

Numéro du rôle : 6428
Arrêt n° 112/2017 du 12 octobre 2017

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège, division Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges A. Alen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

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

Par jugement du 12 mai 2016 en cause de Fernando Santin y Ogueta contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 mai 2016, le Tribunal de première instance de Liège, division Liège, 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 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses, modifiant la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres, 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 convention enregistrée ou homologuée ou une décision judiciaire et peuvent obtenir les suppléments de montant exempté d'impôts pour personnes à charge et, d'autre part, les contribuables qui exercent conjointement avec l'autre parent l'autorité parentale sur un enfant commun et qui ont convenu verbalement d'organiser et de mettre en place réellement un système de répartition égalitaire, qu'ils prouvent par toute voie de droit, mais qui n'a été ni ratifié, entériné, homologué par convention ni ordonné par décision de justice et que le taxateur n'ignore ni ne conteste cette situation de fait ? ».

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 21 juin 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins que le Conseil des ministres n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendu, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 12 juillet 2017 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 12 juillet 2017.

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 Tribunal de première instance de Liège, division Liège, est saisi d'un litige opposant un contribuable à l'Etat belge, concernant la prise en charge fiscale de ses deux enfants pour l'exercice d'imposition 2012. Les enfants sont domiciliés chez leur mère, dont il est divorcé. Le Tribunal constate que ni la mère, ni l'administration ne contestent que l'hébergement des enfants était, pour l'année concernée, organisé de manière égalitaire entre les deux parents. Cette situation est confirmée par une attestation émanant du fils du requérant. Le Tribunal constate que l'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 requiert, à titre de preuve de la répartition égalitaire de l'hébergement des enfants communs à charge, soit une convention homologuée ou enregistrée, soit une décision judiciaire. Il estime qu'en l'espèce, la position de l'administration qui se retranche

derrière ce texte est formaliste, qu'elle contredit le but de simplification administrative, qu'elle anéantit la volonté du législateur, qu'elle est contraire à la volonté des parents et qu'elle crée une discrimination entre contribuables. En conséquence, il pose à la Cour la question précitée.

### III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Conseil des ministres rappelle que l'évolution de la législation fiscale relative à la répartition entre parents séparés du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge traduit le souci du législateur de prendre en considération le régime juridique de l'exercice conjoint de l'autorité parentale consacré par le droit civil. Il fait valoir que la volonté du législateur en matière de droit civil a été de conférer une compétence prépondérante au juge civil en ce qui concerne la problématique de l'hébergement égalitaire d'enfants dont les parents vivent séparément. A cette fin, il a prévu que le juge, soit homologue l'accord intervenu entre les parents, soit règle cette question d'autorité. Le Conseil des ministres estime qu'il est logique que ce que le juge ordonne en matière d'hébergement ait un impact sur les avantages octroyés par le droit fiscal.

A.1.2. Le Conseil des ministres cite l'arrêt n° 152/2011 du 13 octobre 2011, par lequel la Cour a reconnu que l'exigence que l'hébergement égalitaire soit prouvé de manière telle qu'il ne puisse y avoir de discussion à l'occasion d'un contentieux fiscal était justifiée.

A.1.3. Le Conseil des ministres expose que la réforme du régime fiscal introduite par la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), qui est une conséquence de la modification de l'article 374 du Code civil consacrant le principe de l'hébergement égalitaire des enfants de parents séparés, avait pour but, notamment, d'alléger les formalités à remplir par les contribuables au niveau de la preuve. Il ajoute que le législateur n'a nullement eu l'intention d'abolir la nécessité de rapporter la preuve de la répartition égalitaire de l'hébergement et que sa volonté était clairement d'éviter que les fonctionnaires-taxateurs s'immiscent dans la vie privée des parents et soient amenés à devoir apprécier si un régime de résidence des enfants peut être considéré comme un hébergement égalitaire.

A.1.4. Le Conseil des ministres renvoie à l'article 374 du Code civil qui prévoit trois hypothèses concernant la manière dont l'hébergement égalitaire peut être fixé : soit par l'accord des parents non soumis à l'homologation du juge, soit par l'accord des parents homologué par le juge, soit par le juge en cas de désaccord des parents.

A.2. A titre principal, le Conseil des ministres fait valoir que la question préjudicielle n'a pas d'objet parce que l'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus n'établit aucune distinction entre catégories de contribuables. Il rappelle à cet égard que la disposition en cause exige que tous les contribuables concernés fournissent la preuve requise de l'hébergement égalitaire des enfants et qu'ils doivent tous se conformer aux modes de preuve exigés. Il estime qu'il n'appartient pas à la Cour de décider si les exigences de la disposition en cause sont opportunes ou souhaitables ni de vérifier si le but poursuivi par le législateur pourrait être atteint par d'autres mesures, comme la fourniture de la preuve par toute voie de droit.

A.3. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres fait valoir que la différence de traitement critiquée est objectivement et raisonnablement justifiée par la volonté du législateur d'éviter tout nouveau débat, devant une administration fiscale ou un juge appelé à trancher une contestation fiscale, sur une question qui a été préalablement et nécessairement réglée au niveau civil et qui ne relève de la compétence ni de l'administration ni du juge fiscal.

A.4. Il précise que le législateur fiscal admet la prise en considération d'un accord amiable non homologué par le juge, pour autant qu'il ait été soumis à la formalité, gratuite, de l'enregistrement, afin qu'il ait date certaine. Il fait valoir que cette particularité se justifie par le fait qu'un simple accord amiable, envisagé comme

acte sous seing privé, n'est pas opposable au fisc, lequel n'est pas, s'agissant d'une question de nature purement civile, habilité à exercer un pouvoir d'investigation. Il ajoute que ce formalisme minimal participe à la protection des intérêts des parents eux-mêmes.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui, dans sa version applicable au litige pendant devant la juridiction *a quo*, disposait :

« 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.1.2. Les « suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6° » dont il s'agit dans la disposition en cause sont les suppléments de la quotité de revenu exemptée d'impôt, mentionnée à l'article 131 du CIR 1992, pour enfants à charge.

B.2. La Cour est invitée à examiner la compatibilité de cette disposition avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elle exige, pour la répartition entre les parents de l'avantage fiscal auquel donne droit la charge d'enfants, que la preuve de la répartition égalitaire de l'hébergement de ceux-ci soit rapportée soit par une convention homologuée ou enregistrée soit par une décision judiciaire. L'article 132*bis* du CIR 1992 en cause crée ainsi une différence de traitement entre les contribuables qui peuvent prouver la répartition égalitaire de l'hébergement de leurs enfants communs par un de ces modes et ceux qui ne peuvent fournir une de ces preuves, alors qu'ils peuvent prouver la répartition égalitaire de l'hébergement par toutes voies de droit et que cette situation de fait n'est pas contestée. Pour la première catégorie, les suppléments de la quotité de revenu exemptée d'impôt sont répartis entre les deux parents, alors que tel n'est pas le cas pour la seconde catégorie.

B.3.1. L'article 132*bis* a été introduit dans le CIR 1992 par l'article 4 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres. Dans sa rédaction originale, il prévoyait que les suppléments de la quotité de revenu exemptée d'impôts pour enfants communs à charge étaient répartis entre les parents séparés « à condition que ceux-ci en fassent conjointement la demande écrite » et que celle-ci soit « jointe à leur déclaration aux impôts sur les revenus ». Cette demande ne valait que pour un exercice d'imposition, de sorte qu'elle devait être réitérée chaque année.

B.3.2. Par cette disposition, le législateur entendait aménager la situation fiscale des contribuables séparés ayant des enfants communs en cohérence avec l'article 374 du Code civil qui prévoyait l'exercice conjoint de l'autorité parentale (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 2073/1, p. 1).

B.4.1. La loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I) a remplacé l'article 132*bis* du CIR 1992 par la disposition citée en B.1.1 en vue d'en adapter la rédaction à certaines évolutions du droit civil, de simplifier les formalités à remplir par les contribuables

et de permettre également la répartition du supplément complémentaire pour les enfants à charge n'ayant pas atteint l'âge de trois ans prévu par l'article 132, alinéa 1er, 6°, du CIR 1992 (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2760/001, pp. 167-169).

B.4.2. Les travaux préparatoires indiquent, à propos de l'exigence de rapporter la preuve de la répartition égalitaire de l'hébergement par la production, soit d'une décision judiciaire, soit d'une convention enregistrée ou homologuée :

« On profite également de l'occasion pour simplifier les formalités à remplir par les contribuables. Ils ne devront plus introduire chaque année une demande écrite conjointement dans leur déclaration à l'impôt sur les revenus. Il suffira simplement qu'ils mentionnent dans leur déclaration qu'un ou plusieurs de leurs enfants se trouve(nt) dans la situation visée à l'article 132*bis*, CIR 92.

D'autre part, dans la nouvelle réglementation, certaines pièces justificatives doivent être présentées à la demande de l'administration. Lorsqu'un juge a décidé de répartir l'hébergement des enfants de manière égalitaire entre les parents, les contribuables doivent pouvoir fournir une copie de cette décision. Lorsque l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre les deux parents sur base d'une convention, cette convention doit être homologuée par un juge (par exemple dans le cadre d'un divorce par consentement mutuel) ou enregistrée gratuitement de telle sorte qu'elle ait date certaine.

Tant la convention que la décision judiciaire doivent mentionner explicitement que l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux parents. Cette condition est instaurée afin d'éviter que les fonctionnaires ne soient amenés à juger si un régime de résidence peut être considéré comme un hébergement égalitaire » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2760/001, pp. 168-169).

B.5. Par son arrêt n° 152/2011 du 13 octobre 2011, la Cour a répondu à une question préjudicielle relative à l'article 132*bis* du CIR 1992, dans la version antérieure à son remplacement par la loi du 27 décembre 2006 précitée. La Cour a 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 ».

B.6. Il peut être admis que le législateur 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 si le régime d'hébergement des enfants peut être considéré comme un hébergement égalitaire. 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 l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire entre les parents.

B.7. En vertu de l'article 374 du Code civil, lorsque les parents ne vivent pas ensemble, l'hébergement des enfants communs est organisé soit par un accord entre les parents, soit, en cas de désaccord, par une décision du tribunal de la famille.

Si le tribunal de la famille est saisi par les parents, il homologue l'accord intervenu entre eux, sauf s'il est manifestement contraire à l'intérêt de l'enfant. Si le tribunal n'a pas été saisi par les parents, la convention organisant l'hébergement des enfants communs n'est pas homologuée.

B.8.1. Lorsque l'hébergement égalitaire des enfants communs est organisé soit par une décision judiciaire, soit par une convention entre les parents homologuée par le tribunal de la famille, les contribuables peuvent obtenir la répartition des suppléments de la quotité de revenu exemptée d'impôts en présentant la décision de justice à l'administration fiscale. Lorsque l'accord des parents n'a pas fait l'objet d'une homologation judiciaire, ils peuvent également obtenir l'avantage fiscal en cause, à la condition que leur accord ait été consigné par écrit et présenté à l'enregistrement. La convention homologuée ou enregistrée doit en outre mentionner explicitement que les contribuables sont disposés à répartir les suppléments à la quotité de revenu exemptée d'impôt entre eux.

B.8.2. L'enregistrement de la convention contenant l'accord amiable permet de lui donner date certaine et le rend opposable aux tiers, en ce compris à l'administration fiscale. Il s'agit d'une formalité aisée et gratuite par laquelle le contribuable peut constituer la preuve de la répartition égalitaire de l'hébergement des enfants et de l'accord entre parents au sujet de la répartition des suppléments de la quotité de revenu exemptée. La constitution de cette preuve permet d'éviter que l'administration doive elle-même apprécier les preuves diverses qui pourraient lui être présentées quant aux modalités d'hébergement des enfants, quant à la période concernée par l'hébergement égalitaire et quant à l'accord des parents relatif à la répartition de l'avantage fiscal en cause.

B.9.1. En subordonnant la répartition de l'avantage fiscal entre les parents d'enfants à charge qui ne vivent pas ensemble à la présentation soit d'une décision judiciaire, soit d'une convention homologuée ou enregistrée mentionnant explicitement que l'hébergement des enfants est égalitaire et qu'ils sont disposés à répartir cet avantage entre eux, le législateur a donc pris une mesure pertinente par rapport à l'objectif rappelé en B.6. Compte tenu de la possibilité de rapporter la preuve de l'hébergement égalitaire des enfants par une convention enregistrée, cette mesure n'entraîne pas de conséquences disproportionnées pour les contribuables.

B.9.2. La différence de traitement qui en découle entre les contribuables qui peuvent présenter à l'administration fiscale une décision de justice, une convention homologuée ou une convention enregistrée et ceux qui ne le peuvent pas est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.



Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 132*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 279 de la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 12 octobre 2017.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels