

Numéro du rôle : 5050
Arrêt n° 152/2011 du 13 octobre 2011

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par l'article 4 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres, tel qu'il était applicable avant son remplacement par l'article 279 de la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, E. Derycke, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 18 octobre 2010 en cause de Y.B. contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 3 novembre 2010, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il a été inséré par la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres et tel qu'il était applicable avant l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il établit une différence de traitement entre certaines catégories de contribuables, à savoir, d'une part, les contribuables qui exercent conjointement avec l'autre parent l'autorité parentale sur un enfant commun et qui peuvent produire une demande écrite conjointe concernant la répartition, entre les deux parents, des suppléments pour enfants à charge visés à l'article 131 [lire : 132] du même Code et, d'autre part, les contribuables qui exercent conjointement avec l'autre parent l'autorité parentale sur un enfant commun et qui, en dehors de leur volonté, ne peuvent pas produire de demande écrite conjointe concernant la répartition, entre les deux parents, des suppléments pour enfants à charge, notamment parce que l'autre parent, sans motif fondé, n'est pas disposé à apporter sa collaboration à cet effet ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Y.B.;
- le Conseil des ministres.

Y.B. a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 13 septembre 2011 :

- ont comparu :
 - . Me J. Engelen *loco* Me L. Vanheeswijck, avocats au barreau de Bruxelles, pour Y.B.;
 - . Me C. Cologne *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et F. Daoût 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Après que Y.B., demandeur devant le juge *a quo*, et son ex-partenaire eurent décidé de mettre fin à leur relation, une procédure fut engagée en 2000 auprès du Tribunal de la jeunesse de Bruxelles qui, par jugement du 24 novembre 2000, décida que l'autorité parentale sur leur enfant commun serait exercée conjointement et que l'enfant logerait en alternance une semaine chez la mère et une semaine chez le père.

Dès l'exercice d'imposition 2001, Y.B. a, dans ses déclarations aux impôts sur les revenus, appliqué l'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) – tel qu'il était applicable avant son remplacement par l'article 279 de la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I) - aux termes duquel les suppléments de quotité exemptée d'impôt auxquels les enfants à charge donnent droit, visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 5°, de ce Code, peuvent être répartis entre les deux parents. Etant donné que son ex-partenaire refusait de signer la demande écrite conjointe visée à l'article 132*bis* du CIR 1992, il n'a pas joint pareille demande à ses déclarations.

L'administration fiscale a considéré que Y.B. ne pouvait pas prétendre au régime prévu à l'article 132*bis* du CIR 1992 parce que les déclarations n'étaient pas accompagnées d'une demande écrite conjointe. Ses réclamations ayant été rejetées, Y.B. a introduit une requête auprès du Tribunal de première instance de Bruxelles, demandant l'annulation des cotisations en question. Subsidiairement, il a demandé au Tribunal de poser une question préjudicielle à la Cour concernant la compatibilité de l'article 132*bis* du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Avant de statuer quant au fond, le Tribunal a estimé qu'il convenait de poser cette question à la Cour.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Conseil des ministres fait valoir qu'avant l'insertion, par la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres, de la disposition en cause dans le CIR 1992, les suppléments de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge, lorsque les parents ne formaient plus un ménage, n'étaient généralement alloués qu'au parent chez qui les enfants étaient domiciliés. Par la disposition en cause, le législateur a voulu permettre la répartition de ces suppléments entre les deux parents lorsque la garde des enfants était exercée conjointement, mais moyennant l'accord écrit et irrévocable des deux parents.

A.1.2. Le Conseil des ministres souligne que la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I) a modifié la réglementation en ce sens qu'il n'est plus requis que les parents introduisent une demande écrite conjointe. Depuis l'exercice d'imposition 2008, la répartition des suppléments entre les deux parents serait possible si l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire sur la base d'une convention enregistrée ou homologuée par un juge, prévoyant expressément que les parents sont disposés à répartir les majorations de la quotité exemptée pour ces enfants, ou sur la base d'une décision de justice mentionnant expressément que l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables.

A.2.1. Selon le Conseil des ministres, la condition relative à la demande écrite conjointe - tout comme la condition, prévue dans le nouveau système, relative à l'existence d'une convention enregistrée ou homologuée ou d'une décision de justice - a été instaurée afin d'éviter que l'administration fiscale doive juger si une convention conclue par les parents concernant l'hébergement doit ou non être considérée comme un hébergement réparti de manière égalitaire.

A.2.2. Le Conseil des ministres déduit du nouveau système - qui a été instauré par la loi du 27 décembre 2006 - qu'à défaut d'un accord entre les parents contribuables, l'intervention du juge est nécessaire. Il estime que tel était également le cas dans l'ancien système, qui est en cause en l'espèce.

Il constate que la contestation devant le juge *a quo* découle de ce que l'ex-partenaire du contribuable n'était pas disposée à introduire un document conjoint. Il estime qu'il appartient dans ce cas au contribuable de demander au juge civil le remboursement de la moitié de l'avantage fiscal par l'autre parent, comme il doit le faire, le cas échéant, pour ce qui concerne le paiement des allocations familiales. Le Conseil des ministres estime également que le contribuable a la possibilité d'exiger devant le juge civil l'application de la disposition en cause.

A.3. Selon le Conseil des ministres, l'attribution des majorations de la quotité du revenu exemptée d'impôt aux deux parents pour les mêmes enfants créerait une discrimination à l'égard des parents qui ont conclu un accord et des parents qui ne vivent pas séparés. Étant donné que la situation fiscale du parent qui a bénéficié des suppléments est déjà devenue définitive, le fait que l'autre parent pourrait encore, sur le plan fiscal, exiger la répartition de ces suppléments aurait pour effet que les parents bénéficieraient une fois et demie des suppléments pour les mêmes enfants.

Le critère utilisé par le législateur – une demande écrite conjointe – est, selon le Conseil des ministres, pertinent pour éviter que les parents bénéficient une fois et demie des majorations de la quotité exemptée.

A.4.1. Y.B., demandeur devant le juge *a quo*, estime que la disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par l'administration fiscale, n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.4.2. Y.B. considère que, par la disposition en cause, le législateur a entendu répartir équitablement l'avantage de la quotité exemptée d'impôt lorsque les parents supportent conjointement la charge des enfants. Au regard de cet objectif, il n'est, selon lui, pas logique que les parents qui supportent conjointement la charge des enfants ne puissent pas tous bénéficier de la répartition de ces majorations. Y.B. estime que ce n'est qu'en cas de bonne entente entre les ex-partenaires qu'une demande écrite conjointe peut être introduite, étant donné que l'application de la disposition en cause implique, pour le parent chez qui l'enfant est domicilié, la diminution de moitié de la réduction d'impôt.

Il fait encore valoir que, du fait de la disposition en cause, la situation fiscale d'une personne est subordonnée à la coopération d'un autre contribuable. Selon Y.B., le fait que l'ex-partenaire coopère ou non ne peut être considéré comme un critère pertinent pour déterminer la charge d'enfant.

A.4.3. Selon Y.B., la différence de traitement en cause n'est pas raisonnablement justifiée. C'est ce qui ressortirait aussi du fait que, par la loi du 27 décembre 2006, le législateur a abrogé la condition relative à la demande écrite conjointe.

A.4.4. En ce qui concerne la possibilité, invoquée par le Conseil des ministres, d'exiger devant le juge civil l'application de la disposition en cause, Y.B. relève que celle-ci implique que l'application de la loi fiscale doit, dans le chef d'un contribuable, être exigée à l'égard d'un autre contribuable, ce que le législateur ne peut avoir voulu. De surcroît, il estime que l'ex-partenaire a, selon le libellé de la disposition en cause, le droit de refuser d'introduire la demande écrite conjointe, de sorte qu'aucun tribunal ne pourrait contraindre ce partenaire à donner son accord à la répartition des majorations.

A.5. Selon Y.B., la disposition en cause peut toutefois également être interprétée en ce sens qu'elle ne crée pas la différence de traitement précitée.

- B -

B.1. L'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), inséré par l'article 4 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres, disposait, avant son remplacement par l'article 279 de la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I) :

« 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 ».

B.2. Le juge *a quo* demande si cette disposition est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle établit une différence de traitement entre deux catégories de parents qui, sans former un ménage avec l'autre parent, exercent conjointement avec l'autre parent l'autorité parentale sur leurs enfants communs à charge et en ont la « garde » conjointe : d'une part, ceux qui peuvent joindre à leur déclaration fiscale la demande écrite conjointe visée dans cette disposition et, d'autre part, ceux qui ne peuvent joindre une telle demande à leur déclaration parce que l'autre parent refuse d'apporter sa collaboration à cet effet. Si, pour la première catégorie, les suppléments de quotité du revenu exemptée d'impôt visés dans cette disposition sont répartis entre les deux parents, tel n'est pas le cas pour la seconde catégorie.

B.3. Il ressort des faits de la cause soumise au juge *a quo* que le parent qui souhaite l'application de la disposition en cause sans pouvoir produire la demande écrite conjointe visée dans cette disposition dispose d'un jugement du Tribunal de la jeunesse de Bruxelles du 24 novembre 2000 qui décide que l'autorité parentale sur leur enfant commun sera exercée

conjointement par les deux parents et que cet enfant logera en alternance une semaine chez la mère et une semaine chez le père.

La Cour limite son examen de la disposition en cause à la situation des parents qui ne peuvent produire la demande écrite conjointe précitée, mais qui disposent d'une décision de justice attestant l'exercice conjoint de l'autorité parentale sur les enfants communs et la répartition égalitaire de l'hébergement de ces enfants entre les deux parents.

B.4.1. Les « suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 5° » dont il s'agit dans la disposition en cause portent sur les suppléments de la quotité de revenu exemptée d'impôt, mentionnée à l'article 131 du CIR 1992, pour enfants à charge.

B.4.2. Selon la disposition en cause, le père et la mère d'un ou de plusieurs enfants à charge qui exercent conjointement l'autorité parentale sur leurs enfants communs et qui en ont la « garde » conjointe, mais sans faire partie du même ménage, ne peuvent répartir les suppléments précités entre eux deux que lorsqu'ils introduisent conjointement une demande écrite à cet effet, qui doit être jointe à leurs déclarations aux impôts sur les revenus.

Etant donné que la demande doit être introduite « conjointement », tous deux doivent être d'accord avec la répartition de ces suppléments de quotité du revenu exemptée d'impôt.

B.5. La disposition en cause a été insérée dans le CIR 1992 par l'article 4 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres.

Au cours des travaux préparatoires de cette loi, cette disposition a été commentée comme suit :

« 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. Cet accord devra être joint à chacune des déclarations fiscales des parents et est valable pour un exercice d'imposition » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 2073/6, p. 2).

« 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.

Pour la détermination des suppléments auxquels les enfants donnent droit conformément à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 5°, on ne tient pas compte des éventuels autres enfants du ménage.

La moitié du montant du supplément ainsi déterminé sera :

- portée en déduction des suppléments auxquels donnent droit les enfants du ménage où ils sont domiciliés;
- allouée à l'autre parent.

La répartition de ces suppléments entre les parents est subordonnée au dépôt par les deux parents d'une requête irrévocable, à renouveler chaque année. Cette requête doit être annexée à leur déclaration aux impôts sur les revenus » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 2073/1, pp. 1-2).

B.6.1. Il apparaît donc que le législateur a estimé qu'il était « juste » et « équitable » que les majorations de la quotité exemptée d'impôt auxquelles les enfants à charge donnent droit soient réparties entre les deux parents qui ne forment pas un ménage lorsqu'ils exercent conjointement l'autorité parentale sur leurs enfants communs et en ont la « garde » conjointe parce que, dans ce cas, « la charge des enfants est supportée équitablement par chaque parent ».

B.6.2. Comme le fait valoir le Conseil des ministres, il peut être admis que le législateur, par la condition relative à la demande écrite conjointe, ait voulu éviter que l'administration fiscale doive trancher la question de savoir si les deux parents exercent conjointement ou non l'autorité parentale et la « garde ».

Au regard de cet objectif, il est pertinent que le contribuable ne puisse faire usage du régime inscrit dans la disposition en cause que si l'administration fiscale a la preuve que les parents exercent conjointement l'autorité parentale sur leurs enfants communs et en ont la « garde » conjointe.

B.6.3. En prévoyant que cette preuve peut exclusivement être produite par une demande écrite conjointe des parents, la disposition en cause subordonne toutefois l'application du régime inscrit dans cette disposition, pour un des deux parents, à l'accord de l'autre parent qui, lorsque les enfants sont domiciliés chez ce dernier, a intérêt à refuser cet accord, étant donné qu'il peut dans cette hypothèse bénéficier personnellement de l'intégralité des suppléments en question.

Pour cette raison, il n'est pas raisonnablement justifié, à la lumière de l'objectif mentionné en B.6.1, que cette preuve puisse exclusivement être produite par une demande écrite conjointe des parents, et non par une décision de justice.

B.7. En ce qu'elle ne prévoit pas que la preuve précitée peut être produite par une décision de justice, la disposition en cause n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.8. Dès lors que cette lacune est située dans le texte soumis à la Cour, il appartient au juge *a quo* de mettre fin à l'inconstitutionnalité constatée par celle-ci, puisque ce constat est exprimé en des termes suffisamment précis et complets pour permettre que la disposition en cause soit appliquée dans le respect des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.9. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable avant son remplacement par l'article 279 de la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne prévoit pas que les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 5°, de ce Code peuvent être répartis entre les parents qui ne font pas partie du même ménage, lorsqu'il ressort d'une décision de justice qu'ils exercent conjointement l'autorité parentale sur leurs enfants communs à charge et en ont la « garde » conjointe.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 13 octobre 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt