable en raison d'une situation particulière personnelle, à savoir être « veuf ou veuve, non remarié » ou « un père ou une mère célibataire ». C'est donc en raison du statut d'isolé ayant à faire face à des charges particulières que le contribuable se voit octroyer, à titre personnel, un supplément de quotité de revenus exemptée d'impôt. Cet avantage est forfaitaire et n'est pas proportionnel au nombre d'enfants, contrairement à l'avantage fiscal prévu à l'article 132.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, l'examen des travaux parlementaires de la loi du 4 mai 1999 qui a modifié les articles 132 et 133 du C.I.R. 1992 (mais non la disposition en cause) montre que le législateur n'a manifestement pas voulu répartir le supplément de quotité en cause ici. Les travaux parlementaires de la loi du 10 août 2001 (qui ne s'applique pas ici) permettent de faire une analogie entre ce supplément et le supplément de quotité exemptée pour les handicapés (article 133, § 1er, 2^o) afin de montrer que l'avantage en cause constitue un droit personnel des contribuables et non un avantage attribué indirectement au profit d'enfants à leur charge.

A.2.3. Selon le Conseil des ministres, le véritable enjeu du litige est de savoir si, lorsque le législateur apporte à une disposition particulière (ici l'article 132 du C.I.R. 1992) un correctif pour tenir compte de la situation personnelle d'une catégorie bien précise de personnes (l'article 132*bis*), il a l'obligation de le faire dans toute autre hypothèse légale que risquerait de rencontrer cette catégorie de personnes (ici, l'avantage personnel octroyé à l'isolé ici défini de manière restreinte en tant que « veuf ou veuve, non remarié » ou « père et [...] mère célibataire » visé à l'article 133, § 1er, 1^o, du C.I.R. 1992) ou s'il a la faculté d'apprécier, cas par cas, s'il est opportun, compte tenu des particularités de l'hypothèse envisagée, d'y apporter semblable correctif.

A.2.4. Le Conseil des ministres soutient que le législateur pouvait ne pas étendre à l'article 133, § 1er, 1^o, l'avantage qu'il instaurait à l'article 132*bis*. D'une part, parce qu'il n'est pas possible pour le législateur de tenir compte de toutes les hypothèses plus ou moins comparables lorsqu'il apporte un correctif à une situation rencontrée par une catégorie limitée de personnes se trouvant dans une situation particulière, potentiellement changeante et non permanente. D'autre part, parce que l'hypothèse visée dans les articles 132 et 132*bis* du C.I.R. 1992 diffère de celle visée par l'article 133, § 1er, 1^o, du C.I.R. 1992. L'on ne peut s'en tenir aux apparences, surtout lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, les différences de traitement ressortent des faits générateurs des avantages et du mode de détermination de ceux-ci.

A.2.5. Selon le Conseil des ministres, ces hypothèses ne sont pas comparables et l'avantage en cause est octroyé à toutes les personnes se trouvant dans la même situation, à savoir être isolé et assurer la charge d'un

enfant, lequel ne peut faire partie de deux ménages à la fois, mais doit avoir une localisation unique, un endroit privilégié de référence qui justifie que le législateur réserve au contribuable qui assure le point de référence l'octroi de l'avantage en cause. Même s'il faut reconnaître qu'en cas de garde conjointe, la notion de faire partie du ménage devient plus ténue, il y a lieu de constater que celle-ci doit de toute façon être départagée à l'aide d'une disposition autre que celle en cause, en l'occurrence celle prévue à l'article 136 du C.I.R. 1992, qui est fondé sur des critères objectifs et pertinents. Cette disposition donne certes une définition de la personne à charge qui aboutit à priver le demandeur devant le juge *a quo* de l'avantage prévu à l'article 133, § 1er, 1°, mais elle ne fait pas l'objet de la question préjudicielle. Le fait que les parents exercent la garde conjointe n'enlève rien à l'objectivité et à la pertinence du critère retenu.

A.2.6. Selon le Conseil des ministres, les correctifs apportés par le législateur dans l'article 132*bis* permettent de conclure qu'il a, proportionnellement aux intérêts en cause et sur le vu de ce qui a été précédemment exposé, suffisamment tenu compte de la situation particulière des parents isolés exerçant la garde conjointe d'un seul enfant. Même s'il fallait regretter que l'article 132*bis* du C.I.R. 1992 n'ait pas reçu une portée plus large, il faudrait de toute façon conclure que cela concerne une autre disposition que celle qui est en cause.

Une discrimination éventuelle ne serait pas due à l'article 133, § 1er, 1°, du C.I.R. 1992, mais proviendrait de l'absence d'une disposition particulière, soit un hypothétique article 133*bis*, et amènerait de toute façon une réponse négative. Par ailleurs, les lois fiscales, de par leur technicité, ne peuvent prendre en compte toutes les situations qui, *prima facie*, paraissent comparables, mais peuvent, après analyse, s'avérer ne pas l'être.

- B -

B.1. L'article 133, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992), dont le 1° constitue, comme le relève le Conseil des ministres, l'objet de la question préjudicielle, et les articles 132*bis* et 136 du même Code disposaient, dans la rédaction qui était la leur lors de l'exercice d'imposition 2001 sur lequel porte le litige dont est saisi le juge *a quo* :

« Art. 132*bis*. Lorsque les père et mère de l'enfant ou des enfants à charge donnant droit aux suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 5°, ne font pas partie du même ménage mais qu'ils exercent conjointement leur autorité parentale sur leurs enfants communs et en ont la garde conjointe, les suppléments visés audit article, auxquels ces enfants donnent droit, sont répartis entre les parents à condition que ceux-ci en fassent conjointement la demande écrite qui doit être jointe à leur déclaration aux impôts sur les revenus.

En ce cas, les suppléments auxquels lesdits enfants communs donnent droit, déterminés abstraction faite de l'existence éventuelle d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie, sont attribués pour moitié à celui des père et mère chez lequel les enfants communs n'ont pas leur domicile fiscal, et le total des suppléments auxquels a droit l'autre parent est diminué d'un même montant.

La demande visée à l'alinéa 1er ne vaut que pour un exercice d'imposition; elle est irrévocable. »

« Art. 133. § 1er. La quotité du revenu exemptée d'impôt est, en outre, majorée des suppléments suivants :

1° 35.000 francs pour un veuf ou une veuve, non remarié, ainsi que pour un père ou une mère célibataire ayant un ou plusieurs enfants à charge;

2° 35.000 francs pour chaque contribuable atteint d'un handicap;

3° 35.000 francs pour chaque personne à charge atteinte d'un handicap;

4° 35.000 francs pour un contribuable marié, pour l'année de son mariage, si le conjoint n'a pas bénéficié de ressources d'un montant net supérieur à 60.000 francs. »

« Art. 136. Sont considérés comme étant à charge des conjoints ou des isolés, à condition qu'ils fassent partie de leur ménage au 1er janvier de l'exercice d'imposition et qu'ils n'aient pas bénéficié personnellement, pendant la période imposable, de ressources d'un montant net supérieur à 60.000 francs :

1° leurs enfants;

2° leurs ascendants;

3° leurs collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement;

4° les personnes qui ont assumé la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l'enfance de celui-ci. »

B.2. Les articles 131 et suivants du C.I.R. 1992 déterminent des quotités de revenus qui sont exemptées d'impôt.

L'article 132, alinéa 1er, 1° à 6°, détermine les quotités exemptées en raison d'enfants à charge. L'article 132*bis*, inséré par la loi du 4 mai 1999 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2000, accorde (aux conditions qu'il détermine) aux parents qui ne font pas partie du même ménage mais exercent conjointement leur autorité parentale sur leurs enfants communs et en ont la garde conjointe, le bénéfice de la moitié de la quotité exemptée pour enfant à charge.

L'article 133, § 1er, 1°, détermine la quotité exemptée supplémentaire dont bénéficie, notamment, le père ou la mère célibataire ayant un ou plusieurs enfants à charge.

B.3. Il résulte des éléments contenus dans le jugement *a quo* que la question préjudicielle porte sur une différence de traitement entre les contribuables qui ne forment pas un ménage et qui ont des enfants communs, sur lesquels ils exercent conjointement leur autorité parentale et dont ils ont la garde conjointe, suivant que ces contribuables bénéficient des exonérations fiscales en cause en considération de ce qu'ils ont des enfants à charge ou de ce qu'ils sont père ou mère célibataire ayant un enfant à charge : alors que le bénéfice de l'exonération peut être partagé dans le premier cas (article 132*bis*), il ne peut l'être dans le second (article 133, § 1er, 1^o) et est exclusivement attribué à celui des parents ayant l'enfant à charge au 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné (article 136).

B.4. La disposition contenue à l'article 133, § 1er, 1^o, est antérieure à celle contenue à l'article 132*bis*. La première fut inscrite à l'article 81, § 1er, 9^o, du Code des impôts sur les revenus (1964) qui, avant 1981, prévoyait l'octroi d'une réduction complémentaire et forfaitaire de 4.618 francs en faveur des contribuables veufs ou veuves non remariés qui ont un ou plusieurs enfants à charge. Cette disposition fut modifiée par la loi du 10 février 1981 pour élargir le droit à la réduction complémentaire à une nouvelle catégorie de contribuables, à savoir au père célibataire ou à la mère célibataire qui a un ou plusieurs enfants à charge. (*Doc. parl.*, Sénat, 1980-1981, n^o 577/2, p. 15). Le partage de cet avantage entre père et mère célibataires ne fut pas évoqué à cette occasion.

La seconde disposition a été inscrite à l'article 132*bis* du C.I.R. 1992 par la loi du 4 mai 1999, sur la base des considérations suivantes :

« Conformément à l'article 374 du Code civil, lorsque les parents ne vivent pas ensemble, ils continuent à exercer conjointement l'autorité parentale, sauf décision contraire du juge.

Dans ces circonstances et lorsque les parents ont la garde conjointe de leurs enfants, il n'est que juste que les suppléments de quotité de revenu exemptée d'impôt auxquels ces enfants donnent droit soient répartis entre les deux parents. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, DOC 49-2073/001, pp. 1 et 2)

« Jusqu'à présent, le Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) ne permet en général d'accorder les majorations de la quotité du revenu qui est exemptée d'impôt pour enfants à

charge qu'au seul parent chez qui ces enfants sont domiciliés. Or, lorsque la garde est exercée réellement et de manière alternée par chacun des parents, la charge des enfants est supportée équitablement par chaque parent.

La disposition projetée vise donc à permettre de répartir la majoration de la quotité exemptée pour enfants à charge dont la garde est assurée conjointement par ces parents, pour moitié dans le chef de chaque parent, moyennant accord écrit et irrévocable de ceux-ci » (*ibid.*, DOC 49-2073/006, p. 2).

B.5. L'avantage fiscal supplémentaire que constitue l'article 133, § 1er, 1^o, a pour but d'aider un parent qui doit assumer seul l'éducation et les charges financières des enfants. Dès lors que l'avantage fiscal prévu à l'article 132*bis* est aussi octroyé en considération de l'éducation et des charges financières des enfants, la simple circonstance que ceux-ci ne feraient pas partie du ménage d'un contribuable isolé - tel, en l'espèce, le père célibataire - à la date visée à l'article 136 ne justifie pas que le premier avantage ne puisse être partagé, alors que le second le peut, lorsque l'éducation et la charge des enfants sont supportées d'une manière égale par chaque parent, chacun d'eux exerçant, réellement et de manière alternée, la garde conjointe, et lorsque les parents en font conjointement la demande.

La justification avancée par le Conseil des ministres et selon laquelle il serait nécessaire de pouvoir donner une localisation unique à l'enfant en considération duquel l'avantage fiscal est consenti ne peut être retenue puisque cet élément n'a pas empêché le législateur d'adopter l'article 132*bis* et de partager l'avantage qui y est visé.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse positive dans la mesure indiquée au B.5.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 133, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne permet pas que l'avantage qu'il vise soit partagé entre un père célibataire et une mère célibataire qui exercent la garde conjointe de leurs enfants et qui en font conjointement la demande.

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 12 janvier 2005.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior