

Numéro du rôle : 4939
Arrêt n° 63/2011 du 5 mai 2011

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 136 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

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

Par jugement du 17 mai 2010 en cause de Philippe Dodion contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 mai 2010, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 136 du Code des impôts sur les revenus, interprété en ce sens qu'il est en tout état de cause exclu que les enfants de parents séparés soient, sur le plan fiscal, pris à charge simultanément par les deux parents, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution et plus particulièrement le principe d'égalité des Belges, en ce qu'il traite différemment des personnes dans une situation comparable, soit le parent qui prend effectivement en charge ses enfants chez qui ils sont domiciliés et celui qui prend effectivement en charge ses enfants chez qui ils ne sont pas domiciliés ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 2 février 2011 :

- a comparu Me V. Colson *loco* Me B. Lespire, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et L. Lavrysen 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

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

Le 19 mars 2009, l'administration fiscale refuse à Philippe Dodion la réduction du précompte immobilier pour enfants à charge qu'il sollicite en application de l'article 257, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), au motif que ses enfants sont domiciliés chez leur mère dont il est divorcé. Le 16 juin 2009, Philippe Dodion saisit le Tribunal de première instance de Liège.

Selon le juge *a quo*, un enfant ne peut être à charge que d'un seul contribuable. En cas d'exercice conjoint de l'autorité parentale par des parents séparés, l'enfant ne peut donc être totalement à charge des deux parents.

L'article 136 du CIR 1992 définit la notion d'enfant à charge, ouvrant le droit à une réduction d'impôt, par référence au concept de « ménage », lequel est un état de fait, caractérisé par une communauté de vie domestique et notamment de résidence, sans exclusion des interruptions temporaires.

En cas d'hébergement totalement égalitaire, comme c'est le cas en l'espèce, les deux parents peuvent soutenir avoir hébergé de manière durable leurs enfants pendant la période imposable et constituer avec eux un ménage au sens de l'article 136 du CIR 1992. Le critère déterminant pour décider auquel d'entre eux

la réduction du précompte immobilier doit être accordée est alors l'accord des parties sur la prise en charge fiscale des enfants qui peut également avoir fait l'objet d'une décision judiciaire. En l'espèce, il n'y a pas eu un tel accord.

A défaut d'autres critères, celui du domicile des enfants doit dès lors être retenu. Néanmoins, il y a lieu de se demander si le recours à un tel critère n'est pas discriminatoire.

Certes, depuis l'introduction de l'article 132*bis* dans le CIR 1992, les parents mariés et non mariés ont la possibilité de répartir entre eux les suppléments de quotités exemptées d'impôt sur les revenus pour enfants à charge. Ces suppléments sont attribués pour moitié à celui des parents chez lequel les enfants ne sont pas domiciliés et le total des suppléments auxquels l'autre parent a droit est diminué d'un même montant. Toutefois, en l'état actuel de la législation, ce dispositif n'est pas applicable au précompte immobilier.

Compte tenu de ce qui précède, le juge *a quo* estime nécessaire de poser la question préjudicielle précitée.

### III. *En droit*

- A -

#### *Position du Conseil des ministres*

A.1. Le Conseil des ministres relève tout d'abord que la question préjudicielle se réfère à l'article 136 du CIR 1992 alors que cette disposition, consacrée à l'impôt des personnes physiques, est étrangère au précompte immobilier. Par ailleurs, cet article n'a nullement recours à la notion de domicile, mais bien de ménage. Or, ces deux notions sont distinctes.

Il s'ensuit qu'en tant qu'elle vise l'article 136 du CIR 1992, la question préjudicielle appelle une réponse négative, la discrimination alléguée n'étant pas due à la disposition en cause. Par ailleurs, même si la question devait être reformulée pour viser les articles 257 à 259 du CIR 1992, relatifs au précompte immobilier, tels qu'ils sont applicables en Région wallonne, force serait de constater que ces dispositions ne font pas davantage allusion au critère du domicile, mais bien à la notion de ménage. La discrimination alléguée n'aurait donc, en toute hypothèse, pas sa source dans les dispositions en cause.

A.2. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres relève qu'en vertu de l'article 258 du CIR 1992, un enfant à charge ne peut donner lieu à une réduction du précompte immobilier que pour une seule habitation. Il serait discriminatoire, à l'égard des parents formant avec leur enfant un ménage unique, d'autoriser des parents séparés à bénéficier chacun d'une réduction de précompte immobilier pour leur habitation.

Du reste, l'interdiction d'une prise en charge de l'enfant, totale et simultanée, par les deux parents séparés est confirmée par l'article 132*bis* du CIR 1992, qui prévoit uniquement une répartition entre les parents des réductions d'impôts visées par cette disposition.

A.3. Selon le juge *a quo*, il conviendrait de transposer les règles fixées à l'article 132*bis* du CIR 1992 au régime du précompte immobilier pour faire disparaître la prétendue discrimination. Or, cette disposition ne s'applique que dans l'hypothèse où l'hébergement de l'enfant est réparti de manière égalitaire entre les parents séparés et pour autant que les parents aient conclu, à cet égard, une convention ou qu'un juge ait statué à ce propos.

A.4. Si, comme le considère le juge *a quo*, l'enfant fait généralement partie du ménage du parent qui l'a hébergé le plus durablement, il n'en va pas nécessairement toujours ainsi. Il s'ensuit que l'hébergement égalitaire d'un enfant n'exclut pas qu'un des deux ménages puisse présenter un caractère principal, compte tenu d'autres

éléments factuels ou juridiques. A cet égard, la domiciliation de l'enfant chez l'un de ses parents est un élément parmi d'autres qui mérite d'être pris en compte.

Par ailleurs, le précompte immobilier est un prélèvement fiscal dont l'assiette est le revenu cadastral d'un immeuble, lequel est fonction notamment du nombre de pièces que comprend l'habitation et ceci indépendamment de leur occupation effective. Il s'ensuit que, même pendant l'hébergement de l'enfant auprès de l'autre parent, une charge fiscale est supportée en raison des chambres inoccupées par les enfants si bien que la simple durée de l'hébergement n'est pas, en matière de précompte immobilier, un critère décisif pour apprécier la charge que représentent les enfants pour leurs père et mère.

Dans ces conditions, il n'apparaît pas justifié d'organiser pour les seuls parents assurant un hébergement égalitaire, une répartition de l'avantage fiscal que représente la réduction du précompte immobilier. Or, l'organisation d'une répartition de la réduction du précompte immobilier dans les cas où l'hébergement n'est pas égalitaire se heurterait à des difficultés pratiques considérables.

A.5. En outre, la répartition des avantages fiscaux visée à l'article 132*bis* du CIR 1992 est fonction d'un accord des parents ou, à défaut, d'une décision de justice. Il s'ensuit que cette répartition apparaît pouvoir être très facilement réglée par les parents eux-mêmes, sans passer par le truchement de l'administration fiscale.

En l'espèce, la discrimination dont le contribuable se plaint résulte, en réalité, d'une situation qu'il a lui-même créée et à laquelle il a contribué en négligeant certains effets préjudiciables qu'il aurait pu éviter. Il était en effet loisible au contribuable de convenir avec son ex-épouse de la répartition des avantages fiscaux ou de demander au juge de trancher cette question.

A.6. Enfin, dans la mesure où elle critique l'absence de transposition en matière de précompte immobilier d'un régime similaire à celui prévu par l'article 132*bis* du CIR 1992, la question préjudicielle porte en définitive sur l'opportunité de l'adoption d'une mesure analogue à cet article 132*bis*. Or, il n'appartient pas à la Cour de statuer en opportunité.

- B -

B.1.1. Tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 136 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) dispose :

« Sont considérés comme étant à charge des contribuables, 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 2.660 EUR :

1° leurs enfants;

[...] ».

B.1.2. Tel qu'il est applicable en Région wallonne, l'article 257 du CIR 1992 dispose :

« Sur la demande de l'intéressé, il est accordé :

[...]

3° une réduction du précompte immobilier afférent à l'immeuble occupé par le chef d'une famille comptant au moins deux enfants en vie ou une personne handicapée au sens de l'article 135, alinéa 1er.

Cette réduction est égale à un montant de 250 euros pour chaque personne à charge handicapée, y compris le conjoint ou le cohabitant légal, et de 125 euros pour chaque enfant à charge non handicapé, multiplié par la fraction  $100/(100 + \text{total des centimes additionnels au précompte immobilier établis par la commune, par l'agglomération et par la province où est situé l'immeuble occupé par le chef de famille})$ ;

Un enfant militaire, résistant, prisonnier politique ou victime civile de la guerre, décédé ou disparu pendant les campagnes 1914-1918 ou 1940-1945, est compté comme s'il était encore en vie;

[...] ».

B.1.3. Tel qu'il est applicable en Région wallonne, l'article 258, alinéa 2, du CIR 1992 dispose :

« Les réductions prévues à l'article 257, 1° à 3°*bis*, ne peuvent porter que sur une seule habitation à désigner éventuellement par l'intéressé ».

B.2.1. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 136 du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que cette disposition, si elle est interprétée comme ne permettant pas que les enfants de parents séparés soient pris en charge simultanément, sur le plan fiscal, par leurs deux parents, établit une différence de traitement entre les parents qui ont la charge de leurs enfants selon que ces derniers sont ou non domiciliés chez eux.

Il ressort de la décision de renvoi que le litige pendant devant le juge *a quo* concerne le refus de l'administration fiscale d'octroyer au demandeur devant le juge *a quo*

la réduction du précompte immobilier pour enfant à charge au motif que les enfants, qu'il héberge également, sont toutefois domiciliés chez son ex-épouse.

B.2.2. Il s'ensuit que la différence de traitement alléguée ne trouve pas sa source dans l'article 136 du CIR 1992, mais dans les articles 257 et 258 du même Code, lesquels visent la réduction du précompte immobilier pour enfant à charge. Cependant, la différence de traitement ne découle de ces dispositions que lues en combinaison avec la définition d'« enfant à charge » contenue à l'article 136 du CIR 1992, lorsque cette définition s'applique au calcul du précompte immobilier.

Or, si le concept de « ménage », auquel il est fait appel dans la détermination de ce qu'il convient d'entendre par « enfant à charge », constitue, en principe, une notion de fait (Cass., 12 mars 2010, F.09.0023.F), il n'en demeure pas moins, selon le juge *a quo*, qu'en matière d'hébergement alterné, le recours à la notion de domicile pour identifier à la charge de quel parent l'enfant doit être pris en compte peut être déterminant. Tel est le cas, en l'espèce, dès lors qu'aucun accord des parties n'est intervenu quant à la prise en charge fiscale des enfants et qu'il n'existe pas davantage de décision judiciaire pertinente en la matière.

B.2.3. C'est dans cette interprétation que la Cour répond à la question préjudicielle.

B.3.1. Le juge *a quo* vise expressément, dans sa décision de renvoi, l'article 132*bis* du CIR 1992 qui permet aux parents séparés de répartir entre eux le supplément de quotités exemptées d'impôt sur les revenus pour enfant à charge.

Depuis sa modification par l'article 279 de la loi du 27 décembre 2006, cet article dispose :

« Les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6°, sont répartis entre les deux contribuables qui ne font pas partie du même ménage mais qui exercent conjointement l'autorité parentale sur un ou plusieurs enfants à charge qui donnent droit aux suppléments visés ci-avant et dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables :

- soit sur la base d'une convention enregistrée ou homologuée par un juge dans laquelle il est mentionné explicitement que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables et qu'ils sont disposés à répartir les suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôt pour ces enfants;

- soit sur la base d'une décision judiciaire où il est explicitement mentionné que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables.

Dans ce cas, les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 5°, auxquels ces enfants donnent droit, déterminés abstraction faite de l'existence d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie, sont attribués pour moitié à chacun des contribuables.

Dans le cas visé à l'alinéa 1er, le supplément visé à l'article 132, alinéa 1er, 6°, est attribué pour moitié au contribuable qui ne déduit pas des dépenses engagées pour la garde d'enfants visée à l'article 104, 7°.

Une copie de la décision judiciaire ou de la convention visée à l'alinéa 1er, doit être tenue à la disposition de l'administration aussi longtemps qu'au moins un des enfants dont l'autorité parentale est exercée conjointement et dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire, donne droit aux suppléments visés au présent article.

Le présent article n'est applicable que si, au plus tard au 1er janvier de l'exercice d'imposition, la convention visée à l'alinéa 1er est enregistrée ou homologuée ou la décision judiciaire visée à l'alinéa 1er est rendue.

Le présent article n'est pas applicable aux suppléments visés à l'alinéa 1er se rapportant à un enfant pour lequel des rentes alimentaires visées à l'article 104, 1°, sont déduites par un des contribuables susvisés ».

B.3.2. En vertu de l'article 3, alinéa 1er, 5°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, le précompte immobilier est un impôt régional.

Tel qu'il a été remplacé par la loi spéciale du 13 juillet 2001, l'article 4, § 2, de la même loi spéciale dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de l'impôt visé à l'article 3, alinéa 1er, 5°. Elles ne peuvent toutefois modifier le revenu cadastral fédéral. La gestion conjointe des données de la documentation patrimoniale s'effectue par la voie d'un accord de coopération au sens de l'article 92bis, § 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ».

B.3.3. L'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement définit en des termes généraux la compétence d'exonération attribuée aux régions à l'égard du précompte immobilier. Cette attribution de compétence ne contient aucune réserve en fonction des techniques d'exonération utilisées, pour autant que ne soit pas mis en cause le mode de fixation uniforme des revenus cadastraux.

Pour que cette compétence ait un sens, elle doit aussi inclure le pouvoir de déterminer dans quelles circonstances les exonérations sont applicables.

Il s'ensuit qu'il appartient au législateur régional de fixer les conditions auxquelles une réduction du précompte immobilier peut être accordée. Il relève dès lors de sa compétence de déterminer s'il y a lieu de répartir la réduction du précompte immobilier pour enfant à charge entre les parents séparés qui hébergent également leurs enfants.

B.3.4. Dès lors, la circonstance que le législateur fédéral a prévu, à l'article 132*bis* du CIR 1992, un mécanisme de répartition de la quotité exemptée d'impôt sur les revenus entre les parents séparés qui exercent conjointement l'autorité parentale et hébergent également leurs enfants, est impuissante à démontrer, à elle seule, l'existence d'une différence de traitement incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

En effet, il s'agit d'une différence de traitement qui trouve sa source dans l'application de normes de législateurs différents dans l'exercice de leurs compétences propres. Une telle différence ne saurait en soi être considérée comme contraire au principe d'égalité et de non-discrimination. Sans préjudice de l'application éventuelle du principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences, l'autonomie que l'article 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 a conférée aux régions n'a pas de sens si une différence de traitement entre les destinataires, d'une part, de règles fédérales et, d'autre part, de règles régionales dans des matières analogues est jugée contraire en tant que telle au principe d'égalité et de non-discrimination.

B.4.1. La disposition en cause trouve son origine dans l'article 41, § 4, de la loi du 20 novembre 1962 « portant réforme des impôts sur les revenus », lequel disposait :



« Sur la demande de l'intéressé, il est accordé :

[...]

3° une réduction, égale à 10 % par enfant à charge, du précompte immobilier afférent à l'immeuble occupé par le chef d'une famille comptant au moins deux enfants en vie [...].

Au cours des travaux préparatoires de cette loi, il fut précisé que « dès la présence d'un deuxième enfant, les charges deviennent beaucoup plus importantes » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, p. 180).

B.4.2. L'avantage fiscal que constitue l'article 257, 3°, a pour but d'aider les contribuables qui supportent la charge financière de leurs enfants. Dès lors, la simple circonstance que ces derniers ne feraient pas partie du ménage d'un contribuable isolé - tel, en l'espèce, le père divorcé - au motif qu'ils ne seraient pas domiciliés chez lui, ne justifie pas que cet avantage ne puisse, à aucune condition, profiter partiellement à ce contribuable, lorsque la charge des enfants est supportée d'une manière égale par chaque parent, chacun d'eux hébergeant réellement et de manière égalitaire leurs enfants.

B.5. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 136 du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec ses articles 257 et 258 tels qu'ils sont applicables en Région wallonne, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne permet à aucune condition au contribuable isolé, hébergeant également ses enfants, de bénéficier d'une réduction partielle du précompte immobilier afférent à l'immeuble qu'il occupe.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 5 mai 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse