

le Médiateur fédéral



FISCALITÉ DE LA FAMILLE

UNE RÉGLEMENTATION COMPLEXE CONFRONTÉE À
L'ÉVOLUTION DES FORMES D'ORGANISATION FAMILIALE

ENQUÊTE / 01

FISCALITÉ DE LA FAMILLE

Une réglementation complexe confrontée à
l'évolution des formes d'organisation familiale

Edition mise à jour au 27 juin 2016

le **Médiateur** fédéral



le Médiateur fédéral

Éditeurs responsables : C. De Bruecker et G. Herman

Illustrations : S. Pareit

Conception graphique, mise en page et impression : Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

La reproduction, en tout ou en partie, à des fins éducatives et non commerciales est encouragée avec mention de la source

1^{ère} édition publiée le 18 avril 2016 dans le rapport annuel 2015 et mise à jour au 27 juin 2016

Cette enquête est disponible sur www.mediateurfederal.be

D/2016/13.380/1

TABLE DES MATIÈRES

Avant-propos	7
Introduction	9
1. Constats tirés des réclamations.....	17
1.1. Coparenté fiscale et domicile fiscal unique	19
1.1.1. Modalités de calcul.....	19
1.1.2. Enfants majeurs.....	23
1.1.3. Contribuables autres que le parent	24
1.1.4. Crédit d'impôt.....	25
1.1.5. Situations transfrontalières.....	26
1.1.6. Retenue de précompte professionnel.....	27
1.1.7. Hébergements inégalitaires ou quasi-égalitaires	27
1.2. Coparenté fiscale et rentes alimentaires.....	29
1.2.1. Pas de cumul des régimes	29
1.2.2. Insécurité juridique pour l'autre parent.....	31
1.2.3. Pas d'adaptation automatique par l'administration.....	32
1.3. Contribuables isolés ou imposés conjointement	35
1.3.1. Règles d'attribution divergentes des avantages fiscaux.....	35
1.3.2. Contribuables imposés conjointement : pas de choix possible....	36
1.3.3. Parent isolé?	39
1.3.4. Contribuables isolés : qui est chef de ménage?	41
2. Difficultés d'application de la réglementation.....	43
2.1. Difficultés pour l'administration.....	45
2.1.1. Complexité des formes d'organisation familiale.....	45
2.1.2. Augmentation de la charge de travail.....	46
2.1.3. Libellé des décisions judiciaires.....	47
2.1.4. Rentes alimentaires : contrôle difficile	48
2.1.5. Législation fiscale versus autres législations.....	49
2.2. Difficultés pour les acteurs du monde judiciaire	50
3. Considérations finales	55
3.1. Complexité de la réglementation	57
3.1.1. Application inégale de la réglementation	57
3.1.2. Conflits entre ex-conjoints	57
3.1.3. Coût sociétal	58
3.2. Principes fondamentaux	59

3.2.1. Intérêt supérieur de l'enfant.....	59
3.2.2. Transparence, simplicité et prévisibilité	59

Observations du service d'expertise et support stratégiques du SPF Finances sur ce rapport..... 61

1. Coparenté fiscale	63
1.1. Partage de l'avantage pour les enfants en coparenté.....	63
1.2. Limitation du régime de coparenté fiscale aux enfants pour lesquels les parents exercent conjointement l'autorité parentale	64
1.3. Crédit d'impôt pour enfants à charge.....	65
1.4. Autres	65
2. Coparenté fiscale et rentes alimentaires	65
3. Avantages fiscaux pour enfants à charge de contribuables imposés conjointement ou isolément.....	66

AVANT-PROPOS

A côté de la famille traditionnelle composée d'un couple marié et de ses enfants vivant sous un même toit, de nombreuses autres formes d'organisation familiale se sont développées au cours des dernières décennies.

Bon nombre d'entre elles ont trouvé écho dans la législation. Ainsi, sur le plan fiscal, plusieurs initiatives se sont efforcées d'octroyer un cadre réglementaire adapté à la coparenté, aux parents célibataires avec enfants et aux familles recomposées.

Il ressort toutefois du traitement des plaintes que cette réglementation est devenue tellement complexe que le citoyen n'en comprend plus toujours la légitimité. Ainsi des situations qui semblent identiques peuvent mener à des résultats fiscaux différents. Pour l'administration fiscale aussi, il devient de plus en plus difficile de cerner concrètement les multiples modes d'organisation familiale pour y appliquer la réglementation la plus adéquate. Enfin, les acteurs du monde judiciaire éprouvent de plus en plus de mal à pouvoir évaluer les avantages fiscaux de chacun des parents, évaluation nécessaire à la fixation des contributions alimentaires.

Afin d'utiliser d'une manière constructive les importants signaux émis par les citoyens à travers leurs plaintes, nous avons tenté - via une enquête - de mettre en évidence les principales difficultés d'application de cette partie de la législation fiscale.

Nous avons présenté le résultat de notre analyse à l'administration fiscale ainsi qu'à différents acteurs qui peuvent ou doivent appliquer les paramètres de la fiscalité de la famille dans leurs activités (avocats, juges, professeurs d'université, ...).

L'enquête dresse ainsi les difficultés d'application de la réglementation pour l'administration ainsi que pour les acteurs du monde judiciaire. Elle révèle aussi certaines critiques à l'égard de dispositifs qui entraînent des effets qui n'ont pas forcément été voulus par le législateur ou suscitent l'incompréhension. Nous constatons que plusieurs de ces problématiques ne trouveront de solution cohérente que par la voie législative.

Nous espérons que cette enquête suscitera le débat en vue d'une fiscalité de la famille plus simple, compatible avec les nouvelles réalités sociales, transparente pour tous les acteurs et dans laquelle l'intérêt de l'enfant constitue la principale préoccupation.

Catherine De Bruecker

Guido Herman

INTRODUCTION

« La viabilité à terme de toute politique et de toute organisation administrative dépend de sa capacité à demeurer en phase avec la réalité socio-économique. En d'autres termes, elle doit pouvoir offrir aux citoyens des solutions compatibles avec les nouvelles réalités qui s'annoncent, dans le respect des règles et des valeurs démocratiques établies »¹.

Dans son Rapport annuel 2014, le Médiateur fédéral adressait par ailleurs une recommandation générale au Parlement (RG 14/01)² visant à prendre en compte de manière primordiale l'intérêt supérieur de l'enfant dans l'élaboration de mesures qui le concernent.

C'est de ce double point de vue que le Médiateur fédéral examine la fiscalité de la famille et plus précisément, la part de la réglementation fiscale qui se rapporte aux enfants³.

INSTRUMENT DE SOUTIEN AUX FAMILLES

Les mesures fiscales en faveur des enfants à charge forment, conjointement avec les allocations familiales, le principal instrument employé par les autorités pour soutenir financièrement les familles. Ces deux matières relevaient jusqu'il y a peu de la seule compétence fédérale. La politique fédérale repose sur le principe que les familles nombreuses ont de plus grands besoins financiers et, par conséquent, se voient attribuer des allocations familiales majorées et un avantage fiscal supplémentaire.

En vue de mieux répondre aux besoins spécifiques de certains enfants ou des circonstances dans lesquelles ils grandissent, les deux systèmes prévoient des corrections qui visent souvent le même public-cible : l'intervention est majorée pour les enfants avec handicap ; les parents isolés

1 Le Médiateur fédéral, *Rapport annuel 2014*, p. 18.

2 *Ibid.*, pp. 25-28.

3 La fiscalité de la famille au sens large, avec le quotient conjugal et les autres personnes à charge, ne sera pas abordée ici. Le principe du quotient conjugal relève en effet clairement d'un choix politique et son calcul s'effectue de manière complètement automatisée. Quant à la fiscalité des autres personnes à charge, elle relève d'un ordre de grandeur beaucoup moins significatif que la fiscalité des enfants à charge.

reçoivent un avantage supplémentaire et une correction sociale est appliquée dans les deux systèmes, soit sous la forme de prestations familiales garanties, soit sous la forme d'un crédit d'impôt pour enfants à charge pour les parents avec des bas revenus.

Par ailleurs, le régime fédéral des allocations familiales comporte un correctif destiné à tenir compte de l'augmentation des coûts d'éducation avec l'âge des enfants et une prime de rentrée scolaire est allouée.

Il ressort clairement de cette comparaison sommaire entre le régime des allocations familiales et la réglementation fiscale en matière d'enfants à charge que ces deux instruments politiques se renforcent mutuellement.

RÉFORME DE L'ÉTAT

Dans le cadre de la sixième réforme de l'État, les allocations familiales – en tant qu'instrument de la politique familiale – ont été transférées aux entités fédérées.

A ce jour, aucune modification n'a encore été apportée à ces réglementations mais la logique fédérale implique que les entités fédérées mèneront leurs propres politiques et imprimeront des accents différents.

Ainsi, l'accord de gouvernement flamand fixe comme objectif de se diriger vers une simplification du système actuel où, partant du principe que chaque enfant est égal, les régimes de détermination du rang et du supplément d'âge seront supprimés. Parallèlement, la volonté subsiste de maintenir un supplément pour les enfants présentant des besoins particuliers et pour les familles à bas revenus⁴.

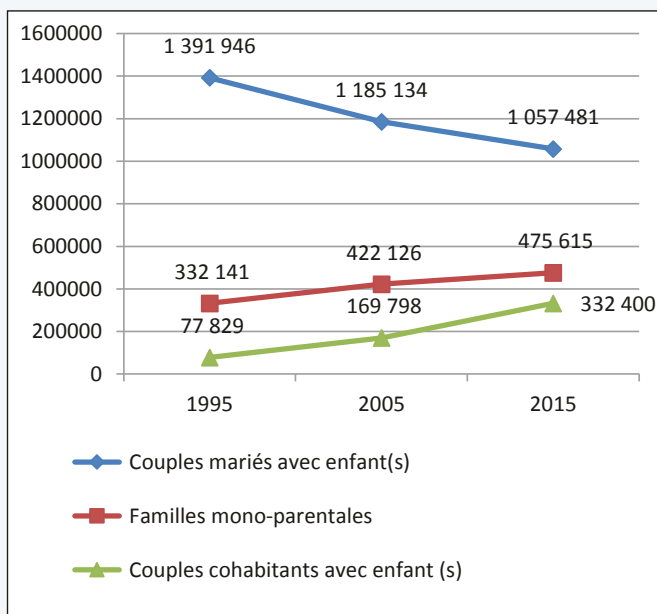
L'accord de gouvernement wallon manifeste quant à lui l'intention de maintenir dans une première phase le système actuel avant d'examiner, dans une seconde phase, les mesures qui pourraient être mises en œuvre en vue de mieux tenir compte des nouvelles formes d'organisation familiale⁵.

4 *Regeringsverklaring van de Vlaamse regering*, Vlaams Parlement, 2014, 31(2014)-n° 1, p. 12.

5 *Déclaration de politique régionale*, Parlement wallon, 2014, 20(SE 2014)-n° 1, pp. 29-30.

Quand on observe les chiffres retraçant les évolutions en matière d'organisation des familles avec enfant(s)⁶, on constate que la famille traditionnelle – à savoir un couple marié avec enfants – constitue toujours la forme la plus courante mais que le nombre de cohabitant (légaux ou de fait) et d'isolés avec enfant(s) ne cesse de croître :

Evolution du nombre de familles avec enfants (1995-2005)



Le graphique ci-dessus reprend les évolutions en matière d'organisation des structures familiales entre 1995, 2005 et 2015. Les statistiques à disposition du SPF Économie ne permettent pas de ventiler, dans la catégorie cohabitants avec enfant(s) entre les cohabitants légaux et les cohabitants de fait. Le graphique ci-après, basé sur l'étude statistique Census 2011⁷, donne un aperçu de la répartition entre cohabitants légaux et cohabitants de fait, sans tenir compte toutefois de la présence ou non d'enfants dans le ménage.

⁶ SPF Économie, PME, Classes moyennes et Énergie, Direction générale Statistique - Statistics Belgium.

⁷ SPF Économie, PME, Classes moyennes et Énergie, Direction générale Statistique, Census 2011. L'étude Census 2011 applique une nouvelle méthode de recensement et d'analyse statistique et, par conséquent, ses résultats sont difficilement comparables avec les recensements antérieurs.

Répartition entre cohabitants légaux et cohabitants de fait en 2011



Bien qu'il n'existe pas de statistiques officielles à ce sujet, selon des enquêtes menées en Flandre⁸ ainsi qu'en Wallonie et à Bruxelles⁹, 15 % des enfants vivent dans une famille recomposée. Parmi les parents séparés, environ 30 %¹⁰ optent pour un hébergement égalitaire ou quasi égalitaire de leurs enfants. Ces évolutions se traduisent naturellement au niveau fiscal¹¹.

8 Vanassche, S., Sordermans, A., Botterman S., Corijn, M., Dekeyser, G., Havermans N., Mathijs, K., *Congresboek Leuven Adolescenten en Gezinnenonderzoek*, 22 septembre 2011, (Vanassche, S., Ed.), Centrum voor Sociologisch Onderzoek, KULeuven. Cette enquête est basée sur un échantillon de 5 778 élèves issus de l'enseignement secondaire.

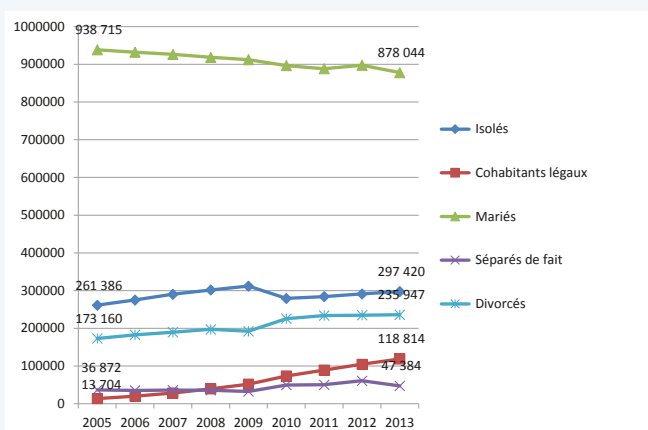
9 La Ligue des Familles, *Baromètre des parents 2015*, www.laligue.be, Cette enquête est basée sur un échantillon de 1 500 belges francophones âgés de 18 ans ou plus, et ayant au moins un enfant âgé de moins de 25 ans.

10 32,8 % en Flandre (au minimum 33 % du temps chez chacun des parents) et 31 % en Wallonie et à Bruxelles (50 % du temps chez chacun des parents).

11 SPF Économie, PME, Classes moyennes et Énergie, Direction générale Statistique, Statistique fiscale des revenus.

Le graphique ci-après reprend les évolutions des déclarations d'impôt de contribuables qui postulent l'octroi d'un avantage fiscal pour enfants à charge (soit la totalité, soit la moitié du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge) entre les exercices d'imposition 2005 et 2013. Il n'est pas tenu compte ici des contribuables qui ne postulent aucun abattement fiscal pour enfants à charge mais bien la déduction de rentes alimentaires versées à leur enfant(s)¹².

Evolution du nombre de déclarations d'impôt de contribuables qui demandent l'avantage fiscal pour enfant(s) à charge



Les catégories « contribuables mariés » et « cohabitants légaux » font l'objet d'une imposition conjointe¹³, les contribuables appartenant aux catégories « isolés » et « divorcés » sont imposés isolément ; dans la catégorie « séparés de fait », l'imposition peut être conjointe ou séparée en fonction de la date de séparation. La catégorie « isolés » comprend les contribuables isolés, cohabitants de fait et veufs. La catégorie « divorcés » intègre également les contribuables séparés de corps.

12 Les statistiques ne permettent en effet pas de distinguer les rentes alimentaires versées à des enfants de celles versées à d'autres personnes (ex-conjoint, parent, ...). A titre indicatif, pour l'exercice d'imposition 2013, des rentes alimentaires ont été postulées dans 217 659 déclarations d'impôt de contribuables pour un montant total de 695 056 172 EUR. SPF Économie, PME, Classes moyennes et Énergie, Direction générale Statistique, Statistique fiscale des revenus.

13 A l'exclusion toutefois de l'année du mariage ou de la déclaration de cohabitation légale, pour laquelle ils font encore l'objet d'une imposition séparée (article 126 CIR 92).

Entre les exercices d'imposition 2005 et 2013, le nombre de contribuables pratiquant la coparenté fiscale a augmenté de 18 372 à 63 066, tandis que le nombre de contribuables qui perçoivent un supplément de quotité exemptée pour isolé avec enfant(s) à charge a crû de 440 691 à 528 978.

INÉGALITÉ FISCALE ENTRE PARENTS

L'analyse des plaintes récurrentes adressées au Médiateur fédéral à ce sujet révèle que les mesures fiscales en faveur des enfants à charge en matière d'impôt direct ne paraissent plus adaptées aux nouvelles formes d'organisation familiale. L'objectif poursuivi lors de la dernière réforme globale de la fiscalité des personnes physiques par la loi du 10 août 2001 de réaliser une fiscalité « *neutre vis-à-vis des choix de vie* »¹⁴ ne semble pas réalisé et se trouve de plus en plus sous pression.

C'est ainsi qu'en cas de partage de la quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge entre parents pratiquant l'hébergement égalitaire de leurs enfants communs (application de l'article 132bis du Code des impôts sur les revenus de 1992, ci-après CIR 92), des situations d'inégalité peuvent surgir entre les parents en fonction du seul critère d'inscription des enfants au Registre national des personnes physiques. L'attribution automatique – pour les contribuables mariés ou cohabitants légaux – du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge au conjoint disposant des revenus les plus élevés peut, dans certaines situations, entraîner la perte de l'avantage fiscal pour enfants à charge.

Un autre constat concerne le mode d'attribution du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge au bénéfice d'un contribuable isolé. Initialement conçu au bénéfice des contribuables qui élèvent seuls leurs enfants, il apparaît aujourd'hui que la part sans cesse croissante de contribuables isolés formant un ménage de fait jouit également de cette mesure.

Nous approfondissons ces problématiques, avec d'autres, dans un premier chapitre. Ces constats, tirés pour la plupart de réclamations individuelles

¹⁴ Projet de loi portant réforme de l'impôt des personnes physiques, *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, 50-1270/001, p. 6.

adressées au Médiateur fédéral, ont été confrontés à l'expertise de différents acteurs externes du monde académique¹⁵, judiciaire¹⁶ et de la société civile¹⁷.

Nous nous attachons ensuite, dans un second chapitre, à mettre l'accent sur les difficultés d'application auxquelles sont confrontés, du fait de la complexité de la législation concernée, l'administration ainsi que les différents acteurs qui peuvent ou doivent utiliser des éléments de la fiscalité de la famille dans leurs décisions.

Les observations formulées sur l'avant-projet de cette contribution par le Service d'encadrement Expertise et support stratégiques du SPF Finances sont jointes en annexe. L'administration formule également dans ses observations un certain nombre de pistes de réflexion en réponse aux constats développés¹⁸.

Les modifications légales depuis 2001, les propositions de lois encore pendantes, les arrêts de la Cour constitutionnelle et de la Cour de justice de l'Union européenne¹⁹, le manque de transparence pour le citoyen concerné et les conflits que la réglementation actuelle peut provoquer entre les ex-conjoints, les difficultés auxquelles les juges sont confrontés pour évaluer au mieux les conséquences fiscales de la prise en charge des enfants, sans compter la surcharge administrative générée par l'ensemble des vérifications opérées par les services locaux de taxation ; ce sont autant

15 Marc Bourgeois (professeur à la Faculté de Droit, Unité de droit fiscal, Université de Liège), Maurice De Mey (chargé de cours, Fiscale Hogeschool), Ilse De Troyer (chargé de cours en fiscalité de la famille, Faculté Economie et Sciences de l'Entreprise, KULeuven), Luc Maes (professeur de droit fiscal, Universiteit Antwerpen / Hogeschool-Universiteit Brussel / Fiscale Hogeschool et conseiller suppléant, Cour d'appel d'Anvers), Inge Van De Woestyne (professeur à l'Institut de droit fiscal, Universiteit Gent), Marie-Cécile Van Grieken (secrétaire général ICHEC-ESSF),

16 Steven Brouwers (avocat – médiateur familial), Jacques Mahieu (juge de la famille, Tribunal de première instance d'Anvers), Thierry Marchandise (Juge de paix émérite), Pierre-André Wustefeld (président de Chambre, Cour d'appel de Mons, Président de la Commission des contributions alimentaires).

17 Delphine Chabbert (directrice de la Ligue des familles), Yves Coemans (collaborateur du Service d'étude du Gezinsbond, membre de la Commission des contributions alimentaires).

18 Voy. annexe 7 pour les observations du Service d'encadrement Expertise et support stratégiques du SPF Finances. L'avant-projet n'incluait pas le chapitre « difficultés d'application pour le monde judiciaire » ainsi que les considérations finales.

19 Citons entre autres, l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 12 décembre 2013, *Imfeld-Garcet c/ État belge*, C-303/12, les arrêts de la Cour constitutionnelle n° 63/2011 du 5 mai 2011, n° 100/2013 du 9 juillet 2013 et n° 68/2014 du 24 avril 2014.

d'éléments qui indiquent que le coût sociétal lié à la politique fiscale en matière de prise en charge des enfants est important et va croissant.

Le transfert aux entités fédérées d'une partie des compétences en matière de politique familiale constitue peut-être un moment propice pour évaluer la politique fédérale en ce domaine.

Par la présente contribution, le Médiateur fédéral veut inciter à la réflexion sur le développement d'une fiscalité plus simple, transparente et prévisible, dans laquelle l'intérêt supérieur de l'enfant constitue une préoccupation primordiale.



1. CONSTATS TIRÉS DES RÉCLAMATIONS



SPINCH

1.1. Coparenté fiscale et domicile fiscal unique

Un abattement fiscal supplémentaire est accordé pour les enfants à charge du contribuable. En cas d'hébergement égalitaire, cet abattement peut être partagé entre les parents. Toutefois, le maintien du critère de domicile fiscal unique de l'enfant aboutit à créer de multiples différences de traitement en faveur du parent auprès duquel est établi le domicile fiscal des enfants.

1.1.1. Modalités de calcul

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2000, le supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge (article 132 CIR 92) ne pouvait être partagé entre parents séparés. Seul le parent dont le(s) enfant(s) faisai(en)t partie du ménage au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (article 136 CIR 92)²⁰ pouvait bénéficier du supplément de quotité prévu à l'article 132 CIR 92.

Par l'article 2 de la loi du 4 mai 1999²¹, le législateur a inséré un article 132**bis** CIR 92, donnant la possibilité aux parents qui partagent de manière égalitaire l'hébergement des enfants de partager le supplément de quotité exemptée d'impôt prévu à l'article 132 CIR 92²². Ce régime est communément appelé la coparenté fiscale.

On peut trouver la justification de cette mesure dans l'exposé des motifs du projet de loi : « *Jusqu'à présent, le 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,*

20 L'administration se fonde généralement sur l'inscription des enfants au registre de la population pour déterminer le ménage duquel ils font partie. Cette notion recouvre toutefois une signification plus étendue et constitue une question de fait. Selon la Cour de cassation, le mot ménage repris à l'article 136 CIR 92, « *doit être pris dans son sens usuel et désigne un état de fait caractérisé par une communauté de vie domestique et notamment de résidence, sans exclure des interruptions temporaires* », Cass., 5 mai 1977, De Preter, Bull. 573, p. 734. Dans un souci de lisibilité, le terme de « domicile fiscal de l'enfant » sera employé dans la présente contribution lorsqu'est visé le ménage duquel fait partie l'enfant ouvrant le droit à l'octroi des avantages fiscaux.

21 Article 2 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres, *Moniteur belge*, 4 juin 1999.

22 Un accord des deux parents était toutefois alors nécessaire. Si un parent refusait de donner son accord, l'autre parent ne pouvait obtenir l'application de l'article 132**bis** CIR 92, et devait solliciter l'intervention du juge. L'article 132**bis** a ensuite été modifié par la loi du 27 décembre 2006 qui visait à conditionner l'application dudit article non plus à l'accord exprès des deux parties mais à la production soit d'une convention entre les deux parties homologuée devant un juge, soit d'une décision judiciaire dans laquelle il est explicitement mentionné que l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre les deux parents.

lorsque la garde est exercée réellement et de manière alternée par chacun des parents, la charge des enfants est supportée équitablement par chaque parent »²³.

Le législateur a alors posé le choix d'insérer dans la législation le principe de coparenté fiscale tout en maintenant le cadre existant de la notion d'enfants à charge telle que définie à l'article 136 CIR 92. Cette notion constitue le point de départ des avantages fiscaux accordés pour les enfants du contribuable et détermine ainsi celui des parents qui pourra bénéficier de l'octroi de l'abattement fiscal pour enfants à charge.

LE DOMICILE FISCAL UNIQUE DE L'ENFANT FAVORISE FISCALEMENT UN DES DEUX PARENTS

La notion d'enfants à charge semble pourtant en soi peu adaptée à la situation de coparenté fiscale puisqu'elle repose sur la détermination du domicile fiscal unique de l'enfant. Alors que l'objectif poursuivi par le législateur consistait à assurer un partage des avantages fiscaux entre les contribuables pour les enfants dont ils supportent équitablement la charge, le maintien de la notion de domicile unique de l'enfant empêche manifestement de rencontrer cet objectif puisqu'il instaure une distinction entre les parents, en faveur du parent auprès duquel est établi le domicile fiscal de l'enfant.

Ainsi, la différence pouvant exister entre les montants de supplément de quotité exemptée d'impôt entre les parents exerçant la garde alternée, en particulier lorsque ceux-ci comptent chacun d'autres enfants fiscalement à charge, peut être particulièrement importante. L'enfant pour lequel la quotité exemptée d'impôt est partagée continue à être considéré comme exclusivement à charge du parent auprès duquel il a son domicile fiscal, et n'entre dès lors pas en compte pour le calcul du supplément de quotité exemptée d'impôt dont bénéficie l'autre parent pour d'autres enfants nés d'un autre lit dont il a lui-même la charge fiscale.

²³ Projet de loi portant des dispositions fiscales et autres, *Doc. parl.*, Chambre, 1998/1999, 49- 2073/6.

Le tableau qui suit prend l'exemple d'un père de trois enfants et part de l'hypothèse que les enfants communs sont domiciliés fiscalement chez la mère, le père ne percevant pour ceux-ci que la moitié des suppléments de quotité exemptée d'impôt par application de l'article 132*bis* CIR 92. La répartition possible des suppléments de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge est comparée dans des familles unies (ex. 1), séparées (ex. 2) recomposées (ex. 3 et 4) et multi recomposées (ex. 5) pratiquant le régime de coparenté fiscal. Ces simulations sont effectuées selon la méthode de calcul utilisée actuellement par l'administration fiscale²⁴, les barèmes étant ceux d'application pour l'exercice d'imposition 2016²⁵. Elles ne prétendent pas à l'exhaustivité et n'ont qu'une valeur indicative²⁶.

24 Circulaire n° Ci.RH.331/532 273 (AFER 5/2002) du 19 février 2002.

25 Soit un abattement fiscal « de base » pour un enfant à charge de 1 510 EUR, pour deux enfants de 3 880 EUR, pour trois enfants de 8 700 EUR, pour quatre enfants de 14 060 EUR. A partir du cinquième enfant : 14 060 EUR majorés de 5 370 EUR par enfant.

26 Pour des motifs de lisibilité, il n'est pas tenu compte ici de la majoration du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge prévue par l'article 133, § 1^{er}, 1°, CIR 92 dont pourraient bénéficier les contribuables qui sont imposés isolément.

Simulations de partage des avantages fiscaux entre parents

	Situation familiale ²⁷	Suppléments pour enfants à charge	Partage des suppléments pour les enfants communs de A et B pour lesquels il est fait application de l'article 132bis CIR 92	Résultat
1.	Famille unie (3 enfants)	€ 8 700,00		€ 8 700,00
2.	Situation de la mère (A) : 3 enfants fiscalement à charge, les 3 communs avec B	€ 8 700,00	- € 8 700,00/ 2	€ 4 350,00
	Situation du père (B) : 0 enfant fiscalement à charge, 3 enfants communs avec A	€ 0,00	+ € 8 700,00/ 2	€ 4 350,00
3.	Situation de la mère (A) : 3 enfants fiscalement à charge dont 1 enfant commun avec B	€ 8 700,00	- € 1 510,00/ 2	€ 7 945,00
	Situation du père (B) : 2 enfants fiscalement à charge plus 1 enfant commun avec A	€ 3 880,00	+ € 1 510,00/ 2	€ 4 635,00
4.	Situation de la mère (A) : 3 enfants fiscalement à charge dont 2 enfants communs avec B	€ 8 700,00	- € 3 880,00/ 2	€ 6 740,00
	Situation du père (B) : 1 enfant fiscalement à charge plus 2 enfants communs avec A	€ 1 510,00	+ € 3 880,00/ 2	€ 3 450,00
5.	Situation du père (A) : 3 enfants fiscalement à charge, de 3 pères distincts	€ 8 700,00	- € 1 510,00/ 2 - € 1 510,00/ 2 - € 1 510,00/ 2	€ 6 435,00
	Situation du père (B) : 0 enfant fiscalement à charge, 3 enfants de 3 mères distinctes	€ 0,00	+ € 1 510,00/ 2 + € 1 510,00/ 2 + € 1 510,00/ 2	€ 2 265,00

²⁷ Les exemples 3, 4 et 5 concernent des situations avec, au total, plus de trois enfants, ce qui influence le résultat.

On détermine d'abord les suppléments auxquels l'ensemble des enfants fiscalement à charge de la mère donnent droit (colonne II). On détermine ensuite, abstraction faite d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie, les suppléments auxquels les enfants communs donnent droit et on les attribue pour moitié au père, le total des suppléments auxquels a droit la mère étant diminué d'un même montant (colonne III).

Il est ainsi frappant que le supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge varie en fonction du nombre d'enfants propres à chacun des conjoints séparés, en particulier en cas de familles multi recomposées, alors que les parents qui pratiquent la garde alternée doivent en principe supporter une charge financière similaire pour leurs enfants.

Les modalités de calcul du partage du supplément de quotité exemptée d'impôt instaurent donc à la fois une différence de traitement en faveur du parent ayant la charge fiscale des enfants²⁸ ainsi qu'une perte économique cumulée pour les parents en cas de familles recomposées, qui sera d'autant plus grande qu'il y a d'enfants à charges et/ou de recomposition de familles.

1.1.2. Enfants majeurs

Anna et Glen ont quatre enfants, dont trois de plus de 18 ans. Le couple est séparé et pratique la garde alternée ; les enfants sont domiciliés chez leur mère. Glen apprend subitement qu'il ne peut plus bénéficier de la moitié du supplément de quotité exemptée d'impôt pour ses enfants majeurs. Il ne comprend pas, il comptait sur ce montant pour couvrir les frais d'études à l'étranger d'un de ses enfants. Par l'intermédiaire de leur avocat respectif, Glen propose à Anna de trouver un arrangement pour combler cette perte financière. Ils ne sont pas parvenus à un accord.

L'article 132bis CIR 92, requiert un exercice conjoint de l'autorité parentale par les parents qui sollicitent le partage du supplément de quotité exemptée d'impôt. L'article 132bis ne peut par conséquent être appliqué pour les enfants majeurs ou émancipés, qui ne sont plus soumis à l'autorité

²⁸ Dans son arrêt n° 80/2016 du 25 mai 2016, la Cour constitutionnelle a estimé que cette différence de traitement ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

parentale²⁹. Le SPF Finances rappelle cette règle dans ses instructions administratives³⁰ : lorsque l'enfant est majeur, seul le parent auprès duquel est établi son domicile fiscal peut encore bénéficier de l'abattement fiscal³¹ et ce, dans sa totalité, à condition qu'il en fasse la demande expresse. L'autre parent perd le droit à la moitié de cet abattement. Toutefois, la correction n'est pas automatique et, en cas de contrôle, il peut arriver que

le parent auprès duquel l'enfant n'a pas son domicile fiscal perde la moitié de l'avantage sans que l'autre n'en récupère la totalité parce qu'il n'a pas corrigé sa déclaration en ce sens.

LA RÉPARTITION DE L'AVANTAGE

FISCAL N'EST PLUS POSSIBLE LORSQUE

L'ENFANT ATTEINT LA MAJORITÉ

L'exclusion d'un des deux parents de cet avantage fiscal apparaît comme difficilement compréhensible pour le

citoyen, étant donné que les parents restent conjointement tenus d'assurer l'éducation et la charge financière de leurs enfants après leur majorité ou émancipation³². Et ce d'autant plus que la poursuite des études après la majorité entraîne souvent des coûts financiers plus importants.

1.1.3. Contribuables autres que le parent

L'exigence d'un exercice conjoint de l'autorité parentale empêche également l'application de l'article 132*bis* CIR 92, lorsqu'un des contribuables qui veut en faire usage n'est pas le parent.

L'article 136 CIR 92, permet pourtant à des ascendants (grands-parents, ...), des collatéraux (frères et sœurs) ou à des tiers assumant leur charge exclusive ou principale de prendre en charge fiscalement des enfants faisant partie de leur ménage, et donc de bénéficier de la totalité de l'abattement fiscal prévu à l'article 132 CIR 92.

²⁹ Article 372 du Code civil.

³⁰ Circulaire n° Ci.RH.331/598 621 (AFER N°37/2010) du 26 avril 2010.

³¹ Une proposition de loi a été déposée par Mme Carina Van Cauter et M. Luk Van Biesen en date du 3 février 2015 à ce propos : proposition de loi relative à la quotité exemptée d'impôts pour les enfants dans le cadre de la coparentalité, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, 54-0860/001.

³² Article 203, § 1^{er}, du Code civil : « Les père et mère sont tenus d'assumer, à proportion de leurs facultés, l'hébergement, l'entretien, la santé, la surveillance, l'éducation, la formation et l'épanouissement de leurs enfants. Si la formation n'est pas achevée, l'obligation se poursuit après la majorité de l'enfant ».

Ainsi, il arrive par exemple que des petits-enfants soient considérés comme fiscalement à charge de leurs grands-parents, notamment lorsque les parents sont jeunes, habitent eux-mêmes chez leurs propres parents et ne disposent pas de revenus professionnels.

Cette possibilité ne peut être étendue en cas d'hébergement égalitaire. L'article 132*bis* CIR 92, exige que l'autorité parentale soit exercée conjointement par les deux contribuables sollicitant le partage de l'abattement fiscal, si bien que des grands-parents, frères, sœurs qui assurent pour moitié l'hébergement et la charge financière d'un enfant ne peuvent obtenir le partage de la quotité exemptée d'impôt prévue à l'article 132*bis* CIR 92.

Cette différence de traitement fondée sur le seul critère d'exercice de l'autorité parentale conjointe est peu compréhensible pour le citoyen. En effet, puisque le législateur a posé le choix de rendre possible l'octroi de l'abattement fiscal pour enfants à charge à des contribuables autres que les parents, les motifs pour lesquels cette possibilité ne pourrait être étendue en cas d'hébergement égalitaire n'apparaissent pas de manière évidente.

1.1.4. Crédit d'impôt

Fati et Ahmed sont séparés. Leurs deux enfants vivent en alternance chez leurs parents. Mais leur domicile fiscal est situé chez Ahmed. Les revenus de Fati sont trop bas pour qu'elle bénéficie de la réduction d'impôt liée à ses deux enfants à charge. Et comme ses enfants habitent fiscalement chez son ex-mari, elle ne bénéficie pas non plus du crédit d'impôt auquel elle aurait pu avoir droit.

Le législateur a introduit en 2001 la possibilité de convertir le supplément de quotité d'impôt pour enfants à charge en crédit d'impôt « *dans le but de remédier à la situation qu'en raison de la faiblesse de leurs revenus, certains contribuables ne peuvent pas, ou pas totalement, bénéficier des réductions prévues* »³³.

33 Projet de loi portant réforme de l'impôt des personnes physiques, *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, 50-1270/001, p. 7.

Toutefois, l'article 134, § 3, CIR 92³⁴, restreint cette possibilité au seul contribuable qui dispose de la charge fiscale des enfants. Ainsi, en cas d'hébergement égalitaire et d'application de l'article 132bis CIR 92, la quotité exemptée partagée entre les deux parents ne peut être transformée en crédit d'impôt que dans le chef du contribuable auprès duquel les enfants ont leur domicile fiscal³⁵.

Les travaux préparatoires de la loi ne sont pas explicites quant à la motivation de cette différence de traitement entre les deux parents assurant l'hébergement égalitaire de leurs enfants, alors que celle-ci semble se heurter à la volonté déclarée du législateur d'accorder un avantage fiscal similaire aux deux parents qui supportent équitablement les charges de leurs enfants.

1.1.5. Situations transfrontalières

L'article 132bis CIR 92, ne peut trouver à s'appliquer dans des situations

**LORSQUE LE DOMICILE FISCAL DE
L'ENFANT SE SITUE À L'ÉTRANGER,
LE PARENT EN BELGIQUE PERD TOUT
AVANTAGE FISCAL**

transfrontalières, lorsque le domicile fiscal de l'enfant est établi à l'étranger. Bien qu'assurant de manière égalitaire l'hébergement de son enfant, le parent résidant en Belgique ne pourra donc bénéficier d'aucun avantage fiscal pour celui-ci. Cette impossibilité pose question à l'heure de la mobilité croissante des citoyens au sein de l'Espace économique européen³⁶.

34 Article 134, § 3, CIR 92 : « La partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui n'est pas imputée après application des §§ 1^{er} et 2, est, dans la mesure où elle concerne les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1^{er}, 1^o à 6^o, convertie en un crédit d'impôt remboursable. Le crédit d'impôt est égal à la partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui peut être convertie en application de l'alinéa 1^{er}, multipliée par le taux d'imposition applicable à la tranche de revenus correspondante, avec un maximum de 250 EUR par enfant à charge ».

35 Circulaire n° Ci.RH.331/556 891 (AFER N°9/2004) du 4 mars 2004, p. 5.

36 « En matière fiscale également, les familles déployées sur différents pays nécessitent une approche un peu différente de l'approche traditionnelle. Une famille, même domiciliée à deux adresses différentes, l'une en Belgique, l'autre à l'étranger, dont les enfants habitent à deux adresses ou alternativement, peut néanmoins constituer une famille au sens premier du terme. Quelle que soit la complexité de cette situation sur le plan fiscal, lorsque les revenus des deux partenaires servent ensemble à l'éducation et aux frais du ménage, l'approche (fiscale) administrative doit pouvoir refléter cette situation concrète », le Médiateur fédéral, *Rapport annuel 2014*, p. 21.

1.1.6. Retenue de précompte professionnel

L'article 132*bis* CIR 92 ne trouve pas non plus de prolongement au niveau de la retenue de précompte professionnel. En cas de coparenté fiscale, la réduction de précompte professionnel pour « *charges de familles* »³⁷ ne peut être partagée entre les parents et est donc attribuée, pour sa totalité, au parent auprès duquel l'enfant à son domicile fiscal. L'autre parent devra par conséquent attendre l'enrôlement de son impôt afin de bénéficier de l'avantage auquel il peut prétendre pour l'enfant dont il assure l'hébergement égalitaire.

1.1.7. Hébergements inégaux et quasi-égaux

Enfin, il convient également de citer l'absence de solution offerte par les dispositions existantes aux formes d'hébergement non égaux ou quasi égaux. Il est pourtant fréquent, notamment pour les enfants en bas-âge ou encore pour des raisons d'ordre pratique, qu'une solution asymétrique soit retenue par les parents (par exemple trois jours chez un parent et quatre jours chez l'autre). Dans cette hypothèse, le parent exerçant l'hébergement secondaire ne pourra prétendre au partage de l'abattement fiscal alors qu'il doit pourtant faire face à des coûts fixes probablement aussi importants que l'autre parent.

37 Article 1.8. de l'Annexe III de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus de 1992 (AR/CIR 92), Barèmes et règles applicables pour le calcul de précompte professionnel dû à la source sur les revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2015. Pour l'exercice d'imposition 2016, cette réduction s'élève, pour des rémunérations brutes mensuelles ne dépassant pas 7 500 EUR, à un montant de 34 EUR pour un enfant à charge, 93 EUR pour deux enfants à charge et 249 EUR pour trois enfants à charge.

Les modalités de partage des avantages fiscaux pour leurs enfants entre parents pratiquant le régime de coparenté fiscale posent donc de multiples difficultés d'application, qui s'avèrent être systématiquement défavorables au parent ne disposant pas du domicile fiscal des enfants.

L'origine de ces difficultés trouve sa source dans la permanence du critère du domicile unique de l'enfant comme point de départ des avantages fiscaux.

La Cour constitutionnelle a déjà dû se prononcer à plusieurs reprises sur des différences de traitement induites par l'article 136 CIR 92, entre des parents pratiquant l'hébergement égalitaire de leurs enfants. Lorsque le critère de domiciliation était le seul critère de la différence de traitement, la Cour a conclu à plusieurs reprises à une violation des articles 10 et 11 de la Constitution³⁸.

Les différences de traitement évoquées ci-avant trouvant leur origine dans ce même critère de domicile fiscal, il est possible que la Cour constitutionnelle étende son raisonnement à d'autres dispositions du CIR 92. Cependant, dans un arrêt récent, la Cour a estimé que la différence de traitement dans la répartition de l'avantage fiscal entre les parents en cas des familles recomposées, induite par l'application combinée des articles 132*bis* et 136 CIR 92, n'est pas constitutive d'une discrimination³⁹.

Il semble d'ailleurs que les difficultés engendrées par la désignation du domicile unique de l'enfant en cas d'hébergement égalitaire ne se limitent pas à la fiscalité et ont été perçues par le gouvernement fédéral qui a prévu de s'attaquer à cette question dans l'accord de gouvernement⁴⁰.

38 Cour d'arbitrage, 12 janvier 2005, n°3/2005 ; Cour constitutionnelle, 5 mai 2011, n° 63/2011.

39 Cour constitutionnelle, 25 mai 2016, n° 80/2016.

40 « Pour les enfants faisant l'objet d'une garde alternée, le gouvernement examinera de quelle manière ils pourront être domiciliés au domicile des deux parents », accord de gouvernement, Doc. parl., Chambre, 2014-2015, 54-0020/001, p. 140.

1.2. Coparenté fiscale et rentes alimentaires⁴¹

Dirk a deux enfants avec Anouck. Il a aussi un fils, Simon, d'un pré-cédent mariage, qui vit une semaine sur deux chez lui. Comme Simon habite fiscalement chez sa mère, Dirk perd un avantage fiscal important. En effet, Simon n'entre pas en ligne de compte dans le calcul de l'avantage octroyé pour ses deux autres enfants avec Anouck.

En cas d'hébergement égalitaire des enfants, lorsqu'un des parents est tenu au paiement de rentes alimentaires, il pourra opter soit pour la déduction de ces rentes alimentaires, soit pour le système de coparenté fiscale si les conditions prévues par la loi sont réunies. Ce choix, qui peut être modifié annuellement, aura des conséquences sur la situation fiscale de l'autre parent et est donc source d'insécurité juridique.

1.2.1. Pas de cumul des régimes

Le libellé actuel de l'article 132*bis* CIR 92, exclut l'application combinée de la moitié du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge et de la déduction de rentes alimentaires visées à l'article 104, 1°, CIR 92.

La règle générale prescrit qu'en matière de rentes alimentaires, celles-ci ne sont déductibles que si elles sont versées à des personnes ne faisant pas partie du ménage du débirentier. Cette règle empêche ainsi que des parents déduisent les frais d'entretien et d'éducation de leurs enfants qui vivent sous leur toit. Le législateur a donc estimé qu'en partageant la moitié de la quotité exemptée d'impôt, le parent qui verse la rente alimentaire ne remplissait plus les conditions de déductibilité puisqu'il est reconnu que l'enfant fait partie de son ménage la moitié du temps⁴².

41 Selon la terminologie des articles 203 et suivants du Code civil, les rentes alimentaires destinées aux enfants sont appelées « contributions alimentaires ». Toutefois, le CIR 92 ne fait pas de distinction entre rentes et contributions alimentaires et se réfère exclusivement au terme de « rentes alimentaires ». Dans un souci de lisibilité, seul le terme « rentes alimentaires » sera employé dans la présente contribution.

42 « L'esprit de la disposition relative au partage de la quotité exemptée entre les parents qui ont la garde conjointe de leur(s) enfant(s) implique que ceux-ci font partie du ménage de chacun des parents, ce qui exclut que des rentes alimentaires éventuellement payées pour ces enfants soient déductible. », Doc. parl., Chambre, 1998/1999, 49- 2073/2.



S. Meier

Pour que le supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge puisse être partagé entre les deux parents, ceux-ci doivent produire :

- soit une convention enregistrée auprès d'un Bureau d'Enregistrement du SPF Finances 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 ce supplément ;
- soit une décision judiciaire où il est explicitement mentionné que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables.

Lorsque l'hébergement égalitaire a été fixé par décision judiciaire, cette seule mention dans la décision suffit donc en principe au regard de la loi fiscale pour que le contribuable qui ne dispose pas du domicile fiscal puisse prétendre au partage de la quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge. Même si le juge décide d'accorder la totalité de cet abattement au parent chez lequel se trouve le domicile fiscal de l'enfant, l'administration estime qu'en vertu de la loi fiscale, elle reste tenue de partager l'abattement fiscal entre les deux parents si l'autre parent le demande⁴³.

1.2.2. Insécurité juridique pour l'autre parent

Le parent qui verse des rentes alimentaires pour des enfants pour lesquels il partage de manière égalitaire l'hébergement peut par ailleurs choisir, lorsque les conditions d'application de l'article 132*bis* CIR 92, sont réunies, entre déduire ces rentes alimentaires ou bénéficier de la moitié du supplément de quotité exemptée d'impôt. S'il est imposé isolément, il devra également prendre en compte le supplément de quotité exempté d'impôt d'un montant de 1 510 EUR⁴⁴ auquel donne droit l'article 133 CIR 92.

Le choix qui est posé par le parent débirentier aura donc une influence sur la situation du parent crédientier, qui pourra prétendre soit à la moitié,

43 Par un jugement du 5 septembre 2012, le Tribunal de première instance de Bruges a décidé que l'administration devait dans ce cas s'en tenir à l'application de la loi fiscale. Tb. Bruges, 5 novembre 2012, n° 11/828/A.

44 Barème d'application pour l'exercice d'imposition 2016.

soit à la totalité de l'abattement fiscal, ce qui peut être source de conflits entre ex-conjoints à l'heure où le législateur a souhaité objectiver le partage entre eux du supplément de quotité exemptée d'impôt.

COPARENTÉ FISCALE OU DÉDUCTION DES RENTES ALIMENTAIRE, LE CHOIX AURA DES CONSÉQUENCES FINANCIÈRES IMPORTANTES POUR L'AUTRE PARENT

Actuellement, les dispositions concernées apparaissent donc comme sources d'insécurité juridique pour le parent crédentier qui est dépendant du choix posé par l'autre parent. Ce choix peut être modifié lors de chaque exercice d'imposition, pour des motifs d'optimisation fiscale (évolution de la situation


familiale, fluctuation des frais extraordinaires⁴⁵, ...) voire dans le dessein éventuel de nuire à l'autre parent en cas de conflits entre les ex-conjoints.

1.2.3. Pas d'adaptation automatique par l'administration


De plus, ici également, lorsque le parent débirentier fait le choix de postuler la déduction des rentes alimentaires plutôt que la moitié de l'abattement fiscal, la correction en faveur de l'autre parent ne s'opère pas automatiquement. Si ce dernier avait d'abord postulé l'application de l'article 132bis CIR 92, il ne pourra bénéficier de la totalité de l'abattement fiscal pour enfants à charge qu'à la condition de modifier son choix par la suite, pour autant qu'il ait été informé du choix de l'autre parent⁴⁶.

45 Depuis la loi du 19 mars 2010 visant à promouvoir une objectivation du calcul des contributions alimentaires des père et mère au profit de leurs enfants (*Moniteur belge*, 21 avril 2010), les frais extraordinaires font désormais partie intégrante de l'obligation d'entretien à charge des parents. En conséquence, par une circulaire n° Ci.RH.241/605 665 (AFER 55/2010) du 5 août 2010, l'administration accepte désormais la déduction fiscale des frais extraordinaires, sans exiger la condition de régularité de leur paiement qui s'applique, en principe, à toute rente alimentaire.

46 Cette impossibilité a été confirmée par le ministre des Finances en réponse à une question parlementaire de Monsieur Roel Deseyn sur « la déduction des pensions alimentaires », *Doc. parl.*, Chambre, commission des Finances et du Budget, 7 novembre 2007, n° 259.



Force est de constater que la situation financière prise en compte par le juge pour déterminer le montant de la rente alimentaire destinée à couvrir les besoins de l'enfant peut être impactée tant par les différents choix fiscaux opérés par les parents que par l'évolution de leur situation familiale (imposition conjointe ou isolée, naissance, ...) et ne plus correspondre nécessairement aux capacités contributives réelles de chaque parent.





1.3. Contribuables isolés ou imposés conjointement

La loi fiscale instaure des différences de traitement entre contribuables isolés et contribuables imposés conjointement en ce qui concerne les règles d'attribution des avantages accordés pour leurs enfants à charge ; un abattement fiscal supplémentaire est accordé pour les enfants de contribuables imposés isolément, sans avoir égard à la situation de fait de ces contribuables.

1.3.1. Règles d'attribution divergentes des avantages fiscaux

Selon que les parents sont isolés fiscalement ou non, les règles d'attribution des avantages fiscaux pour les enfants faisant partie de leur ménage au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition divergent fortement.

Pour les parents mariés ou cohabitant légaux, il faut s'en référer à l'article 134, § 4, 2^o, CIR 92, qui dispose que le supplément de quotité exemptée d'impôt accordé pour les enfants à charge des contribuables imposés conjointement est imputé dans le chef du contribuable qui a le revenu imposable le plus élevé.

Dans le cas de parents cohabitants de fait taxés isolément, l'article 140 CIR 92, attribue la charge fiscale des enfants au contribuable qui assume de fait la direction du ménage. En pratique, en cas d'absence de litige entre les conjoints, le SPF Finances ne peut s'immiscer dans leur choix⁴⁷.

Par ailleurs, l'article 133, § 1^{er}, 1^o, CIR 92, accorde un abattement fiscal supplémentaire pour les enfants des contribuables isolés fiscalement, sans avoir égard à la situation de fait réelle de ces contribuables.

Ces différentes dispositions suscitent d'une part des difficultés d'application pour l'administration et, d'autre part, de l'incompréhension de contribuables cohabitants, confrontés à une différence de traitement selon qu'ils sont imposés conjointement ou isolément alors que, en réalité, ils vivent

⁴⁷ Cour d'arbitrage, 8 mai 2001, n° 57/2001. L'administration s'est conformée à cette décision de la Cour par une circulaire n° Ci. RH.331/517 844 (AFER 26/2002) du 20 novembre 2002.

ensemble et sont amenés à devoir supporter une charge financière similaire pour leurs enfants.

Cette incompréhension survient notamment dans le chef de contribuables cohabitants de faits qui, après avoir officialisé leur union, voient leur situation fiscale globale se détériorer en raison de la diminution des avantages fiscaux qui leur sont attribués pour leurs enfants à charge.

1.3.2. Contribuables imposés conjointement : pas de choix possible

Pour les contribuables imposés conjointement, l'application de la règle d'imputation prévue à l'article 134 CIR 92, au profit du contribuable bénéficiant des revenus plus élevés peut s'avérer dans certains cas défavorable, lorsque celui-ci dispose de revenus de remplacement⁴⁸ ou de revenus d'origine étrangère exonérés d'impôt en Belgique en vertu d'une Convention internationale⁴⁹.

Contrairement aux contribuables cohabitants de fait, ces contribuables ne disposent pas de la possibilité de choisir l'imputation du supplément de quotité d'impôt dans le chef de celui pour lequel cela s'avère le plus favorable.

Dans le cas de contribuables exclusivement imposables en Belgique, l'application combinée des articles 132 et 134 CIR 92, peut entraîner, surtout lorsque les revenus sont peu élevés, une perte d'un montant pouvant aller jusqu'à l'équivalent de l'abattement fiscal pour enfants à charge⁵⁰. Cette situation peut se produire lorsque l'abattement fiscal est attribué au conjoint qui dispose de revenus de remplacement (combinés ou non avec d'autres revenus) tandis que l'autre conjoint a des revenus professionnels.

48 Bénéficiant déjà d'une réduction d'impôt supplémentaire par application des articles 147 à 154 CIR 92.

49 Article 155 CIR 92.

50 Suite à l'application de l'abattement fiscal pour enfants à charge, l'impôt subsistant peut alors ne plus être suffisant pour absorber la totalité de la réduction pour revenus de remplacement, qui est dès lors perdue. L'impossibilité d'optimiser leur situation fiscale aboutit par conséquent à une imposition moins favorable dans le chef des contribuables imposés conjointement en comparaison avec les contribuables formant un ménage de fait.

En ce qu'il établit une différence de traitement avec des contribuables formant un ménage de fait supportant de manière semblable la charge de leurs enfants, l'article 134 CIR 92, pourrait donc être créateur d'une discrimination dans le chef des contribuables mariés ou cohabitants légaux exclusivement imposables en Belgique⁵¹.

La situation particulière où le contribuable qui a les revenus les plus élevés bénéficie de revenus d'origine étrangère exonérés d'impôt en Belgique a fait l'objet d'une abondante jurisprudence. Alors que la Cour constitutionnelle avait dans un premier temps conclu à l'absence de discrimination dans le cas d'un résident belge bénéficiant de revenus imposables au Grand-Duché de Luxembourg pour lesquels il bénéficiait déjà d'avantages fiscaux pour charges de famille⁵², la Cour de Justice de l'Union européenne⁵³ puis la Cour constitutionnelle ont ensuite infirmé cette position et conclu que « *l'article 134 CIR 92 porte atteinte à la liberté fondamentale que constitue la libre circulation des travailleurs garantie par l'article 45 du traité. Par conséquent, la disposition en cause n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution* »⁵⁴.

A ce jour, le législateur⁵⁵ n'a pas réagi à ces arrêts. Au contraire de l'administration qui accorde désormais, par circulaire administrative⁵⁶, une réduction d'impôt « *supplémentaire pour revenus exonérés* » au conjoint imposable en Belgique « *pour autant que les contribuables démontrent avoir perçu, dans un ou plusieurs États membres de l'Espace économique européen, des revenus qui y ont été imposés sans que soit prise en compte leur situation professionnelle et familiale* ».

51 Interrogé par le Médiateur fédéral sur cette question, le ministre des Finances a reconnu dans sa réponse du 10 décembre 2013 l'existence d'une « *possible discrimination* ».

52 Cour constitutionnelle, 9 juillet 2013, n° 100/2013.

53 Cour de Justice de l'Union européenne, Imfeld-Garcet c/ État belge, 12 décembre 2013, C-303/12 : « *L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application de la réglementation fiscale d'un État membre telle que celle en cause au principal, ayant pour effet de priver un couple résidant dans cet État et percevant à la fois des revenus dans ledit État et dans un autre État membre du bénéfice d'un avantage fiscal déterminé, à raison de ses modalités d'imputation, alors que ce couple y aurait droit si les membres dudit couple percevaient la totalité ou la part la plus importante de leurs revenus dans leur État membre de résidence* ».

54 Cour constitutionnelle, 24 avril 2014, n° 68/2014.

55 Une proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la prise en charge de personnes en vue de supprimer la discrimination existant entre les travailleurs frontaliers mariés ou cohabitants légaux et les travailleurs frontaliers cohabitants de fait a été déposée le 8 juillet 2014 à ce sujet par Mme Veerle Wouters et Mme Daphné Dumery, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, 54-0022/001.

56 Circulaire AGFise N° 27/2014 (n° Ci. RH.331/633 468) du 1^{er} juillet 2014.

Les contribuables bénéficiant de revenus exonérés tirés de leur activité professionnelle au Pays-Bas⁵⁷ ou en France⁵⁸ sont toutefois automatiquement exclus de ce régime, sans égard au fait qu'ils y aient ou non perçu un avantage lié à leur situation personnelle ou familiale.

Cette position de l'administration a été dénoncée par la Cour d'appel d'Anvers qui voit dans la règle d'imputation prévue à l'article 134 CIR 92, au profit du contribuable bénéficiant des revenus plus élevés une double discrimination : d'une part entre contribuables mariés/cohabitants légaux et contribuables formant un ménage de fait, et d'autre part entre contribuables mariés ou cohabitants légaux selon qu'ils travaillent tous deux en Belgique ou non⁵⁹.

Le Tribunal de première instance d'Arlon a également condamné, dans plusieurs jugements récents⁶⁰, l'application par l'administration de l'article 134 CIR 92, dans le chef de contribuables belges travaillant au Grand-Duché de Luxembourg car l'administration avait refusé l'octroi d'un avantage fiscal au motif que ceux-ci avaient déjà bénéficié d'un « *boni pour enfants* » dans ce pays.

Au-delà de ces questions d'ordre juridique, force est de constater que certaines législations fiscales de pays limitrophes, comme les Pays-Bas ou l'Allemagne, accordent des avantages moindres pour les enfants à charge. Les règles d'imputation de l'article 134 CIR 92, peuvent dès lors constituer un réel frein à la mobilité transfrontalière de certains travailleurs.

57 Circulaire AGFisc N° 32/2014 (n° Ci. RH.331/634 229) du 11 août 2014 : l'administration motive cette impossibilité par le fait que l'article 26, al. 2, de la Convention préventive de double imposition entre la Belgique et les Pays-Bas du 5 juin 2001 dispose que les résidents d'un des États contractants qui bénéficient de revenus imposables dans l'autre État ont droit, au prorata de la proportion de ces revenus dans leur revenu mondial, aux mêmes déductions personnelles, abattements et réductions pour leur état civil ou leurs charges de famille que les résidents de cet autre État. L'administration appuie sa position sur un arrêt du 16 février 2012 de la Cour de cassation, n° F.10 0115.N.

58 L'exclusion automatique de la « *réduction supplémentaire* » ne vaut ici que pour les revenus tirés d'un « *emploi salarié* », par application de l'article 25 de la Convention préventive de double imposition entre la Belgique et la France du 10 mars 1964.

59 Anvers, 22 septembre 2015, n° 2013/AR/2818.

60 Tb. Arlon, 7 octobre 2015, n° 15/9/A ; Tb. Arlon, 21 octobre 2015, n° 06/54/A ; Tb. Arlon, 21 octobre 2015, n° 06/212/A.

1.3.3. Parent isolé?

Outre la possibilité de choisir celui qui bénéficiera de l'abattement fiscal pour enfants à charge, un autre élément doit être pris en compte lorsqu'on compare la situation des contribuables formant un ménage de fait et celle des contribuables imposés conjointement : la majoration⁶¹ du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge prévue par l'article 133, § 1^{er}, 1°, CIR 92, pour les contribuables imposés isolément.

Cet avantage fiscal supplémentaire « *a pour but d'aider un parent qui doit assumer seul l'éducation et les charges financières des enfants* »⁶². 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 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 CIR 92* »⁶³.

De facto, les contribuables formant un ménage de fait et élevant ensemble leurs enfants communs bénéficient également de cet avantage supplémentaire censé favoriser les parents devant assumer seuls la charge financière de leurs enfants. Il semble donc *a priori* qu'il s'agit d'un effet non voulu de l'article 133 CIR 92.

Il est même possible que la majoration prévue à l'article 133 CIR 92, soit accordée deux fois au sein d'un même ménage de fait, lorsque ce ménage comporte au moins deux enfants dont un n'est pas commun⁶⁴.

**UN AVANTAGE FISCAL DESTINÉ
AUX PARENTS ISOLÉS
PROFITE AUX COHABITANTS**

61 Cette majoration s'élève, pour l'exercice d'imposition 2016, à un montant de 1 510 EUR.

62 Cour d'arbitrage, *Mémoire du Conseil des ministres*, 12 janvier 2005, n° 3/2005.

63 *Ibid.*

64 Chacun des parents peut ainsi revendiquer assumer la « *direction de fait* » du ménage qu'il forme avec son propre enfant, au sens de l'article 140 CIR 92. Cette position est confirmée par la circulaire n° Ci.RH.331/517 844 (AFER 26/2002) du 20 novembre 2002, ainsi que par le ministre des Finances en réponse à une question parlementaire : question n° 9 de Mme Veerle Wouters sur « *Enfants à charge de cohabitants de fait – Un ou deux chefs de famille par ménage* », 16 novembre 2012, Chambre, *Q.R.*, 2011-2012, QRVA 53-049, p. 24.

L'article 133 CIR 92, a été modifié à partir de l'exercice d'imposition 2008⁶⁵, en réaction à un arrêt de la Cour d'arbitrage⁶⁶, en vue d'étendre la majoration supplémentaire aux contribuables partageant le supplément de quotité exemptée d'impôt par application de l'article 132bis CIR 92.

Contrairement au supplément de l'article 132 CIR 92, la solution d'une répartition de la majoration supplémentaire n'a pas été retenue, mais bien celle d'une attribution de l'intégralité du supplément à chaque parent pratiquant la garde alternée et imposé isolément.

Ce choix a été critiqué par la section législation du Conseil d'État, qui y voit une rupture « avec la philosophie de l'article 132bis CIR 92 » constitutive d'une « discrimination entre ceux qui exercent conjointement l'autorité parentale selon qu'ils vivent ou non ensemble. Cette discrimination ne peut être admise si elle n'est pas justifiée »⁶⁷.

Pour être considéré à charge fiscalement, un enfant ne peut excéder un certain plafond de ressources nettes. Par application de l'article 141 CIR 92, ce montant maximal des ressources nettes diffère selon que les parents sont isolés ou non au niveau fiscal⁶⁸. En outre, l'article 141 CIR 92, prévoit également un relèvement du plafond pour les enfants considérés comme handicapés à charge⁶⁹, mais uniquement dans le chef des seuls contribuables imposés isolément. Les contribuables formant un ménage de fait bénéficient donc, sur cet aspect également, d'un avantage supplémentaire (potentiel) par rapport aux contribuables imposés conjointement.

Un nombre croissant de ménages choisissent de ne pas officialiser leur relation par un mariage ou une déclaration de cohabitation légale et sont donc susceptibles d'obtenir les avantages fiscaux accordés aux contribuables isolés avec enfants à charge, alors que l'objectif du législateur visait à soutenir les parents qui doivent assurer seuls l'éducation de leurs enfants.

65 Article 280 de la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), *Moniteur belge*, 28 décembre 2006.

66 Cour d'arbitrage, 12 janvier 2005, n° 3/2005.

67 *Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, 51-2760/002, p. 549.

68 Pour l'exercice d'imposition 2016, ces montants s'élèvent à 3 120 EUR pour des contribuables imposés conjointement et 4 500 EUR pour un contribuable imposé isolément.

69 Soit un montant de 5 720 EUR pour l'exercice d'imposition 2016.

Les dispositions concernées peuvent donc avoir pour effet qu'un changement de situation matrimoniale entraîne un changement de régime fiscal (moins avantageux pour eux) concernant leurs enfants à charge, sans que sur cet aspect leur situation de fait ait changé.

1.3.4. Contribuables isolés : qui est chef de ménage?

Pour les contribuables formant un ménage de fait, comme nous l'indiquons ci-dessus, la notion de *direction de fait* du ménage constitue le critère pour l'attribution de la charge fiscale des enfants à l'un ou l'autre parent⁷⁰. En cas d'absence de litige entre les conjoints, le SPF Finances ne peut s'immiscer dans leur choix et attribue donc la charge fiscale des enfants au contribuable qui l'a postulée dans sa déclaration d'impôt⁷¹.

Lorsque, par contre, deux contribuables ont postulé le bénéfice des avantages fiscaux pour les mêmes enfants, il appartient au fisc de déterminer lequel des deux assume la direction de fait du ménage. Cette situation peut se produire lorsqu'un ménage de fait au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition est séparé depuis, ou lorsque les deux contribuables (cohabitants ou non) tentent d'obtenir indûment deux fois le même avantage fiscal⁷².

Selon une jurisprudence constante des cours et tribunaux, cette notion de direction de fait du ménage ne se confond pas avec l'inscription des enfants au Registre national des personnes physiques (en cas de séparation) ou avec le revenu imposable le plus élevé.

Il s'agit en effet d'apprécier lequel des contribuables entretient un lien plus étroit avec l'enfant, tant sur le plan matériel (contribution financière, modalités d'hébergement, allocations familiales, inscription à une mutualité, ...) que moral (pouvoir de décision dans les choix éducatifs, religieux, ...).

Ce qui oblige l'administration à se livrer à un examen approfondi de la situation familiale des contribuables et donc à une forme d'immixtion dans

70 Article 140 CIR 92.

71 Cour d'arbitrage, 8 mai 2001, n° 57/2001.

72 Cette possibilité a été exclue par la Cour d'arbitrage dans son arrêt n° 57/2001 du 8 mai 2001.

leur vie privée, le risque étant que cet exercice se révèle « également tributaire de conceptions éminemment éthiques ou personnelles »⁷³.

Pourtant, la Cour d'arbitrage a estimé en 2001 que « ce critère n'implique aucune immixtion dans la vie privée des intéressés puisque ceux-ci indiquent à l'administration fiscale lequel d'entre eux doit être considéré comme assumant la direction du ménage, l'administration n'appréciant cette question qu'à titre subsidiaire selon des critères objectifs qui peuvent être, comme dans l'espèce soumise au juge a quo, la hauteur des revenus »⁷⁴.

Outre la surcharge administrative qu'un tel examen approfondi implique, la nécessaire immixtion dans la sphère privée des contribuables – avec la charge émotionnelle qu'elle suppose en cas de conflits entre ex-conjoints – suscite régulièrement de l'incompréhension et de la frustration dans le chef de ceux-ci. L'application de l'article 140 CIR 92, engendre par conséquent un contentieux administratif et judiciaire.

73 Liège, E.L. et C.B c/ État belge, 8 mars 2000.

74 Cour d'arbitrage, 8 mai 2001, n° 57/2001.



2. DIFFICULTÉS D'APPLICATION DE LA RÉGLEMENTATION



2.1. Difficultés pour l'administration

Hélène et Antonio sont parents de Sonia. Ils sont séparés et, dans leur déclaration fiscale, ils ont tous les deux indiqué avoir un enfant à charge. Après avoir examiné les justificatifs (preuve de paiement, attestation de l'école, inscription à la mutuelle,...) fournis par les deux parents, l'administration n'a pas pu trancher. S'en est tenue à la situation antérieure à la séparation : Sonia reste à charge de son père, qui était considéré comme chef de ménage. Hélène décide d'introduire un recours administratif contre cette décision.

2.1.1. Complexité des formes d'organisation familiale

Les difficultés fiscales / juridiques inventoriées au chapitre précédent ont naturellement un impact sur la charge de travail de l'administration. Pour mettre ces difficultés en évidence, nous nous intéressons dans ce chapitre aux problèmes quotidiens auxquels sont confrontés les services locaux de taxation. Cet exercice est le résultat des contacts pris par le Médiateur fédéral avec ces services locaux de taxation dans le cadre du traitement des réclamations individuelles d'une part, et d'une enquête interne menée par l'administration centrale auprès de plusieurs services locaux de taxation sélectionnés pour l'exercice, d'autre part.

Le premier point de contact pour le citoyen qui s'estime injustement traité est le service local de taxation qui a traité son dossier. La complexité et le manque de transparence de la réglementation actuelle conduisent le citoyen à demander davantage d'informations complémentaires et de clarifications auprès de l'administration. Lorsque celles-ci permettent d'aboutir à une déclaration d'impôt correctement remplie, la situation demeure gagnante pour les deux parties.

Au vu des situations abordées ci-dessous, il est toutefois permis de se demander si la mobilisation de moyens que cela exige – surtout en personnel – est encore justifiée dès lors que l'augmentation de la charge de travail de l'administration et du contentieux administratif semble en grande partie liée à la complexité de la réglementation actuelle.

Il convient au préalable de constater que les services locaux sont confrontés à un certain nombre de problèmes pratiques qui rendent difficiles le contrôle et l'application correcte de la réglementation.

Une partie de ces problèmes semble trouver sa source dans les difficultés rencontrées par les agents de taxation pour appréhender correctement les nouvelles formes d'organisation familiale et les liens de parenté sous-jacents. Le problème se pose parfois déjà pour identifier les deux parents légaux ou les enfants qui ont été déclarés à charge par un parent auprès duquel ils ne sont pas domiciliés. Le puzzle se complexifie encore lorsque, par exemple, les grands-parents postulent la charge des enfants.

Ces difficultés trouvent leur origine dans le peu d'informations que les contribuables doivent fournir dans leur déclaration d'impôt en relation avec leur composition de famille. Seul le nombre d'enfants à charge doit en effet être déclaré, sans devoir mentionner leurs noms ou leurs numéros nationaux.

Lors du traitement des déclarations d'impôt, l'administration constate dans certains cas qu'un même enfant a été déclaré à charge par plusieurs contribuables. Les contribuables peuvent le faire de manière consciente, dans l'espoir d'obtenir un avantage fiscal supplémentaire, ou à la suite d'un conflit entre les parents : contribuables mariés ou cohabitants légaux qui postulent tous les deux la charge fiscale des enfants durant l'année qui suit la séparation de fait, cohabitants de fait durant l'année de la rupture de leur relation, ...

2.1.2. Augmentation de la charge de travail

Un certain nombre de ces dossiers sont détectés lors des contrôles automatiques effectués par l'administration avant l'enrôlement des déclarations.

L'agent de taxation doit ensuite effectuer les contrôles nécessaires et prendre éventuellement contact avec le contribuable. Si la déclaration doit être modifiée en défaveur du contribuable, un avis de rectification de la déclaration doit être envoyé. En l'absence d'accord entre les contribuables et/ou de convention définitive (convention de séparation à l'amiable ou

décision du juge), l'administration se retrouve au centre des conflits entre les ex-conjoints et, comme mentionné précédemment, ne peut se baser simplement sur l'adresse d'inscription des enfants au Registre national des Personnes physiques pour départager les parents.

2.1.3. Libellé des décisions judiciaires

Des problèmes peuvent également se poser après qu'un accord définitif ait été conclu entre les ex-conjoints.

Une convention de séparation enregistrée ou homologuée par un juge qui ne mentionne pas expressément que les suppléments de quotité exemptée d'impôt doivent être partagés, ou encore une décision judiciaire qui ne mentionne pas explicitement que l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire entre les parents, posent problème pour l'agent de taxation qui devrait en principe rejeter la coparenté fiscale et investiguer en vue d'attribuer la totalité de l'avantage fiscal à l'un ou l'autre parent.

Il arrive également que le juge, bien que mentionnant explicitement dans sa décision que l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire, décide d'attribuer la totalité de l'abattement fiscal à l'un des parents (cf. *supra* 14). Si l'autre parent réclame malgré cela l'application en sa faveur de l'article 132*bis* CIR 92, l'administration vérifie si les conditions d'application de cet article sont remplies et dans l'affirmative, lui attribue en général la moitié de l'avantage fiscal⁷⁵.

A cet égard, il convient également de noter la distorsion entre le délai de dégrèvement de cinq ans dont dispose le contribuable pour solliciter une rectification par le biais de la procédure de dégrèvement d'office, en raison du fait que la charge fiscale de ses enfants ne lui a pas été attribuée de manière indue, et le délai de trois ans dont dispose l'administration pour établir une imposition. Une rectification de la déclaration d'impôt à l'avantage d'un parent devrait en effet nécessairement entraîner une rectification négative dans le chef de l'autre parent. Si le délai pour effectuer une rectification est prescrit dans le dossier de ce dernier, l'avantage fiscal se trouve alors accordé indûment deux fois.

⁷⁵ Tb. Bruges, 5 novembre 2012, n° 11/828/A.

2.1.4. Rentes alimentaires : contrôle difficile

L'application et le contrôle de la réglementation relative aux rentes alimentaires pose également fréquemment problème. Consultée dans le cadre de l'avis « *relatif au régime fiscal des rentes alimentaires* » publié en mars 2013 par le Conseil supérieur des Finances, l'administration décrivait la situation comme suit :

« La législation en la matière – et plus particulièrement les dispositions du Code civil qui concernent les obligations qu'ont les parents envers leurs enfants – a connu une évolution considérable ces dernières années. Il en résulte que les dépenses qui peuvent être reconnues comme rentes alimentaires déductibles fiscalement sont de plus en plus nombreuses et de natures extrêmement variées (location d'un studio, achat d'un abonnement de train, d'une voiture, d'un ordinateur, de vêtements, d'un abonnement dans une salle de sport, frais de logopédie, de kinésithérapie, d'orthodontie, vacances, argent de poche, etc.). Cela entraîne bien évidemment des difficultés de définition, de délimitation des dépenses admissibles et de contrôle de celles-ci »⁷⁶.

Comme mentionné précédemment, la modification législative de 2010⁷⁷ n'a pas simplifié la tâche de l'agent de taxation. Les frais extraordinaires font en effet désormais partie intégrante de l'obligation d'entretien à charge des parents et peuvent faire l'objet d'une déduction en tant que rente alimentaire. En raison de leur nature même⁷⁸, la déductibilité des frais extraordinaires constitue une question de fait qui doit être appréciée au cas par cas par l'administration.

La question de la déductibilité de rentes alimentaires versées à l'étranger – notamment pour des enfants – se révèle également un point sensible, particulièrement pour les pays dont les standards de vie diffèrent fortement de la Belgique. Lorsque les rentes alimentaires déclarées ne sont

76 Conseil supérieur des Finances, Section « Fiscalité et parafiscalité », *Avis relatif au régime fiscal des rentes alimentaires*, mars 2013, p. 7. Dans cet avis, le Conseil supérieur des Finances a également émis des recommandations en vue de réformer le régime fiscal des rentes alimentaires.

77 Loi du 19 mars 2010 visant à promouvoir une objectivation du calcul des contributions alimentaires des pères et mères au profit de leurs enfants, *Moniteur belge*, 21 avril 2010.

78 Article 203bis, § 3, du Code civil : « *Par frais extraordinaires, on entend les dépenses exceptionnelles, nécessaires ou imprévisibles qui résultent de circonstances accidentelles ou inhabituelles et qui dépassent le budget habituel affecté à l'entretien quotidien de l'enfant qui a servi de base, le cas échéant, à la fixation des contributions alimentaires* ».

pas versées en exécution d'une décision judiciaire, il apparaît souvent bien difficile tant pour le contribuable d'apporter la preuve que les conditions de déductibilité exigées par l'article 104, 1°, CIR 92, sont réunies, que pour l'administration d'apprécier la validité des éléments apportés par le contribuable.

2.1.5. Législation fiscale versus autres législations

Dans certains domaines, la législation a déjà évolué mais la législation fiscale qui y est liée reste à la traîne. Il en va ainsi du supplément d'allocations familiales pour enfants handicapés⁷⁹.

La gravité du handicap est évaluée sur la base de l'échelle médico-sociale qui est fondée sur différents paramètres⁸⁰. Sur le plan fiscal par contre, un enfant est reconnu comme handicapé lorsqu'il est « *atteint à 66 % au moins d'une insuffisance ou d'une diminution de capacité physique ou psychique en raison d'une ou de plusieurs affections* », ou « *que son état de santé provoque un manque total d'autonomie ou une réduction d'autonomie d'au moins 9 points, mesurés conformément aux guide et échelles médico-sociale applicables dans le cadre de la législation relative aux allocations aux handicapés* »⁸¹.

Ceci a pour conséquence que le handicap d'un enfant peut être reconnu dans le régime des allocations familiales mais pas au niveau fiscal. Cette divergence suscite l'incompréhension dans le chef de parents d'enfants handicapés qui s'étonnent qu'un enfant puisse donner droit à un supplément dans le régime des allocations familiales mais pas à une majoration de quotité exemptée à l'impôt des personnes physiques.

79 Par application de l'article 88 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, *Moniteur belge*, 31 décembre 2002, et de l'arrêté royal du 28 mars 2003 portant exécution des articles 47, 56septies et 63des lois coordonnées relatives aux allocations familiales pour travailleurs salariés, *Moniteur belge*, 23 avril 2003.

80 Cette échelle est composée de trois piliers : les conséquences physiques et mentales du handicap ou de l'affection, leurs conséquences pour la participation de l'enfant à la vie quotidienne et les conséquences du handicap pour la famille. Le médecin accorde des points pour chaque pilier. L'enfant a droit à un supplément lorsqu'il obtient au moins quatre points pour le pilier 1 ou au moins six points au total des trois piliers. La réglementation fiscale ne tient compte que du pilier 1.

81 Article 135 CIR 92.

Comme l'illustrent les exemples développés ci-dessus, si certaines adaptations administratives – parmi lesquelles une automatisation accrue – permettraient probablement d'aboutir à une diminution de la charge de travail de l'administration, d'autres situations nécessitent une réponse législative.

2.2. Difficultés pour le monde judiciaire

Depuis le 1^{er} août 2010⁸², l'article 1321 du Code judiciaire impose au juge d'indiquer dans sa décision « *le montant des allocations familiales et avantages sociaux et fiscaux de tous types que chacun des père et mère reçoit pour l'enfant* » ainsi que la manière dont il a pris en compte ces éléments.

Le législateur a motivé cette obligation comme suit : « *Le sentiment d'injustice du débiteur alimentaire quant au caractère équitable de la décision judiciaire qui a fixé le montant de sa part contributive aux frais d'entretien et d'éducation de ses enfants pourrait, notamment, être à l'origine du problème de non-paiement ou du paiement irrégulier de sa contribution*⁸³.

L'obligation d'objectiver le calcul des contributions alimentaires n'a pas été étendue aux conventions qui sont soumises à l'homologation du juge, par souci du législateur d'encourager le recours à ces conventions⁸⁴. Le juge conserve néanmoins la faculté de vérifier que l'accord n'est pas contraire à l'intérêt de l'enfant et, si nécessaire, de rouvrir le débat⁸⁵.

Cela étant, les avocats et médiateurs familiaux chargés de rédiger les conventions sont également confrontés, pour obtenir l'adhésion des parties et aboutir

LA COMPLEXITÉ DE LA RÉGLEMENTATION

FISCALE PERMET DIFFICILEMENT

AUX JUGES DE MESURER L'IMPACT

FINANCIER DE LEURS DÉCISIONS

82 Article 14 de la loi du 19 mars 2010 visant à promouvoir une objectivation du calcul des contributions alimentaires des père et mère au profit de leurs enfants, *Moniteur belge*, 21 avril 2010.

83 Proposition de loi modifiant le Code civil en vue d'objectiver le calcul des contributions alimentaires des père et mère au profit de leurs enfants, *Doc. parl.*, Chambre, 2007-2008, 52-0899/001, p. 3.

84 *Ibid.*, *Doc. parl.*, Chambre, 2007-2008, 52-0899/002, p. 14.

85 *Ibid.*, *Doc. parl.*, Chambre, 2007-2008, 52-0899/005, p. 89.

à un accord qui résistera dans le temps, à la nécessité de mesurer l'impact fiscal des rentes alimentaires qu'ils déterminent.

Or, actuellement, il apparaît qu'un tel exercice est particulièrement complexe.

La première difficulté consiste à déterminer la capacité contributive des deux parents, ce qui nécessite notamment de connaître leurs revenus disponibles⁸⁶. Or, par définition, ces revenus n'ont pas acquis un caractère officiel et définitif au moment où les rentes doivent être déterminées puisque l'imposition n'a pas encore fait l'objet d'un enrôlement et, partant, ils n'ont pu être contrôlés par l'administration. Pour les travailleurs salariés, la rémunération nette mensuelle constitue un premier indice, éventuellement diminuée de la réduction de précompte professionnel « *pour charge de familles* » déjà accordée à l'un des deux parents. La situation se révèle plus complexe pour les autres sources de revenus – par exemple les revenus tirés d'une activité d'indépendant ou de la location d'un bien immobilier – lesquels doivent être estimés sur la base des informations fournies par le parent concerné et/ou par analogie avec un exercice d'imposition antérieur. A défaut d'informations satisfaisantes, le juge peut avoir recours aux présomptions⁸⁷ ou aux moyens classiques du droit judiciaire⁸⁸.

Ensuite, il est nécessaire de tenir compte de la composition du ménage des deux parents : si un parent est (re)marié ou cohabitant légal, il n'a pas droit à la majoration du supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge prévue pour les contribuables imposés isolément ; si le parent auquel est attribué le domicile fiscal a d'autres enfants nés d'un autre lit, il faut vérifier si ceux-ci sont fiscalement à sa charge et, le cas échéant, en tenir compte pour déterminer le montant de l'abattement fiscal accordé pour chaque enfant.

Déterminer l'impact fiscal objectif des rentes alimentaires se révèle par conséquent d'autant plus complexe qu'il y a de recompositions de familles et d'enfants à charges (cf. *supra* 6).

86 « *Des revenus dont le créancier et le débiteur (en l'espèce l'ex-conjoint) peuvent effectivement disposer après le paiement des charges imposées par les lois fiscales et sociales* », Cass., 11 mars 2010, n° C.09 0109.N/1.

87 Article 1353 du Code civil.

88 Articles 870 à 882 du Code judiciaire.

La déduction fiscale des rentes alimentaires payées par le débirentier a une influence positive sur le revenu disponible de ce parent après calcul de l'impôt. Par conséquent, le montant des rentes alimentaires devra être ajusté après avoir calculé l'impact fiscal de leur déduction.

En outre, il est également possible que la répartition des avantages fiscaux ne soit pas définitivement acquise puisque dépendante de la situation et/ou des choix posés par l'un des parents.

En cas d'hébergement égalitaire des enfants, le parent débirentier peut choisir entre le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge (à condition que les conditions d'application de l'article 132*bis* CIR 92, soient réunies) ou la déduction des rentes alimentaires, ce qui aura une influence sur la situation de l'autre parent qui pourra bénéficier selon le choix du débirentier de la moitié ou de la totalité de l'abattement fiscal (cf. *supra* 14).

La combinaison des rentes alimentaires ordinaires et des frais extraordinaires déduites par le parent débirentier⁸⁹, des éventuels revenus professionnels propres⁹⁰ et/ou des autres revenus imposables de l'enfant, peut avoir pour conséquence que les revenus de l'enfant dépassent le plafond de ressources nettes pour être considéré à charge fiscalement⁹¹. Le parent créirentier perdra alors le bénéfice de l'abattement fiscal ainsi que, le cas échéant, la majoration pour contribuable imposé isolément.

La prise en compte de l'impact fiscal des frais extraordinaires se révèle également problématique. Dans sa décision, le juge doit fixer la nature et la proportion qui devra être assumée par chaque parent dans les frais extraordinaires. Pour que cette quote-part corresponde aux capacités contributives réelles de chaque parent, il est également nécessaire d'évaluer l'impact fiscal (potentiel) de ces frais extraordinaires.

89 80 % des rentes versées par un contribuable sont taxables dans le chef de leur bénéficiaire (article 90, 3°, CIR 92). Par application de l'article 143, 6°, CIR 92, les rentes alimentaires qui sont attribuées aux enfants sont exonérées d'impôt à concurrence d'un montant de 3 120 EUR (montant pour l'exercice d'imposition 2016).

90 Par application de l'article 143, 7°, CIR 92, les rémunérations perçues par des étudiants visés au titre VII de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail sont exonérées à concurrence de 2 600 EUR (montant pour l'exercice d'imposition 2016).

91 Pour l'exercice d'imposition 2016, ce plafond s'élève à 3 120 EUR pour des contribuables imposés conjointement et 4 500 EUR pour un contribuable imposé isolément.


Il apparaît donc que la complexité de la législation a pour conséquence qu'il est particulièrement difficile pour les juges et les praticiens du droit de mesurer les impacts de la répartition des avantages fiscaux entre les parents et, par conséquent, l'effet net des rentes alimentaires.

Déterminer le revenu disponible de chacun des parents constitue une première difficulté, particulièrement en l'absence de collaboration des parties. Tenir compte de la situation familiale se révèle également un hiatus important, d'autant plus en cas de familles (multi) recomposées. Enfin, la situation financière prise en compte par le juge pour déterminer le montant de la rente alimentaire destinée à couvrir les besoins de l'enfant peut être impactée tant par les différents choix fiscaux opérés par les parents que par l'évolution de leur situation familiale (imposition conjointe ou isolée, naissance, ...) voire la fluctuation des frais extraordinaires et, par conséquent, ne plus correspondre nécessairement aux capacités contributives réelles de chaque parent.

Actuellement, pour les raisons évoquées ci-dessus, il semble que l'obligation prévue à l'article 1321 du Code judiciaire de tenir compte des « *avantages fiscaux de tous types que chacun des père et mère reçoit pour l'enfant* » ne soit pas systématiquement suivie d'effets dans la pratique, ou tout au moins pas de manière exhaustive. Et, en tout état de cause, elle constitue une charge de travail substantielle pour les différents acteurs chargés de déterminer le montant des rentes alimentaires.

Le 15 janvier 2016, la Commission des contributions alimentaires a été installée avec pour ambition d'objectiver les rentes alimentaires destinées aux enfants⁹². Bien que les travaux de cette commission ne s'attachent pas spécifiquement aux aspects purement fiscaux touchant les rentes alimentaires, elle pourra peut-être contribuer à une plus grande uniformité dans la manière de tenir compte de l'impact fiscal dans leur calcul.

92 Article 1322, § 1^{er}, du Code judiciaire : « *Il est institué une commission des contributions alimentaires, chargée d'établir des recommandations pour l'évaluation des frais résultant de l'article 203, § 1^{er}, du Code civil et de la fixation de la contribution de chacun des père et mère conformément à l'article 203bis du Code civil* ».



3. CONSIDÉRATIONS FINALES



S. PACEY

3.1. Complexité de la réglementation

La complexité de la réglementation forme le fil rouge des plaintes que le Médiateur fédéral reçoit du citoyen et constitue également un constat récurrent ressortant des contacts avec l'administration, ainsi que des entretiens avec les experts consultés dans le cadre de la présente contribution.

Il semble que cette complexité s'explique en partie par le fait qu'un des points de départ de la réglementation se fonde toujours sur la notion de famille (nucléaire) « traditionnelle » : un couple marié avec enfants ouvre le droit à des avantages fiscaux attribués au parent qui dispose des revenus les plus élevés.

3.1.1. Application inégale de la réglementation

Quand on sort de ce cadre, deux éléments majeurs peuvent aboutir à une application inégale de la réglementation entre ex-conjoints qui doivent supporter la charge de leurs enfants : le domicile fiscal unique et la progressivité du supplément de quotité exemptée d'impôt⁹³. Un certain nombre de situations qui en découlent, sont clairement problématiques au regard du principe d'égalité : l'impossibilité d'attribuer un crédit d'impôt au parent auprès de qui les enfants n'ont pas leur domicile fiscal ; l'impossibilité de prolonger le régime de coparenté fiscale à partir du moment où les enfants sont majeurs ; l'impossibilité d'appliquer le régime de coparenté fiscale quand le domicile des enfants est établi à l'étranger ; la variation du montant des avantages fiscaux accordés pour les enfants à charge en fonction de leur domicile fiscal dans les familles recomposées, ...

3.1.2. Conflits entre ex-conjoints

Ces situations peuvent en outre alimenter les conflits entre les ex-conjoints alors que le système de coparenté fiscale avait justement pour objectif de réduire ces conflits. La possibilité laissée au débiteur alimentaire de choisir la déduction des rentes alimentaires versées à ses enfants pour un exercice fiscal et le régime de coparenté fiscale pour l'exercice suivant

⁹³ Voy. tableau p. 98.

constitue également une source de conflits et ne garantit pas de sécurité à l'autre ex-conjoint quant à la continuité de l'avantage fiscal lié à la prise en charge des enfants. Les acteurs du monde judiciaire sont quant à eux confrontés à cette difficulté lors de la fixation des rentes alimentaires, dont le montant peut être influencé par les futurs choix fiscaux d'un des parents.

3.1.3. Coût sociétal

Enfin, il ne faut pas négliger le coût sociétal des moyens en personnel mis en œuvre par l'administration pour mener des actions de contrôle et gérer le contentieux aussi bien pendant la phase administrative que devant les différents cours et tribunaux.

Par ailleurs, certains aspects de la réglementation ont fait l'objet de critiques récurrentes au cours des entretiens exploratoires menés dans le cadre de la présente contribution : la possibilité illimitée de déduction de rentes alimentaires et de frais extraordinaires versés à des enfants en cas de séparation, alors que l'abattement fiscal pour enfants à charge est quant à lui limité pour les contribuables mariés, cohabitants légaux ou isolés ; l'octroi d'un avantage fiscal supplémentaire pour isolés avec enfants à charge aux contribuables formant un ménage de fait, alors que cet avantage fiscal a été initialement conçu pour soutenir les parents qui doivent assurer seuls l'éducation de leurs enfants.

Une étude plus approfondie de cette réglementation apparaît nécessaire⁹⁴ pour aboutir à des initiatives législatives qui permettraient d'adapter la réglementation fiscale relative aux enfants aux formes actuelles et futures d'organisation familiale en constante évolution.

3.2. Principes fondamentaux

Aux yeux du Médiateur fédéral, les principes suivants doivent être pris en considération dans ce cadre :

3.2.1. Intérêt supérieur de l'enfant

« *L'adoption de tout projet de loi et de règlement concernant (in)directement les enfants requiert un processus continu et systématique d'étude d'impact des mesures projetées sur les enfants* »⁹⁵. Appliqué à cette problématique, il conviendrait donc d'examiner, pour chaque modification légale, ses conséquences potentielles sur les différentes situations de vie dans lesquelles des enfants peuvent se trouver durant la période où ils peuvent être fiscalement à charge.

3.2.2. Transparence, simplicité et prévisibilité

Le citoyen doit pouvoir évaluer les conséquences de la prise en charge fiscale de ses enfants lorsque sa situation de vie change. Par extension, les praticiens du droit doivent également pouvoir se forger une image fiable de la situation fiscale des parents en cas de séparation, notamment en vue de déterminer s'il y a lieu de fixer d'éventuelles rentes alimentaires. De manière générale, toute modification légale – et en particulier lorsqu'elle concerne un grand nombre de citoyens – devrait être confrontée aux critères de transparence, simplicité et prévisibilité.

94 Une jurisprudence abondante s'est développée à ce sujet, et les experts qui ont été consultés dans le cadre de la présente contribution ont également souvent avancé des pistes concrètes de réflexion. Un examen des réglementations fiscales des autres pays européens pourrait dans ce cadre également s'avérer utile : aux Pays-Bas par exemple, une réforme entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2015 a réduit le nombre de régimes en faveur des enfants de 11 à 4.

95 Recommandation au Parlement RG 14/01, le Médiateur fédéral, *Rapport annuel 2014*, p. 28.



OBSERVATIONS DU SPF FINANCES

[TRADUCTION LIBRE]

1. Coparenté fiscale

1.1. Partage de l'avantage pour les enfants en coparenté

Il est vrai que le concept de domicile fiscal unique se répercute également dans le régime de coparenté fiscale et que le parent qui a un enfant fiscalement à charge (abstraction faite de la possibilité pour l'autre parent de déduire des rentes alimentaires de ses revenus nets totaux) est généralement avantageé. L'idée que le supplément de quotité exemptée d'impôt est partagé entre les parents dans un régime de coparenté fiscale est en soi logique. Combiné avec la progressivité des suppléments pour enfants à charge en fonction du nombre d'enfants à charge, cela génère en effet des différences dans l'avantage fiscal octroyé, comme l'illustre l'exemple au point 6.

Une alternative pourrait consister à prendre les enfants en régime de coparenté fiscale en considération pour la moitié auprès de chaque parent (un « demi enfant » à charge pour le parent auprès de qui il a son domicile fiscal et un « demi enfant » qui donne droit au supplément auprès de l'autre parent), de sorte que l'on pourrait travailler le cas échéant avec des suppléments dont les montants se situent entre deux quotités existantes (par ex. trois enfants à charge dans un régime de coparenté = 1,5 enfants à charge, ce qui donnerait lieu à un supplément de quotité exemptée d'impôt entre 1 510 et 3 880 euro (Ex. d'imp. 2016), soit 2 695 euro. L'éventuel impact budgétaire d'une telle mesure devrait être examiné. Cette mesure pourrait également avoir un impact sur la fiscalité régionale de l'habitation.

Une solution beaucoup plus simple pourrait être trouvée si on est disposé à supprimer la progressivité des suppléments pour enfants à charge. Une quotité exemptée identique par enfant à charge peut en effet être partagée de manière neutre entre les parents en régime de coparenté fiscale. Si on veut qu'une telle mesure reste budgétairement neutre, l'impact financier serait naturellement plutôt négatif pour les familles avec beaucoup d'enfants à charge. Si on veut limiter le régime de coparenté fiscale aux enfants dans un régime d'hébergement égalitaire, il semble à première vue utile de maintenir l'idée d'un domicile fiscal unique. Comment les parents cohabitants

de fait pourraient-ils autrement partager aussi entre eux les suppléments pour enfants à charge (voir cependant ci-dessous : partage du supplément de quotité exemptée d'impôt entre parents comme règle générale).

1.2. Limitation du régime de coparenté fiscale aux enfants pour lesquels les parents exercent conjointement l'autorité parentale

Le régime de coparenté fiscale est basé sur la disposition de droit civil relative à l'hébergement partagé de manière égalitaire (article 374, § 2, C.C.). Ce régime est repris dans les articles qui ont trait à l'exercice de l'autorité parentale (art. 371 à 387^{ter}C.C.). Il n'est donc pas évident d'envisager ces deux questions indépendamment l'une de l'autre. Les enfants majeurs peuvent en outre choisir eux-mêmes leur lieu de résidence.

Il ne semble donc pas évident d'élaborer un dispositif plus général dans lequel :

- le nombre de personnes auxquelles l'avantage du supplément pour enfants à charge est attribué soit limité sur base de critères objectifs ;
- le contrôle du respect des conditions d'application puisse être effectué avec un minimum de charge de travail pour l'administration.

Si on pouvait identifier un critère objectif, se pose en outre la question de savoir si le principe du partage de l'avantage fiscal pour enfants à charge lorsque l'entretien d'un enfant est supporté de manière commune ne devrait pas être généralisé, et donc être également appliqué pour les enfants qui ne résident pas alternativement chez chacun des parents. La déduction des rentes alimentaires pour les enfants serait dans ce cas abandonnée. De cette manière, les enfants auraient en principe droit au même avantage fiscal, indépendamment du fait que leurs parents cohabitent ou non.

1.3. Crédit d'impôt pour enfants à charge

Seul le parent qui a un enfant à charge entre en considération pour le crédit d'impôt pour enfants à charge. Le montant maximal du crédit d'impôt est en effet limité en fonction du nombre d'enfants à charge. Une modification de la disposition, par laquelle le parent à qui la moitié du supplément de quotité exemptée d'impôt est attribuée pourrait également entrer en considération pour le crédit d'impôt pour enfants à charge, est probablement techniquement réalisable. Logiquement, le montant maximal du crédit d'impôt pour un enfant dans le régime de coparenté fiscale devrait également être réduit de moitié.

1.4. Autres

L'administration est disposée à examiner si un dispositif plus ou moins cohérent peut être trouvé par lequel il serait également tenu compte du précompte professionnel dans le régime de coparenté fiscale. Au vu de la complexité du mécanisme sous-tendant le régime de coparenté fiscale, une transposition correcte du partage du supplément de quotité exemptée d'impôt ne sera probablement pas simple.

En ce qui concerne les modes d'hébergement asymétriques, l'administration observe que le système actuel, dans lequel il doit explicitement être fait mention d'un hébergement partagé de manière égalitaire dans la décision imposée par juge ou dans la convention homologuée par lui, présente l'avantage que l'administration ne doit pas se prononcer sur le fait que l'hébergement est partagé de manière égale ou non. Un dispositif alternatif devrait présenter un avantage similaire.

2. Coparenté fiscale et rentes alimentaires

La possibilité dans un régime de coparenté de déduire des rentes alimentaires (et s'écarter ainsi du régime de coparenté fiscale) a été maintenu à l'avantage des contribuables qui, par la déduction des rentes alimentaires, peuvent bénéficier d'un avantage fiscal supérieur que par l'application du

régime de coparenté fiscale. L'administration était, dès l'introduction de cette option, consciente des difficultés potentielles qu'elle pourrait susciter.

3. Avantages fiscaux pour enfants à charge de contribuables imposés conjointement ou isolément

L'administration travaille actuellement à des propositions en vue de répondre à l'arrêt de la Cour de justice relatif à l'imputation des suppléments de quotité exemptée d'impôts (Imfeld-Garcet). Dans la mesure du possible, elle essaie à cet égard de tenir également compte de l'impact de l'imputation des suppléments de quotité exemptée d'impôt pour les contribuables disposant de revenus de remplacement. Une solution éventuelle doit, selon l'administration, éviter également dans la mesure du possible la double attribution d'avantages pour enfants à charge et, de cette manière, des éventuels cas de *reverse discrimination*.

Le fait que la cohabitation de fait ne soit pas fiscalement reconnue est à l'origine de la plupart des problèmes qui se posent sur le plan des différences dans les avantages fiscaux pour enfants à charge en faveur des contribuables qui sont imposés isolément ou conjointement. Il serait en effet indiqué d'élaborer un critère plus objectif pour l'application de l'article 140, CIR 92. Reste à déterminer lequel.

En ce qui concerne les ressources nettes dont certains revenus sont exclus par application de l'article 143 CIR 92, l'administration pourrait examiner si les différents plafonds qui s'appliquent à ces ressources nettes sont en fait encore pertinents.

