

Extrait n° 1 : Actualités du droit de la famille 2016 pp. 70-89

(avec l'aimable autorisation des Editions Wolters Kluwer)

Doctrine

- Les barèmes fiscaux en matière familiale (période imposable 2016 –
exercice d'imposition 2017) : rappel des principes et questions
nouvelles** **70**
Jean-Emmanuel BEERNAERT
- L'abattement fiscal pour enfant(s) à charge en pratique : d'un à quatre
enfant(s) à charge et les conséquences d'un partage de l'abattement
pour enfant(s) à charge** **85**
Anne-Marie BOUDART

Les barèmes fiscaux en matière familiale (période imposable 2016 – exercice d'imposition 2017) : rappel des principes et questions nouvelles

Jean-Emmanuel BEERNAERT
Avocat au barreau de Bruxelles
Assistent à l'ULB

TABLE DES MATIÈRES

I. Introduction	70
II. Éléments chiffrés concernant les taux d'imposition et les exemptions	70
III. Conditions pour être à charge	71
IV. Conséquences	73
V. Taxation dans le chef de l'enfant ?	73
VI. Questions topiques	74
(a) L'abattement fiscal et la déduction des contributions alimentaires au profit des enfants dans le chef de parents mariés pour l'année de leur séparation	74
(b) Quelques réflexions complémentaires au sujet de l'article 132bis C.I.R. 92	76
VII. Conclusions	84

I. Introduction

Conformément à l'article 178 du Code des impôts sur les revenus (C.I.R. 92), les montants de base repris audit Code ont fait l'objet d'une indexation, applicable pour l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016 et publiée, sous la forme de tableaux synoptiques, au *Moniteur belge* de ce 28 janvier 2016, pp. 6482 et s.

Comme chaque année, il nous est donc possible de procéder, sur ces bases, au calcul actualisé des « plafonds en matière de fiscalité familiale ».

Pour la facilité du lecteur nous reproduirons, presque à l'identique, nos explications reprises dans nos précédents écrits à ce sujet¹, en adaptant les montants indexés pour l'exercice d'imposition 2017.

Nous nous arrêterons ensuite à quelques questions to-

piques et controversées, qui nous ont été rapportées au cours de l'année écoulée.

II. Éléments chiffrés concernant les taux d'imposition et les exemptions

Les cinq² tranches d'imposition (art. 130 C.I.R. 92) sont, pour l'exercice d'imposition 2017, portées à :

- 25 % pour les revenus imposables globalement entre 0 € et € 10 860 ;
- 30 % pour les revenus imposables globalement entre € 10 860 et € 12 470 ;
- 40 % pour les revenus imposables globalement entre € 12 470 et € 20 780 ;
- 45 % pour les revenus imposables globalement entre € 20 780 et € 38 080 ;
- 50 % pour les revenus imposables globalement supérieurs à € 38 080.

Chaque contribuable bénéficie, en application de l'article 131 C.I.R. 92, d'une quotité de revenus exemptée d'impôts de € 7 130 pour l'exercice d'imposition 2017³.

La quotité de revenus exemptée d'impôts est, en outre, majorée en fonction du nombre d'enfants à charge du contribuable⁴, soit pour l'exercice d'imposition 2017 :

- pour un enfant : € 1 520 ;
- pour deux enfants : € 3 900 ;
- pour trois enfants : € 8 740 ;
- pour quatre enfants : € 14 140 ;
- pour tout enfant supplémentaire : € 5 400.

Les enfants (mais aussi les autres personnes à charge)

1. J.E. BEERNAERT, « L'indexation annuelle des barèmes fiscaux (période imposable 2015 – exercice d'imposition 2016) : on prend les mêmes et on recommence ? », *Act. dr. fam.* 2015, pp. 26 et s. (et le renvoi aux commentaires des barèmes pour les exercices antérieurs en note n° 1).
2. Dans l'attente de la suppression de la tranche d'imposition à 30 % prévue par le « *tax shift* », qui entrera en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019 (revenus 2018).
3. Art. 131, al. 1^{er}, 3^o, C.I.R. 92. Cette quotité de revenus exemptés d'impôts est portée à € 7 420 si les revenus imposables du contribuable n'excèdent pas € 26 510 pour l'exercice d'imposition 2017 (art. 131, al. 1^{er}, 1^o, C.I.R. 92). La quotité exemptée est, par ailleurs, majorée de € 1 520 pour l'exercice d'imposition 2017 si le contribuable est handicapé, au sens de l'article 135 C.I.R. 92 (art. 131, al. 2, C.I.R. 92).
4. Il est rappelé que le contribuable peut avoir, outre ses enfants, d'autres personnes à charge, notamment ses ascendants et collatéraux jusqu'au 2^e degré, ainsi que les personnes qui ont assumé la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l'enfance de celui-ci. Ces personnes donnent droit (sous certaines conditions, notamment de ressources dans leur chef – *cf. infra*), pour l'exercice d'imposition 2017, à une exemption complémentaire de € 3 030 si l'ascendant ou le collatéral à charge a atteint l'âge de 65 ans, et de € 1 520 dans les autres cas de figure (art. 132 *juncto* art. 136, 2^e et 3^e, C.I.R. 92).

considérés comme handicapés sont comptés pour deux⁵.

En outre, le parent, qui est taxé comme isolé au sens de l'article 126 C.I.R. 92 et qui a un ou plusieurs enfants à charge (ou qui partage cet abattement avec l'autre parent au sens de l'article 132bis C.I.R. 92 – cf. *infra*), bénéficie d'une quotité supplémentaire de revenus exemptée d'impôts d'un montant indexé, porté pour l'exercice d'imposition 2017 à € 1 520 (art. 133 C.I.R. 92).

Ces montants peuvent encore être majorés, pour l'exercice 2017, de € 570 par enfant de moins de trois ans (au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition), étant entendu que cet abattement ne peut se cumuler avec la réduction d'impôts pour frais de garde d'enfants visée à l'article 145/35 C.I.R. 92⁶ (art. 132, 6°, C.I.R. 92).

Et l'impôt de base, tel que visé à l'article 130 C.I.R. 92, est donc diminué de l'impôt sur les quotités de revenus exemptés d'impôts, telles que décrites ci-dessus, *étant toutefois précisé que la première tranche d'imposition pour le revenu exempté d'impôts est différente puisque le taux de 25 % est applicable en l'espèce de 0 € à € 8 760 (et non € 10 860) et le taux de 30 % de € 8 760 (et non € 10 860) à € 12 470 pour l'exercice d'imposition 2017 (art. 134, § 2, C.I.R. 92).*

Par ailleurs et depuis la modification de l'article 134 C.I.R. 92 par la loi du 10 août 2001 et par la dernière loi en date du 26 décembre 2015, la partie de l'impôt exempté pour enfants à charge, qui n'aurait pas pu être totalement « imputée » sur l'impôt dû sur les revenus imposables du parent/contribuable (et/ou de son conjoint ou cohabitant légal avec lequel il est taxé en commun en application de l'article 126 C.I.R. 92), peut faire l'objet d'un crédit d'impôt remboursable au profit de ce contribuable.

L'article 134, § 3, C.I.R. 92 prévoit que cette partie de

la quotité de revenus exemptée d'impôts, non encore imputée, est convertie en crédit d'impôt remboursable pour autant qu'elle se rapporte aux suppléments visés à l'article 132, alinéa 1^{er}, 1° à 6°, C.I.R. 92⁷.

Ce crédit d'impôt est calculé en appliquant à la quotité de revenus exonérée mentionnée à l'article 132 C.I.R. 92, le taux d'imposition qui s'y rapporte. Toutefois, ce crédit d'impôt est plafonné à un montant de base de € 250 par enfant à charge, porté, après indexation et pour l'exercice d'imposition 2017, à € 440 par enfant à charge (art. 134, §.3, al. 1^{er}, et §.4, al. 5, C.I.R. 92).

III. Conditions pour être à charge

Les conditions pour être considéré comme « fiscalement à charge » sont également inchangées.

Pour rappel, un enfant n'est à charge du ou de ses parents que dans l'hypothèse où :

- il fait partie du ménage de son (ses) parent(s) au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition⁸ ;
- il n'a pas bénéficié de ressources personnelles, au cours de la période imposable, d'un montant net supérieur au plafond légal.

Ce plafond est différent si l'enfant est :

- (potentiellement) à charge d'un parent taxé en commun (au sens de l'article 126 C.I.R. 92) puisqu'il est, en cette hypothèse de € 3 140 pour l'exercice d'imposition 2017 (art. 136 C.I.R. 92) ;
- (potentiellement) à charge d'un parent taxé comme isolé puisque le plafond légal des ressources autorisées est en ce cas porté, pour l'exercice d'imposition 2017, à € 4 530 (art. 141 C.I.R. 92) ;
- en outre si l'enfant, (potentiellement) à charge d'un parent taxé comme isolé, est handicapé (au sens de l'article 135 C.I.R. 92), le plafond est majoré à € 5 750 pour l'exercice 2017 (art. 141 C.I.R. 92)⁹.

5. Art. 132, dernier alinéa C.I.R. 92. Si un contribuable a deux enfants à charge, dont un handicapé au sens de l'article 135 C.I.R. 92, l'abattement pour enfants à charge dont il bénéficiera sera de € 8 740 (et non de € 3 900) pour l'exercice d'imposition 2017. Concernant l'interaction de la notion d'handicap et les allocations familiales majorées : circulaire n° Ci.RH 331/586.900 (AFER 29/2008) du 5 septembre 2008.

6. Avec une différence entre ces deux articles puisque l'article 145/35 prévoit une réduction d'impôts pour des frais de garde d'enfants âgés de moins de 12 ans au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Pour un enfant de moins de trois ans, il existe un choix à opérer par le(s) contribuable(s) alors que pour l'enfant âgé de 3 à 12 ans seule la réduction d'impôts de l'article 145/35 C.I.R. 92 est envisageable.

7. Le supplément de € 1 520 (pour l'exercice d'imposition 2017) prévu à l'article 133 C.I.R. 92 comme isolé avec enfants (totalement ou partiellement) à charge n'est donc pas visé par ce crédit d'impôt.

8. Les contours exacts de cette première condition nous ont toujours paru flous. S'agit-il d'examiner la situation de fait en la « clicant » au (seul) 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition la situation des ménages, ce qui permettrait donc à un parent qui a vécu séparément de (son épouse et) de ses enfants au cours de la période imposable de déduire, pour le même exercice d'imposition, les rentes alimentaires qu'il a versées au profit de ses enfants (puisque'il faut examiner la condition des ménages distincts à la date de chaque paiement alimentaire) tout en conservant l'abattement fiscal pour (les mêmes) enfants à charge dans la mesure où il forme à nouveau et après s'être (utilement) réconciliés un ménage unique avec ces derniers au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition ? Ou faut-il, tout au contraire, examiner la situation au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition en contrôlant, à cette date et (en quelque sorte) rétroactivement quelle fut la situation des ménages au cours de l'intégralité de la période imposable ? La seconde hypothèse nous a toujours semblé plus équitable et (à tout prendre) plus logique. Force nous est, toutefois, de constater qu'elle n'est pas partagée par l'administration fiscale (*Bull. contr.*, 1989, p. 2068, Q. n° 187 Vandembroucke du 3 février 1989) et par la jurisprudence (Bruxelles, 15 décembre 2004, R.G. n° 03/AR/863, publié sur *FiscalNet*) qui continuent à faire une interprétation littérale du libellé de l'article 136 C.I.R. 92.

9. On peut s'interroger sur la justification de la majoration de ce plafond uniquement dans l'hypothèse où l'enfant handicapé est à charge d'un contribuable « isolé » et non dans celle où il est à charge du (des) parent(s) taxé(s) en commun au sens de l'article 126 C.I.R. 92. En effet, le surcoût qu'implique un enfant handicapé existe, quel que soit le mode d'imposition de son ou de ses parents et il n'existe donc pas de raisons objectives pour « compenser » fiscalement celui-ci uniquement dans l'hypothèse d'un parent taxé comme « isolé fiscal » au sens de l'article 126 du C.I.R. 92. Un tel traitement différencié pourrait ne pas résister à un examen de sa conformité avec le principe d'égalité visé aux articles 10 et 11 de la Constitution (J.E. BEERNAERT, « La Cour constitutionnelle et le droit fiscal familial : à la recherche du fil d'Ariane ? », in *Cour constitutionnelle et droit familial*, Limal, Anthemis, 2015, p. 359).

L'article 143 C.I.R. 92 énumère – de manière limitative¹⁰ – les ressources de l'enfant dont il est fait abstraction pour le calcul de ce plafond légal, en l'occurrence (et pour rappel) :

- 1) les allocations familiales, les allocations de naissance, les primes d'adoption légale, les bourses d'études et les primes à l'épargne prénuptiale ;
- 2) les revenus perçus par une personne handicapée qui a droit aux allocations visées par la loi du 27 février 1987, à concurrence du montant maximal auquel cette personne peut avoir droit en fonction de cette loi ;
- 3) les pensions, rentes et allocations en tenant lieu, perçues par des personnes visées à l'article 132, al. 1^{er}, 7^o, C.I.R. 92¹¹, à concurrence de € 25 260 (pour l'exercice 2017) ;
- 4) les rémunérations perçues par des personnes handicapées en raison de leur emploi dans une entreprise agréée de travail adapté ;
- 5) les rentes alimentaires ou rentes alimentaires complémentaires payées au contribuable au cours d'une période imposable ultérieure à celle à laquelle elles se rapportent, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif¹² ;
- 6) les rentes alimentaires visées à l'article 90, 3^o, C.I.R. 92, qui sont attribuées aux enfants à concurrence de € 3 140 par an (pour l'exercice d'imposition 2017)¹³ ;
- 7) des rémunérations perçues par les étudiants visés au titre VII de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, à concurrence de € 2 610 par an (pour l'exercice d'imposition 2017).

Outre ces exemptions (totales ou partielles), le législateur a précisé qu'il est, toujours, fait abstraction, dans le calcul du plafond des ressources autorisées dans le chef de l'enfant pour demeurer fiscalement à charge du ou de ses parents, des revenus que l'enfant perçoit mais qui sont cumulés avec ceux de ses parents et ce quelle qu'en soit l'importance¹⁴.

Par contre, les personnes (et donc également les enfants mineurs) qui font partie du ménage du contribuable et qui bénéficient de rémunérations constituant des charges professionnelles pour ce dernier ne pourront, quant à elles, jamais être considérées comme fiscalement à charge de celui-ci¹⁵.

Il est, enfin, rappelé que le plafond de ressources s'entend comme un plafond de « ressources nettes ».

Dès lors et en application de l'article 142 du C.I.R. 92 :
 – soit, le contribuable prouve qu'il a supporté des frais ou charges durant la période imposable pour acquérir ou conserver ces ressources et on déduit ces frais ou charges des ressources brutes pour vérifier si le montant net dépasse le plafond légal¹⁶ ;
 – soit, les frais déductibles forfaitairement de ces ressources sont fixés à 20 % de leur montant brut, sans que ces frais forfaitaires ne puissent être inférieurs à € 440 (pour l'exercice d'imposition 2017) si les ressources en question sont constituées de revenus professionnels (rémunérations de travailleurs ou profits) dans le chef de l'enfant¹⁷.

10. Ainsi, une rente d'orphelin versé au profit de l'enfant par le biais d'un plan de pension souscrit par l'employeur du parent défunt a été retenue comme ressource dans le chef de l'enfant, sans que la Cour constitutionnelle n'y décèle une violation du principe d'égalité (C.C., 31 mai 2011, arrêt n° 94/2011).
11. Il s'agit des ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement et des personnes qui ont assumé la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l'enfance de celui-ci. Cet alinéa ne vise donc pas les enfants à charge du contribuable.
12. Soit les « arriérés judiciaires de pensions alimentaires ». Pour plus de précisions à ce sujet : J.E. BEERNAERT, « La taxation des arriérés de rentes alimentaires », R.G.F., 1996, p. 12. Il s'agit, en résumé, de contributions alimentaires dont le montant a été fixé ou majoré de manière rétroactive par un jugement et qui sont payées au cours d'une période imposable ultérieure à celle à laquelle elles se rapportent. En ce cas (et en ce cas seulement), ces arriérés sont taxés à un taux distinct (étant le taux moyen afférent à l'ensemble des autres revenus imposables dans le chef du créancier pour l'année de perception desdits arriérés – art. 171, 6^o, al. 3, C.I.R. 92). En outre, ces arriérés sont intégralement exemptés pour le calcul du plafond des ressources autorisées dans le chef de l'enfant pour demeurer fiscalement à charge (de l'autre parent).
13. Art. 143, 6^o, C.I.R. 92. Il s'agit de l'exemption partielle des rentes alimentaires ordinaires et/ou des arriérés conventionnels payés au profit des enfants pour le calcul du plafond des ressources, qui a été voulue par le législateur aux termes de la loi du 10 août 2001. Cette exemption s'applique, à notre estime, **sur le montant brut des contributions payées au profit des enfants** et non sur le seul montant net ou sur le montant taxable dans leur chef, en l'occurrence 80 % de ces montants. Telle n'est, pourtant, pas l'opinion de Madame AERTS qui ne retient, à ce titre, que la seule partie taxable de cette contribution alimentaire ordinaire (C. AERTS, « Indexering van de bedragen gelinkt aan de gezinsfiscaliteit in het WIB », T. Fam., 2015, p. 126). Elle ne s'explique, toutefois, pas à ce sujet et sa thèse nous paraît contraire, non seulement à de la doctrine (flamande) plus ancienne sur cette question (I. VAN DE WOESTEYNE, « Berekening van de netto bestaansmiddelen en van het fiscaal ten laste zijn van kinderen (inkomstjaren 2002 en 2001) », E.J., 2002, pp. 42 à 48) mais également à la position de l'administration fiscale (circulaire n° Ci.RH 331/558.747 (AFER 25/2003) du 24 septembre 2003). Elle comporte, en outre, un risque (important) puisque, si elle entraîne un dépassement du plafond légal des ressources autorisées dans le chef de l'enfant, ce dernier ne sera plus fiscalement à charge.
14. Art. 137 C.I.R. 92. Il n'en serait, par contre, pas ainsi si les revenus reviennent à l'enfant, dans le cadre d'une donation dont il a bénéficié (par exemple) de la part de ses grands-parents mais avec exclusion de la jouissance légale des parents. *Quid*, par contre, si le donateur a, en outre, prévu que ces revenus devaient être indisponibles pour l'enfant avant que ce dernier n'ait atteint un âge déterminé conventionnellement ? De tels revenus – même rendus conventionnellement indisponibles – sont-ils considérés comme des ressources dans le chef de l'enfant ? La question n'a, à notre connaissance, pas encore été tranchée.
15. Art. 145 C.I.R. 92.
16. Cela pourrait, par exemple et à notre avis, être le cas dans l'hypothèse où le parent hébergeant principal a dû mener une procédure judiciaire contentieuse pour obtenir la condamnation du parent débiteur à une contribution alimentaire au profit de leurs enfants. Les honoraires et autres frais payés à son conseil pourraient donc être déduits des contributions alimentaires versées, en exécution de ce jugement, par le parent débiteur, du moins s'ils ont été exposés au cours de la même période imposable. Concernant les rentes alimentaires payées au profit des enfants et sauf preuve de frais réels plus importants exposés au cours de la période imposable, par exemple et comme indiqué ci-dessus au titre d'honoraires payés au conseil pour obtenir un titre judiciaire de paiement, le calcul du « plafond net de ressources » se réalisera donc le plus souvent sous la forme d'un « brutage » du plafond légal par 100/80 (compte tenu de la déduction du forfait de 20 %). En effet, en prenant le plafond de ressources autorisées pour un enfant à charge d'un contribuable taxé en commun de € 3 140 et en le multipliant par 100/80 on arrive à un plafond brut de € 3 925. Et si on déduit 20 % de ce montant (€ 785), on aboutit bien au plafond net de € 3 140 visé à l'article 136 C.I.R. 92.
17. Ainsi, si un enfant perçoit au cours d'une période imposable, des contributions alimentaires d'un montant total et annuel de € 5 400, outre des revenus professionnels de « jobs d'étudiant » d'un montant total et annuel de € 2 000 et s'il ne peut démontrer des frais réels exposés pour acquérir ou conserver ces ressources, celles-ci seront prises en compte pour le calcul du plafond légal comme suit :
 – les rentes alimentaires : € 5 400 × 80 % = € 4 320 ;

IV. Conséquences

Compte tenu des règles rappelées ci-dessus, il est possible de calculer le plafond des contributions alimentaires qui pourraient être versées par un parent au profit de ses enfants économiquement mineurs, sans risque de déperdition de l'avantage fiscal pour enfants à charge dans le chef de l'autre parent.

Ce calcul s'effectue en tenant compte du postulat que l'enfant n'a pas d'autres « ressources », hormis les contributions alimentaires versées à son profit.

1) *Si l'enfant est à charge d'un contribuable qui n'est pas taxé comme « isolé »* au sens de l'article 126 C.I.R. 92¹⁸, le calcul à opérer est le suivant :

- plafond des ressources autorisées : € 3 140,00 par an
- brutage de ce plafond : € 3 140 × 100/80 = € 3 925,00 par an
- exemption partielle des contributions alimentaires¹⁹ : € 3 140,00 par an

Au total les contributions alimentaires peuvent, dès lors, s'élever à : € 3 925,00 + € 3 140,00 = € 7 065,00 par an et par enfant, soit (de manière lissée sur base annuelle et sans que le dépassement de ce plafond mensuel pour un mois puisse poser problèmes s'il est compensé au cours d'une autre mensualité) à € 588,75 par mois et par enfant.

Si le montant payé à titre alimentaire²⁰ par le parent qui n'a pas l'enfant à charge et qui forme un ménage distinct est inférieur à ce plafond (et s'il ne dispose pas d'autres ressources qui entreraient en ligne de compte pour le calcul de ce plafond), l'enfant demeurera à charge du parent dont il fait partie du ménage.

Par contre, le dépassement de ce plafond, fût-ce d'un euro (cent) entraîne la déperdition automatique et totale de l'abattement fiscal lié à cet enfant²¹.

2) *Si l'enfant (non handicapé) est à charge d'un contribuable qui est taxé comme « isolé »* (au sens de l'article 126 C.I.R. 92²²), le calcul à opérer est identique, sauf à tenir compte d'un plafond de ressources plus élevé :

- plafond des ressources autorisées : € 4 530,00 par an
- brutage de ce plafond : € 4 530 × 100/80 = € 5 662,50 par an
- exemption partielle des contributions alimentaires : € 3 140,00 par an

Au total les contributions alimentaires peuvent, dans cette hypothèse, s'élever à : € 5 662,50 + € 3 140,00 = € 8 802,50 par an/enfant, soit – lissé sur base annuelle – à € 733,54 par mois et par enfant.

3) *S'il s'agit d'un enfant handicapé à charge d'un contribuable taxé comme « isolé »* (au sens de l'article 126 C.I.R. 92 – cf. supra) le calcul s'opère de la même manière mais au départ d'un plafond de ressources autorisées de € 5 750 :

- plafond des ressources autorisées : € 5 750,00 par an
- brutage de ce plafond : € 5 750 × 100/80 = € 7 187,50 par an
- exemption partielle des contributions alimentaires : € 3 140,00 par an

Au total les contributions alimentaires peuvent, dans cette hypothèse, s'élever à : € 7 187,50 + € 3 140,00 = € 10 327,50 par an/enfant handicapé, soit – lissé sur base annuelle – à € 860,62 par mois et par enfant handicapé.

V. Taxation dans le chef de l'enfant ?

Le risque d'une taxation, dans le chef de l'enfant, sur les contributions alimentaires qui seraient, ainsi et de

– les revenus de job d'étudiant : € 2 000 × 80 % = € 1 600 (mais puisque ces frais forfaitaires ne peuvent être inférieurs à € 440, on réduira encore le montant net de € 40, soit € 1 560).

18. Tel sera (encore) le cas des parents mariés qui se séparent, pour l'année de leur séparation (sauf si celle-ci a perduré durant toute la période imposable, soit dès le 1^{er} janvier).
19. Les arriérés judiciaires de contributions alimentaires sont, quant à eux et comme indiqué ci-dessus, totalement exclus de ce calcul. Il n'en est, par contre, pas ainsi pour des arriérés conventionnels de contributions alimentaires, par exemple dans le cadre d'une convention transactionnelle intervenue entre les parents. Il est donc souhaitable de faire confirmer cet accord par un jugement. Il en est d'autant plus ainsi que la Cour constitutionnelle n'a, par arrêt n° 87/2008 du 27 mai 2008, rien trouvé à redire concernant cette différence de traitement entre les arriérés judiciaires et conventionnels d'aliments.
20. En ce compris les éventuels frais extraordinaires versés au profit des enfants par ce dernier, qu'ils le soient de manière régulière par le biais de provisions sur un « compte enfants » (sauf, à suivre – ce que nous ne faisons pas – une certaine doctrine, si ce compte enfants n'a pas été consacré par une décision judiciaire) ou même versés de manière « non périodique et récurrente », puisque la circulaire n° Ci.RH 241/605.665 (AFER n° 55/2010) du 5 août 2010, prise dans la « foulée » de la loi du 19 mars 2010, prévoit la déductibilité des frais extraordinaires même non réguliers (et, partant, la qualification de ceux-ci comme ressources dans le chef de l'enfant)... à l'encontre du prescrit légal de l'article 104, 1^o, C.I.R. 92. Pour un commentaire de ladite circulaire : J.E. BEERNAERT, « La loi du 19 mars 2010 et ses incidences fiscales : la boîte de Pandore revisitée », *Act. dr. fam.*, 2010, p. 164.
21. Et cette déperdition complète et l'absence de toute compensation fiscale dans le chef de ce parent (« victime », en quelque sorte, des déductions fiscales de contributions alimentaires pour l'enfant commun par l'autre parent) n'a pas davantage été jugée contraire au principe d'égalité et de non-discrimination par la Cour (à l'époque) d'arbitrage (C.A., 28 avril 2004, arrêt n° 63/2004 ; J.E. BEERNAERT, « La Cour constitutionnelle et le droit fiscal familial : à la recherche du fil d'Ariane », *op. cit.*, p. 328).
22. Rappelons qu'est « un isolé », au sens fiscal du terme : 1) tout contribuable qui n'est pas marié ou cohabitant légal ; 2) les contribuables mariés ou cohabitants légaux pour l'année de leur mariage ou de leur déclaration de cohabitation légale ; 3) les ex-époux ou ex-cohabitants légaux pour l'année de la dissolution de leur mariage (il s'agit, en principe, de la date de transcription du divorce) ou de la déclaration de cessation de cohabitation légale ; 4) les époux ou cohabitants légaux pour l'année qui suit celle au cours de laquelle la séparation de fait est intervenue entre eux et pour autant que cette séparation ait été effective durant toute la période imposable ; 5) lorsqu'un conjoint ou cohabitant légal taxé en principe en commun avec l'autre recueille des revenus professionnels supérieurs à € 10 290 (exercice d'imposition 2017) qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus.

manière optimisée, payées à son profit²³ par le parent qui forme un ménage distinct du sien (et de celui de l'autre parent) est, assurément, (très) faible.

En effet, si l'enfant n'a pas d'autres revenus soumis à imposition globale, la contribution alimentaire (même maximaliste) de € 733,54 par mois (telle que calculée ci-dessus) ne représente qu'un revenu annuel de € 8 802,50, taxable à concurrence de 80 % de son montant (puisqu'il s'agit de rentes alimentaires au sens de l'article 90, 3°, C.I.R. 92), soit un revenu imposable annuel de € 7 042.

Ce revenu imposable, inférieur au plafond de revenus de € 26 510 visé à l'article 131, 1°, 1^{er} alinéa, C.I.R. 92, implique donc une quotité (majorée) de revenus exemptés d'impôts dans le chef de l'enfant/contribuable à concurrence de € 7 420 pour l'exercice d'imposition 2017²⁴.

La base taxable (€ 7 042) étant inférieure à la quotité de revenus exemptée d'impôts (€ 7 420), l'enfant échappera donc à toute taxation effective sur les contributions alimentaires versées à son profit.

On nous opposerait, vainement, que tel ne serait pas le cas pour les rentes alimentaires optimisées au profit d'un enfant handicapé à charge d'un contribuable isolé puisque, en ce cas, le montant taxable dans le chef de l'enfant ($€ 10 327,50 \times 80 \% = € 8 262$) dépasse le plafond (même relevé) des revenus exemptés d'impôts (€ 7 420).

C'est perdre de vue que l'enfant handicapé bénéficie, en outre, d'un relèvement de l'abattement fiscal de base, en application de l'article 131, alinéa 2, C.I.R. 92, de € 1 520 pour l'exercice d'imposition 2017.

Ses revenus imposables globalement sont donc exemptés d'impôts à concurrence de € 7 420 (car inférieurs au plafond de € 26 510 – exercice d'imposition 2017) + € 1 520 (car handicapé), soit au total € 8 940... alors que la partie taxable des rentes alimentaires versées à son profit ne s'élève qu'à € 8 262.

VI. Questions topiques

(a) L'abattement fiscal et la déduction des contributions alimentaires au profit des enfants dans le chef de parents mariés pour l'année de leur séparation

Retenons une situation concrète, au titre d'exemple.

Des époux, parents de trois enfants, se séparent le 1^{er} avril 2016, avec des domiciliations distinctes depuis cette date (Madame restant dans l'ancienne résidence conjugale avec les trois enfants mineurs et Monsieur se domiciliant et résidant de manière séparée).

Les parties conviennent de confier l'hébergement principal des enfants à leur mère et modalisent un hébergement secondaire chez leur père.

Il est également convenu que ce dernier versera une contribution alimentaire de € 200 par mois et par enfant sur un compte bancaire de son épouse et qu'il assumera 60 % des frais extraordinaires sur la base d'un décompte trimestriel qui lui sera adressé par son épouse.

Sur la base de ce décompte, il paiera € 450 en juin 2016, € 900 en septembre 2016 et € 300 en décembre 2016 (ces montants se répartissant, par hypothèse, par parts égales au profit de chaque enfant).

Au 31 décembre 2016, les époux ne seront toujours pas divorcés.

Qu'en sera-t-il de leur imposition pour l'exercice 2017 – revenus 2016 ?

• En application de l'article 126 C.I.R. 92, les époux seront encore imposés en commun

En effet, le divorce n'étant pas intervenu au cours de l'année 2016 et la séparation n'a pas perduré pendant toute la période imposable.

Dès lors, l'imposition des époux sera encore commune pour cet exercice d'imposition.

• Monsieur pourra déduire 80 % des contributions alimentaires (tant ordinaires que sa quote-part dans les frais extraordinaires) qu'il a versées au profit de ses enfants depuis le 1^{er} avril 2016

Les conditions légales de déduction, visées à l'article 104, 1°, C.I.R. 92 sont, en effet, rencontrées

23. Peu importe que le paiement intervienne directement entre les mains de l'enfant civilement majeur mais économiquement mineur, entre les mains de son créancier (école, activité parascolaire ou autres) ou entre les mains de l'autre parent puisqu'une contribution alimentaire au profit d'un enfant économiquement (et/ou civilement) mineur est, en droit fiscal belge, toujours taxable (à 80 %) dans le (seul) chef du bénéficiaire final (l'enfant), quel que soit le « récipiendaire du paiement » (C. AERTS, « De fiscale behandeling van onderhoudsbijdragen voor kinderen en onderhoudsgelden tussen <ex>-echtgenoten », in *Onderhoudsgelden voor kinderen en tussen ex-echtgenoten*, P. SENAEVE et J. DU MONGH (éds.), Anvers, Intersentia, 2010, p. 260).

24. Cf. *supra*.

puisqu'il pourra prouver qu'il a payé ces montants :

- en exécution d'une obligation alimentaire légale visée au Code civil (en l'occurrence les articles 203 et 203bis) ;
- de manière régulière, soit avec une périodicité récurrente (mensuelle ou trimestrielle) ;
- au profit de quelqu'un qui ne fait plus partie de son ménage²⁵.

Il fut, toutefois, un temps où l'administration refusait une telle déduction de contributions alimentaires cumulée, dans le même enrôlement, avec un abattement fiscal pour ces (mêmes) enfants à charge.

Elle estimait que les enfants ne pouvaient pas, tout à la fois, faire partie et ne pas faire partie du ménage de leurs parents, ces derniers n'ayant qu'un seul ménage – au sens fiscal du terme – puisqu'ils étaient encore enrôlés en commun.

C'était perdre de vue que l'imposition commune n'est qu'une fiction légale qui ne peut déroger à la réalité des ménages distincts et la doctrine et la jurisprudence critiquaient donc, à raison, cette thèse de l'administration fiscale... que cette dernière a, finalement, « abjurée » en 2007²⁶.

Monsieur pourra donc déclarer, pour l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016, € 7 050²⁷ au titre de « rentes alimentaires – dépenses déductibles ».

80 % de ce montant, soit € 5 640 viendront en diminution de son revenu net imposable et si cette dépense déductible s'impute intégralement sur la tranche d'imposition au taux marginal de 50 %²⁸, le gain fiscal en résultant sera, dans son chef, de € 2 820²⁹.

Madame ne sera pas imposée sur ces montants puisque les contributions alimentaires au profit des enfants – même versées sur le compte bancaire d'un parent – ne sont imposables que dans le chef du bénéficiaire final, en l'occurrence l'enfant.

Et si ceux-ci n'ont pas d'autres revenus imposables globalement, ils éviteront toute imposition effective puisque la rente alimentaire dans le chef de chacun d'eux n'est que de € 2 350³⁰, soit une base imposable de 80 % de ce montant pour chaque enfant ou € 1 880 par enfant, inférieur à la quotité de revenus exemptée

d'impôts visée à l'article 131 C.I.R. 92³¹.

• Qu'en est-il, par contre, de l'abattement fiscal pour enfants à charge ?

Les époux auront droit à l'abattement fiscal complémentaire pour trois enfants à charge, soit € 8 740.

Ils n'auront, par contre, pas (encore) droit à l'abattement fiscal complémentaire au titre d'isolé avec enfants à charge visé à l'article 133 C.I.R. 92, puisqu'ils sont encore imposés en commun pour cet exercice.

Mais à qui cet abattement fiscal reviendra-t-il ?

La circulaire du 25 janvier 2007 est muette à ce sujet, puisqu'elle se contente d'indiquer que :

« Selon cette jurisprudence, à laquelle l'administration se rallie, rien n'empêche l'application simultanée des art. 136 et 104, 1°, CIR 92, pour de mêmes enfants, lorsque les conditions de prise en charge des enfants sont remplies dans le chef d'un des conjoints (les enfants font partie du ménage de ce conjoint) et que les conditions de déduction des rentes alimentaires payées pour ces mêmes enfants sont remplies dans le chef de l'autre conjoint (les enfants ne font pas partie du ménage de cet autre conjoint). »

La logique voudrait, évidemment, que l'abattement fiscal pour enfants à charge soit, en ce cas, accordé au parent qui ne déduit pas les contributions alimentaires, en l'occurrence et dans notre exemple, à la mère.

Mais la loi fiscale ne fait que rarement « bon ménage » avec la logique...

Ainsi, l'article 134 C.I.R. 92 (*cf. infra*)³² précise en son paragraphe 4 que :

« Lorsqu'une imposition commune est établie, il est procédé comme suit :

1° la quotité de revenu exemptée d'impôt est fixée par conjoint ;

2° les suppléments visés à l'article 132 sont ajoutés au montant de base de la quotité de revenu exemptée d'impôt du conjoint qui a le revenu le plus élevé. (nous soulignons)

3° »

25. Le ménage est une notion de fait qui se comprend comme un « état de fait, caractérisé par une communauté de vie domestique, notamment de résidence, sans exclure des interruptions temporaires » (Cass., 17 septembre 1982, *Pas.*, 1983, I, p. 74). L'existence de ménages distincts doit, d'après l'administration, être examinée à la date de (chaque) paiement (*Comm. Ir.*, n° 104/13).

26. Circulaire n° Ci.RH 331/580.592 (AFER 4/2007) du 25 janvier 2007. Il a, par contre, fallu encore trois ans à l'administration fiscale pour admettre la déduction et la taxation des pensions alimentaires personnelles payées entre époux durant l'année de leur séparation (circulaire n° Ci.RH 26/592.612 (AFER46/2010) du 29 juin 2010), alors que les principes légaux qui sous-tendent ces deux questions étaient pourtant identiques. Mais c'est une autre histoire...

27. La contribution alimentaire de € 200 × 3 enfants = € 600/mois × 9 mois (d'avril à décembre 2016 inclus) = € 5 400, à majorer de sa quote-part trimestrielle dans les frais extraordinaires des enfants, soit € 450 (juin), € 900 (septembre) et € 300 (décembre).

28. En l'occurrence et pour l'exercice d'imposition 2017, sur des revenus imposables globalement dépassant € 38 080.

29. Outre les centimes additionnels sur ce montant.

30. € 7 050 : trois enfants = € 2 350 par enfant (en partant de l'hypothèse que les frais extraordinaires se répartissent également par tiers au profit de chaque enfant).

31. L'impôt sur ce montant sera réduit de l'impôt sur le revenu exempté visé à l'article 131 C.I.R. 92 (€ 7 130, porté à € 7 420 puisque le revenu imposable est inférieur au plafond de € 26 510) et l'enfant ne supportera donc aucun impôt effectif.

32. Tel que réformé dernièrement par la loi du 26 décembre 2015 (*M.B.*, 30 décembre 2015).

Dès lors que l'époux/parent qui paie une part contributive à l'autre au profit des enfants communs serait, aussi, celui des deux qui a les revenus imposables les plus élevés, ce dernier bénéficierait donc, pour l'année de la séparation de fait, tant de l'abattement fiscal pour enfants à charge que de la déduction des contributions alimentaires payées au profit desdits enfants.

Une telle solution est, assurément, inique mais, sous réserve d'une (nouvelle) réforme de l'article 134 C.I.R. 92³³, elle nous paraît, malheureusement, conforme aux textes légaux³⁴.

(b) Quelques réflexions complémentaires au sujet de l'article 132bis C.I.R. 92

S'il est bien un article qui continue à faire l'objet de controverses en doctrine et en jurisprudence et, partant, à faire couler beaucoup d'encre³⁵, c'est l'article 132bis C.I.R. 92.

Pour rappel, cet article prévoit, dans sa dernière mouture, après sa révision par la loi du 27 décembre 2006 (et suite aux adaptations ultérieures) que :

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

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

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

Dans le cas visé à l'alinéa 1er, le supplément visé à l'article 132, alinéa 1er, 6°, est attribué pour moitié au contribuable qui ne demande pas la réduction pour garde d'enfant visée à l'article 145/35.

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

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

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

Il ne nous est pas possible d'examiner, en détail, toutes les questions que cet article de loi soulève, notamment et également par rapport à l'historique de cette disposition légale, en droit fiscal belge³⁶.

Nous ne retiendrons donc, dans le cadre de la présente contribution, que quelques (quasi-)certitudes outre des questionnements non encore (définitivement) résolus.

(1) (Quasi-)certitudes

- La règle légale ne s'applique que pour des enfants civilement mineurs (au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition)

La référence à l'autorité parentale conjointe dans l'article 132bis C.I.R. 92 ne permet pas d'autres conclusions.

Cela peut sembler absurde, dans la mesure où un enfant civilement majeur peut, parfaitement, encore être fiscalement à charge de ses parents³⁷ et résider, dans les faits, autant chez l'un que chez l'autre parent.

Le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge devrait donc aussi être possible.

On comprend, assurément, que le législateur n'a pas souhaité que l'administration fiscale ait à vérifier – pour un enfant majeur – les modalités d'hébergement dans les faits, mais ne pas permettre aux parents de convenir d'un tel partage de l'abattement fiscal en

33. Ou d'une décision civile qui imposerait, au titre de mesure réputée urgente, le « remboursement » du gain fiscal dont Monsieur bénéficie pour cette année au titre d'abattement fiscal pour enfants à charge au profit de Madame. Dans le cadre d'une solution amiable, il faut également avoir égard à cette question pour ne pas laisser un conflit potentiel et latent « en jachère ».

34. J.E. BEERNAERT, « L'abattement fiscal pour enfants à charge dans tous ses états », in *Le conflit familial. Ses répercussions dans toutes les branches du droit*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 77 et s., spéc. p. 88.

35. Voir e.a. J.E. BEERNAERT, « L'abattement fiscal pour enfants à charge dans tous ses états », *op. cit.*, p. 89 ; D. PIGNOLET, « Le nouvel article 132bis du CIR92 », *Div. Act.*, 2007, p. 175 et « Quant à l'application du nouvel article 132bis du CIR92 », *Act. dr. fam.*, 2011, p. 30. La position de l'administration fiscale à ce sujet est reprise dans la circulaire n° Ci.RH. 331/598.621 (AFER 37/2010) du 26 avril 2010.

36. J.E. BEERNAERT, « L'abattement fiscal pour enfants à charge dans tous ses états », *op. cit.*, p. 89.

37. Notamment s'il est toujours aux études et s'il n'a pas de ressources nettes supérieures au plafond légal. Contrairement aux allocations familiales, la loi fiscale ne prévoit pas de limitation d'âge à ce sujet.

cette hypothèse paraît, de prime abord, contraire au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination³⁸.

Toujours est-il que cela n'est pas possible dans l'état actuel de la législation et qu'il s'impose donc d'en tenir compte, notamment lors de la rédaction de conventions concernant des enfants (sur le point de devenir) majeurs puisque l'octroi de l'abattement fiscal pour cet enfant à charge reviendra, alors et sauf autres accords³⁹, au parent chez qui l'enfant majeur est domicilié.

• **La règle légale ne s'applique que dans l'hypothèse d'un hébergement parfaitement égalitaire d'enfants mineurs**

À nouveau le texte légal ne paraît pas pouvoir être interprété autrement.

Un hébergement « presque parfaitement » égalitaire⁴⁰ ne nous semble donc pas pouvoir donner lieu à l'application de l'article 132bis C.I.R. 92, seul le parent hébergeant principal pouvant, en ce cas, bénéficier de la totalité de l'abattement pour enfant à charge⁴¹.

• **Il doit y avoir un jugement prononcé ou une convention homologuée ou enregistrée avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition**

La différence majeure entre les deux hypothèses visées par l'article 132bis C.I.R. 92 réside dans le libellé du jugement ou des conventions.

Dans le premier cas, il est nécessaire mais suffisant que le jugement mentionne explicitement que l'hébergement des enfants mineurs est (sera) réparti de manière égalitaire, ce qui entraîne le partage de l'abattement fiscal pour ces enfants à charge.

Par contre, s'il s'agit d'une convention, celle-ci doit prévoir non seulement un tel hébergement égalitaire mais indiquer, *en outre* et de manière toute aussi explicite, que les parties sont disposées à partager l'abattement fiscal pour enfants à charge entre elles⁴².

Le jugement doit intervenir avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Quant à la convention, elle doit, non seulement, être signée avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition mais la loi impose, en plus, l'homologation ou l'enregistrement de cette convention avant cette même date⁴³.

Et puisque l'abattement fiscal pour enfants à charge est octroyé « en intégralité » par période imposable, en fonction de la situation au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, cela peut aboutir – si on n'y prête garde – à des situations surprenantes.

Ainsi :

– Un couple parental, non marié (et non cohabitant légal) se sépare le 1^{er} février 2015. Les deux enfants mineurs et communs sont hébergés à titre principal par leur mère avec un hébergement secondaire d'un week-end sur deux et de la moitié des périodes de congés scolaires chez leur père.

Ce dernier ne se satisfait pas de cette situation et a introduit une procédure devant le tribunal de la famille en mars 2015, visant à ce que l'hébergement égalitaire des enfants soit ordonné.

À titre reconventionnel, la mère postule la condamnation de son ex-compagnon à une contribution alimentaire plus élevée que ce que ce dernier paie volontairement depuis la séparation, soit € 200/mois et par enfant en lieu et place des € 150/mois et enfant que Monsieur verse jusqu'à présent. Par jugement du 27 décembre 2015 le tribunal de la famille ordonne l'hébergement égalitaire des enfants communs, tout en déboutant la défenderesse de sa demande alimentaire et en condamnant les parents à supporter, à l'avenir, les frais extraordinaires par parts égales (déduction faite des allocations familiales de rentrée scolaire, celles-ci étant à partager tout comme les allocations familiales ordinaires, compte tenu de leurs ressources équivalentes).

L'article 132bis s'applique à ce cas d'espèce pour l'exercice d'imposition 2016 – revenus 2015 et l'abattement fiscal pour les deux enfants sera donc partagé entre les parents⁴⁴.

Mais, en conséquence et sauf à renoncer à ce partage de l'abattement, Monsieur ne pourra pas dé-

38. D. PIGNOLET, « Le nouvel article 132bis du CIR92 », *op. cit.*, p. 175 et « Quant à l'application du nouvel article 132bis du CIR92 », *op. cit.*, 2011, p. 30.

39. Pour une proposition d'une telle clause, prévoyant l'octroi de l'abattement fiscal relatif à l'enfant majeur une année sur deux à chaque parent : D. PIGNOLET, « Conventionele regeling van de fiscale voordelen met betrekking tot de kinderen », in *Notariële Clausules. Liber Amicorum Johan Verstraete*, Anvers, Intersentia, 2007, p. 531.

40. Comme un hébergement par semaine des enfants chez chaque parent mais avec le mercredi après-midi de chaque semaine confié au même parent (parce que ce dernier a des disponibilités plus importantes).

41. D. PIGNOLET, « Le nouvel article 132bis du CIR92 », *op. cit.*, p. 166. *Contra* : M.C. VALSCHAERTS, *Mariage et fiscalité* (2^e éd.), Waterloo, Kluwer, 2013, p. 152. Cette dernière soutient – à notre estime *contra legem* – que dans l'hypothèse d'une autorité parentale conjointe avec un hébergement principal chez un parent et secondaire chez l'autre, les parents pourraient formuler une demande conjointe de partage de l'abattement fiscal, comme c'était le cas avant l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 2006.

42. Puisque cette deuxième condition est cumulative par rapport à la première, il en résulte, nécessairement, que les parties peuvent, même dans le cadre d'un hébergement égalitaire de leurs enfants mineurs convenu entre eux, se mettre d'accord de ne pas partager cet abattement. Un tel accord n'est, à notre avis, ni contraire à la disposition légale, ni constitutif d'un abus fiscal au sens du nouvel article 344 C.I.R. 92 (J.E. BEERNAERT, « La nouvelle disposition anti-abus en matière d'impôts directs à l'aune du droit fiscal de la famille : 'much ado about nothing' », *Patrimonium 2013*, W. PINTENS et C. DECLERCK (éds.), Anvers, Intersentia, 2013, p. 328).

43. Cela ne peut s'expliquer que par le souci du législateur de conférer à cette convention une « date certaine » et d'éviter, ainsi, la « tentation » aux contribuables d'antidater leurs conventions.

44. Même si l'hébergement a été assumé à titre (plus que) principal par la mère durant la quasi-totalité de la période imposable.

duire fiscalement les contributions alimentaires qu'il a payées au cours de la période imposable au profit de ses enfants (cf. *infra*).

- Par contre et à l'opposé du cas de figure décrit ci-dessus, si ces parents hébergent de manière égalitaire leurs deux enfants communs durant toute la période imposable 2015 et s'ils ont signé, le 27 décembre 2015, des conventions qui prévoient le maintien de cet hébergement égalitaire et le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge, ce partage n'interviendra pas pour l'exercice d'imposition 2016 – revenus 2015 à défaut d'enregistrement ou d'homologation judiciaire desdites conventions pour le 31 décembre 2015 au plus tard⁴⁵.

• *Le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge : ce que cela représente*

Si les conditions légales susvisées sont rencontrées, le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge interviendra.

Concrètement, le couple parental, séparé, avec deux enfants mineurs en hébergement égalitaire, se verra attribuer la moitié de l'abattement fiscal pour deux enfants à charge et ce au profit de chacun d'eux.

Ainsi, alors que l'abattement pour deux enfants à charge s'élève, pour l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016, à € 3 900, chaque parent bénéficiera de la moitié de cet abattement, soit € 1 950⁴⁶.

Le complément d'abattement pour enfants à charge de moins de 3 ans pour lesquels on ne postule pas de réduction d'impôts pour frais de garde, soit € 570 (pour l'exercice d'imposition 2017) peut également être partagé entre les parents⁴⁷.

Par contre, l'abattement fiscal complémentaire visé à l'article 133 C.I.R. 92, soit pour le contribuable taxé comme isolé avec des enfants à charge, ne doit pas

être partagé par moitié entre les parents, si ceux-ci « font usage » de l'article 132bis C.I.R. 92.

Ils peuvent donc en bénéficier, tous deux et intégralement (soit € 1 520 pour l'exercice d'imposition 2017), si l'abattement de base visé à l'article 132 est partagé entre eux et s'ils sont, l'un et l'autre, imposés comme des isolés au sens de l'article 126 C.I.R. 92⁴⁸.

• *En cas de partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge au sens de l'article 132bis C.I.R. 92, la déduction des contributions alimentaires versées au cours de la période imposable au profit des enfants n'est pas possible*

Le tableau, établi par Me BOUDART dans le prolongement de la présente note, démontre que le gain effectif qui résulte pour les parents⁴⁹ du partage de l'abattement fiscal pour enfant à charge est, souvent, inférieur au gain effectif que l'un d'entre eux aurait eu si l'intégralité de l'abattement pour enfant(s) à charge lui avait été octroyée⁵⁰.

Mais, en outre, si l'abattement fiscal est partagé entre les parents en application de l'article 132bis C.I.R. 92, ni l'un, ni l'autre ne pourra plus déduire les contributions alimentaires (ordinaires ou extraordinaires) qu'il a versées, au cours de la période imposable, au profit desdits enfants.

Une certaine logique est donc ainsi respectée puisque les conditions légales pour bénéficier de l'abattement fiscal pour enfants à charge⁵¹ sont, par essence, antinomiques aux conditions prévues pour la déduction d'une rente alimentaire en application de l'article 104, 1° C.I.R. 92⁵².

L'article 132bis *in fine* C.I.R. 92 exclut donc le cumul de la déduction des contributions alimentaires et du partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge⁵³.

Et l'article 104, 2°, C.I.R. 92 en fait de même pour les

45. Or, il est certain qu'une homologation judiciaire ne pourra être obtenue dans un laps de temps aussi court, de telle sorte que l'on doit conseiller à ces parties de procéder à cet enregistrement de toute urgence. Une question supplémentaire se pose alors. Puisque les conditions prévues par l'article 132bis C.I.R. 92 ne sont pas rencontrées, l'abattement fiscal pour enfants à charge ne pourra pas être partagé entre les parents. Mais alors, à quel parent sera-t-il attribué ? Au parent chez qui les enfants sont domiciliés ? Cela érigerait le domicile des enfants au rang de critère « par défaut » pour l'attribution de l'abattement fiscal pour enfants à charge, ce qui est, *a priori* et même si cette jurisprudence vise une période imposable antérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 2006, contraire aux termes de l'arrêt de la Cour de cassation du 19 novembre 2001 (*Div. Act.* 2003, p. 108, note J.E. BEERNAERT ; *J.T.*, 2002, p. 306 ; *Pas*, 2001, I, p. 1892).

46. Et non, comme on le lit parfois, chacun l'abattement pour un enfant, soit € 1 520 pour chaque parent.

47. Il n'est, à notre sens, pas possible que ceux-ci adoptent, sur ce point, une position différente ; le premier en recevant la moitié de l'abattement complémentaire visé à l'article 132, 6°, C.I.R. 92 (soit € 285 pour l'exercice d'imposition 2017) et le second optant pour la réduction d'impôts visée à l'article 145/35 pour les frais de garde qu'il a exposés au cours de la période imposable et dans les limites légales prévues.

48. En ce sens, le législateur a été plus loin que ce que la Cour d'arbitrage lui imposait puisque celle-ci avait relevé une violation du principe constitutionnel d'égalité dans la législation antérieure mais uniquement en ce que le partage de l'abattement complémentaire visé à l'article 133 C.I.R. 92 n'était pas prévu si l'article 132bis C.I.R. 92 venait à s'appliquer (C.A., 12 janvier 2005, arrêt n° 3/2005).

49. Chacun d'eux étant taxé, en commun ou comme isolé.

50. Ce qui s'explique par la progressivité de l'impôt par tranches de revenus et par l'augmentation exponentielle du montant de l'abattement en fonction du nombre d'enfants à charge. Seul le cumul du complément comme isolé – si les deux parents le sont – avec enfants à charge (ou avec partage de cet abattement), visé à l'article 133 C.I.R. 92, compensera totalement cette perte économique, principalement dans l'hypothèse où les parents n'ont qu'un ou deux enfants à charge.

51. Ces enfants doivent faire partie du ménage fiscal de leur(s) parent(s).

52. Cette rente n'est déductible, que si elle est versée au profit d'un bénéficiaire qui ne fait plus partie du ménage du débirentier.

53. Mais, comme nous le verrons ci-après, cela laisse la faculté pour le contribuable qui a payé de telles contributions alimentaires au cours de la période imposable concernée d'opter pour le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge en application de l'article 132bis C.I.R. 92 ou d'y renoncer et de déduire les parts contributives qu'il a versées au profit de ses enfants au cours de la même période imposable. Et puisque cette déduction s'opère, à concurrence de 80 % du montant versé, sur l'ensemble des revenus nets imposables et donc au taux marginal d'imposition sans autres limites, cette deuxième branche de l'option lui sera, souvent, plus favorable.

arriérés judiciaires de contributions alimentaires.

Ainsi, si un hébergement égalitaire a été ordonné judiciairement dès l'année 2015 et a, dès lors, donné lieu à un partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge pour l'exercice d'imposition 2016 – revenus 2015, le parent qui serait condamné, en prosécution de cause, à payer au cours de l'année 2016, des arriérés de contributions alimentaires au profit de ses enfants pour l'année 2015, ne pourra pas déduire ces contributions alimentaires puisqu'il a déjà bénéficié pour la même période imposable du partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge⁵⁴.

(2) Questions non (encore) résolues

Ce qui précède fait l'objet d'une (relative) unanimité en doctrine et jurisprudence.

Tel n'est pas le cas pour les questions qui suivent et qui demeurent, à notre connaissance, irrésolues.

• Le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge et familles recomposées

Comment doit-on répartir l'abattement pour enfants à charge au sens de l'article 132bis C.I.R. 92 lorsque les deux parents (ou l'un d'entre eux) ont (a), outre les enfants communs, un ou plusieurs enfants non communs ?

Avant l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 2006, la situation était simple puisque l'ancien article 132bis prévoyait qu'« *en ce cas les suppléments (...) auxquels les dits enfants communs donnent droit, déterminés abstraction faite d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie sont attribués pour moitié à celui des père et mère chez lequel les enfants communs n'ont pas leur domicile fiscal et le total des suppléments auxquels a droit l'autre parent est diminué d'un même montant* ».

Mais cette référence au domicile (fiscal) des enfants a été supprimée par la loi du 27 décembre 2006 et l'article 132bis nouveau dispose dans sa dernière version, qu'« *en ce cas, les suppléments (...) auxquels ces enfants donnent droit, déterminés abstraction faite d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie, sont attribués pour moitié à chacun des contribuables* ».

Comment faut-il comprendre ce bout de phrase, assurément dans l'hypothèse de familles recomposées ?

Ainsi, et comme nous l'avons déjà indiqué, si un couple parental avec deux enfants mineurs se sépare et héberge de manière égalitaire ses enfants, tout en convenant de partager l'abattement fiscal pour enfants à charge aux termes de leurs conventions (homologuées ou enregistrées avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition) et si les deux parents sont imposés comme isolés (car non remariés ou cohabitants légaux), ils bénéficieront chacun :

- de la moitié de l'abattement pour deux enfants à charge, soit pour l'exercice d'imposition 2017 : $(€ 3 900 : 2) = € 1 950$;
- à majorer dans le chef de chacun d'eux de € 1 520 (comme isolés avec enfants « dont la charge fiscale est partagée »).

L'abattement complémentaire « lié aux enfants communs » pour chacun d'eux s'élève donc à : $€ 1 950 + € 1 520 = € 3 470$.

Quid, par contre, si les deux parents ont, en outre et chacun, un enfant non commun fiscalement complètement à leur charge ?

Doit-on considérer que chaque parent a, ainsi, trois enfants à charge (€ 8 740), dont deux à partager (soit $€ 3 900 : 2 = € 1 950$), ce qui implique qu'ils auraient chacun droit à $€ 8 740 - € 1 950 = € 6 790$ (outre l'éventuel complément de € 1 520 s'ils sont isolés) ?

Ou faut-il, au contraire, considérer le « 3e » enfant dans le chef de chacun d'eux comme un « premier enfant », auquel cas il faudrait rajouter € 1 520 aux € 3 900 (déjà) partagés, soit € 3 470 pour chacun d'eux (outre le complément éventuel de € 1 520 comme isolé) ?

La question mérite (encore et toujours) d'être posée et n'a, à notre connaissance, pas encore reçu de réponse définitive...⁵⁵

• Quelles sont les conséquences du choix que le débiteur d'une contribution alimentaire ferait de renoncer au partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge pour privilégier la déduction fiscale de ces aliments ?

Nous avons indiqué ci-dessus – et l'administration fiscale l'admet sans discussions possibles et en application de l'article 132bis C.I.R. 92 – que le débiteur d'aliments peut, lors de sa déclaration à l'impôt des personnes physiques, opter plutôt pour la déduction des aliments versés au cours de la période imposable

54. En l'espèce, le choix posé pour l'exercice d'imposition 2016 – revenus 2015 est définitif et le parent condamné en 2016 à verser une telle contribution alimentaire de manière rétroactive pour l'année 2015 n'aura plus le choix de renoncer à ce partage de l'abattement pour privilégier la déduction de ces arriérés de contributions alimentaires. Un tel choix existera, par contre, pour les aliments se rapportant à l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016 puisqu'il ne s'agit pas là d'arriérés judiciaires au sens de l'article 104, 2^o, C.I.R. 92.

55. Madame VALSCHAERTS opte pour la première hypothèse (M.C. VALSCHAERTS, *op. cit.*, p. 153) et nous serions enclin à la suivre sur ce point. Par contre, quelques simulations récentes (pour l'exercice 2014 – revenus 2013) effectuées sur « tax on web » nous laissent songeur puisqu'il semble bien que ce soit toujours l'ancienne mouture de l'article 132bis CIR qui y est appliqué...

au profit de ses enfants plutôt que de bénéficier du partage de l'abattement fiscal pour (ces mêmes) enfants à charge.

Le principe est donc admis et certain. Les conséquences en sont, toutefois, plus floues.

La première question qui se pose, à ce sujet, est de savoir quel parent pourra bénéficier de ce choix⁵⁶.

La réponse semble couler de source : le parent qui paie une contribution alimentaire pour ses enfants.

Fort bien, mais qu'en est-il alors si les deux parents paient une telle contribution, par exemple leur part proportionnelle dans les frais non liés à l'hébergement des enfants versée, sous la forme de provisions mensuelles, sur un « compte enfants » au sens de l'article 203bis du Code civil ?

Ce choix leur serait-il ouvert à tous les deux ?

Le texte de loi incite à conclure en ce sens puisqu'il y est indiqué, *in fine* de l'article 132bis que : « Le présent article n'est pas applicable aux suppléments visés à l'alinéa 1er se rapportant à un enfant pour lequel des rentes alimentaires visées à l'article 104, 1°, sont déduites par un des contribuables susvisés. »

Cela pourrait donc être le cas pour un parent, pour l'autre, voire même pour les deux.

Ce n'est, par contre, pas la position de l'administration fiscale qui précise, dans sa circulaire du 26 avril 2010⁵⁷, que ce choix n'est ouvert qu'au profit du contribuable (parent) chez qui les enfants n'ont pas leur domicile fiscal.

Mais quel est alors ce domicile fiscal des enfants, autre que celui visé à l'article 136 C.I.R. 92, qui renvoie à la notion de fait consistant à « faire partie du ménage du contribuable au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition » ?

Et dans l'hypothèse d'un hébergement égalitaire et alterné de ces enfants, la circulaire susvisée précise qu'il « convient d'apprécier en fonction d'éléments de fait (domicile réel des enfants, bénéficiaire des allocations familiales, etc.) et de droit (domicile officiel des enfants – cf. art. 108, al. 1^{er} C.civ. – décision judiciaire relative aux modalités d'hébergement et à l'inscription dans les registres de la population – cf. art. 374 § 1^{er}, al. 5 C.civ.) et cas par cas, de quel ménage les enfants font partie au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition ».

Cette position administrative nous semble, non seulement, contraire au texte de l'article 132bis C.I.R. 92, mais, aussi et dans la mesure où il rattache le domicile fiscal de l'enfant à son (seul) domicile civil et administratif même dans l'hypothèse d'un hébergement égalitaire, à la jurisprudence de la Cour de cassation sur ce point⁵⁸.

À supposer que l'administration fiscale ait raison⁵⁹ et que seul le parent chez qui les enfants ne sont pas domiciliés (et donc domiciliés fiscalement dans le cadre d'un hébergement égalitaire des enfants mineurs) dispose de ce choix, quelles en sont, alors, les conséquences pour lui, pour l'autre parent et pour les enfants ?

Un nouvel exemple pour illustrer ce propos.

Un jugement, prononcé en janvier 2016, ordonne un hébergement égalitaire de deux enfants mineurs chez chacun de leurs parents (le domicile des enfants étant maintenu chez leur mère). Monsieur est, par ailleurs, condamné – compte tenu d'une importante disproportion des capacités contributives de chaque parent – à verser à la mère des enfants une contribution alimentaire de € 100 par mois et par enfant, outre 75 % des frais extraordinaires définis par le jugement comme étant les frais non liés à l'hébergement des enfants, à provisionner par les deux parents sur un compte enfants dont le tribunal ordonne l'ouverture à concurrence de € 200 mensuellement, soit € 150 à charge du père et € 50 à charge de la mère.

Ni le père, ni la mère ne sont (re)mariés ou cohabitants légaux.

En 2017, Monsieur prend rendez-vous avec son comptable qui lui explique qu'il a le choix.

– soit il indique, conformément au jugement et à l'article 132bis C.I.R. 92, qu'il postule la moitié de l'abattement fiscal pour deux enfants à charge outre le complément visé à l'article 133 C.I.R. 92 comme « isolé avec enfants à charge ».

En ce cas, il bénéficiera d'une quotité exemptée d'impôts complémentaire de $(€ 3\,900 : 2) + € 1\,520 = € 3\,470$.

Compte tenu de son exemption de base et personnelle de € 7 130 (art. 131 C.I.R. 92) et des taux d'imposition applicables à ces abattements, la diminution d'impôts « liée à l'abattement fiscal pour enfants à charge » auquel il aura droit sera de

56. Étant entendu qu'il est, par contre, certain qu'il s'agit d'un *choix annuel* et que l'on pourrait donc parfaitement concevoir que pour l'exercice d'imposition 1, le parent en question opte pour le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge alors même qu'il choisit, pour l'exercice d'imposition 2 (et parce que les montants payés au cours de cette période imposable au profit des enfants ont été nettement plus importants) pour la déduction des rentes alimentaires.

57. Cf. note n° 36.

58. Cass., 19 novembre 2001, *loc. cit.*

59. Ce qui impliquerait, à notre sens, également une violation du principe constitutionnel de non-discrimination.

€ 959,50 par an (hors centimes additionnels)⁶⁰ ;
 – par contre, s'il renonce à ce partage de l'abattement fiscal⁶¹, il ne bénéficiera pas de cet abattement complémentaire de € 3 470 et du gain d'impôts qui en résulte mais il pourra déduire 80 % des montants qu'il a payés au cours de la période imposable de l'ensemble de ses revenus nets imposables globalement.

Il en est ainsi tant de la contribution alimentaire ordinaire que de la provision mensuelle payée sur le compte enfants qui sont, toutes deux, déductibles en application de l'article 104, 1^o, C.I.R. 92.

La dépense déductible s'élève donc pour lui à 80 % de (€ 200 + € 150) × 12 mois ou 80 % de € 4 200 = € 3 360. Et puisque cette dépense déductible vient en diminution du revenu net imposable au taux marginal d'imposition et si Monsieur a des revenus imposables dépassant € 38 080⁶², le gain fiscal qui en résultera pour lui sera de 50 % de cette dépense, soit € 1 680 par an (hors centimes additionnels).

Il semble assez peu probable que ce contribuable fasse – sauf à être très mal conseillé – le choix de la première solution.

Mais qu'en est-il alors de la situation de la mère des enfants ?

Celle-ci, dans l'ignorance du choix fiscal qui sera posé par le père, indiquera dans sa déclaration qu'elle doit partager l'abattement fiscal pour enfants à charge en exécution de l'article 132*bis* du CIR et qu'elle est imposée comme isolée.

Elle bénéficiera donc d'un abattement complémentaire de (€ 3 900 : 2) + € 1 520 = € 3 470 (à l'instar de son ex-mari ou compagnon si ce dernier n'avait pas fait un autre choix fiscal).

La réduction d'impôt qui en résulte se calcule de la même manière et résulte donc en un « gain fiscal » de € 959,50 par an (hors centimes additionnels).

Mais qu'en est-il alors de l'autre moitié de l'abattement fiscal pour les deux enfants à charge (€ 3 900 : 2 = € 1 950) auquel le père des enfants a décidé de renoncer ?

La logique⁶³ – et à tout prendre même l'équité – im-

pose(nt) de « ristourner » ce montant à la mère, dont le gain fiscal annuel serait, alors, de € 1 552,50⁶⁴ pour l'exercice 2017.

Et pourtant, ce n'est pas ce que la loi prévoit et la circulaire du 26 avril 2010 est également muette à ce sujet.

En pratique, on constate que cette moitié « non consommée » de l'abattement fiscal pour les enfants à charge disparaît purement et simplement dans les « limbes fiscales ».

Et les choses ne s'arrêtent pas là.

La circulaire du 26 avril 2010 – déjà amplement commentée ci-dessus – rajoute une petite perfidie en indiquant dans son attendu n^o 36 que :

« Les rentes alimentaires qu'un parent paie pour des enfants pour lesquels il bénéficie de la moitié des suppléments de quotité exemptée restent imposables à titre de revenus divers dans le chef de ces enfants, qu'elles soient ou non déduites de l'ensemble des revenus nets de ce parent ».

Quel que soit donc le choix opéré par le parent débirentier dans le cadre de l'article 132*bis* C.I.R. 92, ces contributions alimentaires demeureront donc, en tout état de cause, (théoriquement) taxables dans le chef des enfants, même en l'absence de toute déduction effective par le parent débirentier.

Et l'explication est toute trouvée. L'article 132*bis* C.I.R. 92 exclut le cumul du partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge avec la déduction d'une contribution alimentaire pour ces enfants. Il ne prévoit, par contre, pas de disposition « miroir » pour la taxation de ces contributions alimentaires⁶⁵...

C'est un non-sens. Non, c'est pire, c'est une véritable hérésie (fiscale)...

Il en est d'autant plus ainsi que l'administration ne va, ce faisant, pas même au bout de son propre raisonnement.

Si des aliments payés par le parent débirentier au profit de ses enfants sont des revenus divers dans le chef de ces derniers, même lorsque le parent débirentier a

60. Voir le tableau de Me Anne-Marie BOUDART. En l'occurrence, son abattement personnel à concurrence de € 7 130 lui donnera droit à une diminution d'impôts de 25 % sur ce montant. L'abattement lié aux enfants sera, quant à lui, « imputé » sur le solde de la tranche à 25 % (soit en application de l'article 134 C.I.R. 92 sur € 8 760 – € 7 130 = € 1 630) et le surplus (€ 3 470 – € 1 630 = € 1 840) sur la tranche d'imposition immédiatement supérieure, soit entre € 8 760 et € 12 470 à 30 %.

61. Et il est certain qu'il peut le faire.

62. Ou, plus exactement, de € 38 080 + € 3 360 (pour imputer cette déduction intégralement au taux marginal d'imposition).

63. La revoilà à nouveau... En effet, si les enfants n'avaient pas été en hébergement égalitaire alterné (tous les autres paramètres demeurant identiques) cette solution (abattement complet dans le chef d'un parent et déduction des rentes alimentaires dans le chef de l'autre parent) aurait été certaine. Pourquoi n'en serait-il pas ainsi dans le cadre d'un hébergement égalitaire lorsqu'un des parents renonce au partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge en préférant la déduction des contributions alimentaires ?

64. Voir le tableau établi par A.M. BOUDART. Soit € 593 de plus par an...

65. Q.R., Chambre, 2004-2005, 15 mars 2005 (Question n^o 5957 Chabot). Voir également à ce sujet E. VAN DE VELDE et H. NIESTEN, « Impact van (echt)scheiding met kinderen op de Belgische inkomstenbelastingen : intern en over de grens », T. Not., 2015, pp. 526 à 563, spéc. p. 556, n^o 60.

fait le choix, en conformité avec l'article 132*bis* C.I.R. 92, du partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge, alors ces mêmes aliments sont, aussi, des ressources à prendre en considération dans le chef des enfants pour le calcul du plafond légal, dans les limites et avec l'exemption partielle visée à l'article 143, 6°, C.I.R. 92. Cela pourrait avoir comme conséquence (et risque) ultime que le plafond légal de ressources autorisées dans le chef de ces enfants serait ainsi dépassé pour la période imposable concernée et que lesdits enfants ne pourraient, dès lors, plus être à charge... d'aucun de leurs deux parents.

Ce raisonnement – déduit d'un éventuel « oubli » du législateur dans l'article 132*bis* C.I.R. 92 – aboutirait ainsi à « l'autodestruction » du principe même de cet abattement.

• **Le juge qui ordonne un hébergement égalitaire peut-il déroger à la règle légale visée à l'article 132*bis* C.I.R. 92 ?**

La dernière question « en attente d'une réponse définitive » est, sans nul doute, celle qui a causé le plus de remous en doctrine et en jurisprudence.

Le tribunal, qui ordonne un hébergement égalitaire d'enfants mineurs, peut-il déroger au principe du partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge et octroyer la totalité de cet abattement à l'un des parents, par exemple pour compenser ainsi le différentiel de facultés contributives entre ceux-ci ?

Avant d'analyser plus avant cette question, il nous faut examiner deux arrêts qui font – à notre estime – une application (en tout état de cause) erronée de l'article 132*bis* susvisé :

– Par arrêt du 15 octobre 2014⁶⁶, la Cour d'appel de Mons, ordonnant l'hébergement égalitaire d'un enfant mineur, a décidé que : « *dès lors qu'une contribution alimentaire demeure exigible (du père), les dispositions légales en vigueur ne permettent pas de répartir par moitié l'abattement fiscal pour enfant à charge* ».

Nous ne pouvons approuver ce raisonnement.

En effet, ce n'est pas parce qu'une contribution alimentaire a été fixée par le tribunal que l'abattement fiscal pour enfants à charge ne pourra/devra pas être partagé en application de l'article 132*bis* C.I.R. 92.

Si ce partage n'a pas lieu, c'est uniquement parce que

le débiteur de cette contribution alimentaire opérerait pour la déduction plutôt que pour le partage de l'abattement fiscal en application de l'article 132*bis in fine* C.I.R. 92.

Comme nous l'avons indiqué ci-dessus, ce choix lui appartient et la cour d'appel de Mons⁶⁷ a, en quelque sorte et dans son arrêt du 15 octobre 2014, confondu la « cause » et les « effets » de la disposition légale incriminée.

– Par arrêt du 10 février 2010⁶⁸, la 3^e chambre (néerlandophone) de la Cour d'appel de Bruxelles a refusé d'homologuer un accord que les parents avaient trouvé durant l'instance en appel, consistant en un hébergement égalitaire de leurs quatre enfants mineurs avec une attribution de la totalité de l'abattement fiscal pour enfants à charge au profit du père (et l'intégralité des allocations familiales au profit de la mère) et ce au motif que cet accord serait contraire à une disposition légale d'ordre public, en l'occurrence (et toujours) l'article 132*bis* C.I.R. 92.

Cet arrêt nous semble, également, faire une interprétation erronée de la disposition légale incriminée.

En effet, dans l'hypothèse d'un accord (notamment sur l'hébergement égalitaire), les parents peuvent convenir, en application de l'article 132*bis* C.I.R. 92, de partager l'abattement fiscal pour enfants à charge entre eux, pour autant qu'ils le précisent expressément dans leur accord et que celui-ci soit homologué ou enregistré avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Mais, contrairement à ce que la Cour d'appel de Bruxelles soutient, les parents ne *doivent pas* agir en ce sens et il leur est donc (aussi) loisible de convenir⁶⁹ et de préciser autre chose concernant l'abattement fiscal pour enfant(s) à charge, par exemple que ce dernier sera attribué intégralement à un seul parent.

Un tel accord n'est, dès lors et assurément, pas contraire à une règle d'ordre public et la Cour d'appel de Bruxelles aurait donc dû l'homologuer.

Plus controversée demeure, par contre, la question de ce que le tribunal peut (ou doit) faire s'il n'y a pas d'accord entre les parents concernant l'abattement fiscal pour enfants à charge alors qu'un jugement intervient qui ordonne (ou constate) un hébergement égalitaire d'enfants mineurs.

66. Mons, 15 octobre 2014, inédit (R.G. n° 2013/JE/93). Cet arrêt est, au demeurant, intéressant à plus d'un titre, notamment parce qu'il estime que le parent débiteur pourrait, ainsi, déduire non seulement 80 % de la contribution alimentaire par équivalent auquel il est condamné mais, en outre, l'ensemble des autres frais exposés pour l'enfant, même lorsque ce dernier réside chez lui (il est exact qu'il existe une jurisprudence minoritaire en ce sens : Civ. Louvain, 9 janvier 2004, *N.J.W.*, 2004, p. 565, note SDR) et ce même si ces frais (ne) sont évalués (que) forfaitairement sur la base de la méthode RENARD.

67. C'est, au demeurant, dire son « faible degré de lisibilité », ce qui justifierait, à lui tout seul, une réforme (urgente) de (*a minima*) cette disposition légale.

68. Bruxelles (NL), 20 avril 2010, inédit (R.G. n° 2008/KR/361).

69. Et un tel « choix alternatif » – qui est d'ailleurs admis même par l'administration fiscale – ne nous paraît pas relever d'un abus fiscal au sens de l'article 344 C.I.R. 92, comme nous l'avons déjà exposé ci-dessus en note n° 42.

En ce cas, une jurisprudence majoritaire⁷⁰, suivie sur cette question par l'administration fiscale⁷¹, considère que le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge s'impose en application de l'article 132bis C.I.R. 92 et que le juge ne peut y déroger, compte tenu du caractère d'ordre public de la loi fiscale en général et de cette disposition légale en particulier.

À l'instar d'autres auteurs⁷², nous ne pouvons pas nous rallier à cette position⁷³.

Il est, en effet, assez incompréhensible que les contribuables puissent, sur la base de l'article 132bis C.I.R. 92, choisir de partager ou non l'abattement fiscal concernant leurs enfants mineurs hébergés de manière égalitaire mais que cette faculté ne soit pas accordée au juge qui tranche un litige à ce sujet.

Il en est d'autant plus ainsi que le contribuable, débiteur d'aliments au profit de ses enfants mineurs hébergés de manière égalitaire, peut, quant à lui et comme nous l'avons vu, opter unilatéralement et tout aussi légalement pour la déduction desdits aliments ou pour le partage de l'abattement conformément au texte de loi.

Ce que les contribuables peuvent donc faire, de commun accord, en amont et ce que le contribuable débiteur d'aliments peut donc, tout aussi légalement, décider unilatéralement de faire en aval ne pourrait pas être ordonné par le tribunal, au motif que le texte légal ressortirait de l'ordre public ?

De manière plus déterminante encore, le renvoi à un jugement dans l'article 132bis C.I.R. 92 s'explique, également de manière téléologique.

Lors de la réforme de cet article par la loi du 27 décembre 2006, le législateur n'a aucunement voulu « interdire »⁷⁴ aux juges de statuer sur le partage ou non de l'abattement fiscal pour enfants à charge mais il a souhaité objectiver les choses en indiquant, en fait, que l'administration n'a pas à examiner la situation autrement que par référence à un accord (homologué ou enregistré) ou aux termes d'un jugement.

Il faut, en effet, rappeler que, avant l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 2006, l'article 132bis C.I.R. 92, tel qu'instauré par la loi du 4 mai 1999, ne prévoyait cette possibilité de partage que si les deux parents marquaient expressément leur accord à ce sujet

dans une annexe à joindre à leurs déclarations annuelles à l'impôt.

La Cour constitutionnelle a jugé cette (ancienne) disposition légale contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution au motif que l'on ne permettait pas de tenir compte (également) des termes d'un jugement sur ce point⁷⁵.

Si le législateur a « réparé »⁷⁶ ce manquement par la loi du 27 décembre 2006, en prévoyant, outre l'accord (homologué) des parents, également la possibilité de régler cela par un jugement, il aurait dépassé l'enseignement de la Cour constitutionnelle s'il n'a pas donné aux magistrats la même faculté qu'aux contribuables concernés.

Une dernière observation à ce sujet.

L'interprétation retenue par la jurisprudence – et principalement par la Cour d'appel de Bruxelles – nous semble également contraire aux principes édictés à l'article 1321 du Code judiciaire, qui impose, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 19 mars 2010, au juge d'indiquer les paramètres sur lesquels il s'est basé pour fixer les parts contributives, au titre desquels « *le montant des allocations familiales et avantages sociaux et fiscaux de tous types que chacun des père et mère reçoit pour l'enfant* »⁷⁷.

Or, lorsqu'il statue, l'abattement fiscal pour enfants à charge est – nécessairement – attribué à l'un ou l'autre parent.

Dès lors qu'il ordonnerait un hébergement égalitaire d'enfants mineurs, tout en ne se prononçant pas sur l'application de l'article 132bis C.I.R. 92 (puisque cette disposition légale s'appliquerait d'office et automatiquement), le tribunal commettrait alors une erreur dans sa fixation des paramètres puisqu'il ne lui est pas possible⁷⁸ de déterminer, à l'avance et exactement, quel sera l'impact de sa décision sur l'avantage fiscal de chaque parent, étant, par contre, certain que, pour le parent qui avait la totalité de l'abattement jusqu'à cette date, cela impliquera une diminution de son revenu net alors que l'autre parent verra son revenu net augmenter.

Il faudrait, dès lors, que le tribunal réserve, dans un premier temps, cette question en invitant les parties à revenir devant lui lorsque l'impact fiscal de sa déci-

70. Dont le « chef de file » est également la Cour d'appel de Bruxelles qui a rendu, à ce sujet, le premier arrêt en 2008 (Bruxelles, 18 juin 2008, *Act. dr. fam.*, 2011, p. 29) et dont la jurisprudence est, depuis lors et sur ce point, constante (voir notamment et plus récemment encore, Bruxelles (NI.), 10 septembre 2015, inédit, R.G. n° 2014/FK/7).

71. Qui estime même qu'elle n'a pas à tenir compte d'une décision judiciaire qui serait rendue en sens contraire.

72. D. PIGNOLET, « Quant à l'application de l'article 132bis du CIR92 », *op. cit.*, p. 29.

73. J.E. BEERNAERT, « L'abattement fiscal pour enfants à charge dans tous ses états », *op. cit.*, p. 97.

74. Aucun passage des travaux parlementaires ne permet de conclure en ce sens.

75. C.C., 13 octobre 2011, arrêt n° 152/2011. J.E. BEERNAERT, « La cour constitutionnelle et le droit fiscal familial : à la recherche du fil d'Ariane », *op. cit.*, pp. 352 à 354.

76. De manière anticipative d'ailleurs...

77. Art. 1321, § 1^{er}, 5^o, C. jud.

78. Nous ne l'avons, en tout état de cause, jamais vu faire...

sion se sera, effectivement, fait sentir⁷⁹...

VII. Conclusions

Nous plaidons, depuis longtemps, pour une réforme globale de la fiscalité familiale.

Nous pourrions donc nous contenter de réitérer (vainement ?) ce souhait.

Mais à défaut d'une telle réforme globale⁸⁰, il est, au minimum, nécessaire de revoir (et, au besoin, de corriger le libellé des articles 132*bis* et 134 C.I.R. 92, notamment (et principalement) en :

- permettant aux parents qui ont des enfants civilement majeurs toujours à charge de partager entre eux l'abattement fiscal pour ces enfants, conformément aux termes de leur accord explicite en ce sens, homologué ou enregistré avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition et ce à l'identique de ce qui prévaut pour des enfants civilement mineurs ;
- prévoyant que si un parent imposé en commun déduit des contributions alimentaires au profit des enfants, le bénéfice fiscal pour ces mêmes enfants

à charge doit revenir, nécessairement, à l'autre parent.

Et tant qu'à faire – et même si une telle modification n'est pas requise, à notre avis, si on procède à une lecture exacte et téléologique de l'article 132*bis* C.I.R. 92 – on pourrait prévoir expressément, *d'une part*, la possibilité pour les tribunaux, dans leur appréciation des capacités contributives des parents et en application de l'article 1321 du Code judiciaire, d'ordonner le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge ou le maintien ou l'octroi de l'intégralité de cet abattement fiscal à tel ou tel parent et ce même lorsqu'un hébergement égalitaire alterné de ces enfants est décrété⁸¹ et, *d'autre part*, la non-prise en compte des aliments payés au profit des enfants comme revenus divers/ressources dans le chef de ces derniers, lorsque les parents optent pour le partage de l'abattement fiscal et ne déduisent, dès lors, aucune contribution alimentaire à leur profit.

On réglerait, ce faisant et à tout le moins, quatre problèmes ou questionnements récurrents qui compliquent, inutilement, la vie des plaideurs et, surtout, de leurs clients, contribuables et justiciables.

79. Mais de telles décisions judiciaires ne nous sont pas davantage connues.

80. Pour laquelle il semble bien qu'il faille plus que « cinq minutes de courage politique ».

81. À l'instar, au demeurant, de ce qu'un tribunal de la famille peut, aujourd'hui et sans plus aucune discussion à ce sujet, faire en matière de répartition d'allocations familiales.

L'abattement fiscal pour enfant(s) à charge en pratique : d'un à quatre enfant(s) à charge et les conséquences d'un partage de l'abattement pour enfant(s) à charge

Anne-Marie BOUDART

Avocat au barreau de Bruxelles

Médiatrice familiale agréée

Signataire de la charte de droit collaboratif

TABLE DES MATIÈRES

I.	L'abattement pour enfant(s) à charge d'un seul parent taxé comme isolé ou en commun	85
II.	Le partage de l'abattement pour enfant(s) entre parents imposés comme isolés et/ou en commun	87

I. L'abattement pour enfant(s) à charge
d'un seul parent taxé comme isolé ou
en commun

Enfant(s) à charge	Revenus 2015/exercice 2016	Revenus 2016/exercice 2017
1 enfant à charge - taxation commune (mariage ou cohabitation légale)	Abattement € 1 510 Avantage de € 1 510 x 25 % d'impôts = € 377,50/12 mois = € 31,45 par mois Abattement de € 1 510 + € 1 510 soit € 3 020 Dont € 1 620 à 25 % (405) et € 1 400 à 30 % (420) Avantage annuel de € 825 soit € 68,75 par mois Abattement de € 3 880 Dont € 1 620 à 25 % (405) et € 2 260 à 30 % (678) Avantage annuel de € 1 083 soit € 90,25 par mois Abattement de € 3 880 + € 1 510, soit € 5 390 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107) et € 80 à 40 % (32) Avantage annuel de € 1 544 soit € 128,66 par mois	Abattement € 1 520 Avantage de € 1 520 x 25 % d'impôts = € 380/12 mois = € 31,66 par mois Abattement de € 1 520 + € 1 520 soit € 3 040 Dont € 1 630 à 25 % (407,50) et € 1 410 à 30 % (423) Avantage annuel de € 830,50 soit € 69,20 par mois Abattement de € 3 900 Dont € 1 630 à 25 % (407,50) et € 2 270 à 30 % (681) Avantage annuel de € 1 088,50 soit € 90,70 par mois Abattement de € 3 900 + € 1 520, soit € 5 420 Dont € 1 630 à 25 % (407,50), € 3 710 à 30 % (1 113) et € 80 à 40 % (32) Avantage annuel de € 1 552,50 soit € 129,37 par mois
2 enfants à charge - taxation commune - taxation comme isolé	Abattement de € 8 700 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107) et € 3 390 à 40 % (1 356) Avantage de € 2 868/an soit € 239 par mois Abattement de € 8 700 + € 1 510 = € 10 210 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107), € 4 900 à 40 % (1 960) Avantage annuel de € 3 472 soit € 289,33 par mois Abattement de € 14 060 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107), € 8 260 à 40 % (3 304), € 490 à 45 % (220,5) Avantage annuel de € 5 036,5 soit € 419,70 par mois Abattement de € 14 060 + € 1 510, soit € 15 570 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107), € 8 260 à 40 % (3 304) et € 2 000 à 45 % (900) Avantage annuel de € 5 716 soit € 476,33 par mois	Abattement de € 8 740 Dont € 1 630 à 25 % (407,5), € 3 710 à 30 % (1 113) et € 3 400 à 40 % (1 360) Avantage de € 2 880,50/an soit € 240 par mois Abattement de € 8 740 + € 1 520 = € 10 260 Dont € 1 630 à 25 % (407,5), € 3 710 à 30 % (1 113), € 4 920 à 40 % (1 968) Avantage annuel de € 3 488,5 soit € 290,70 par mois Abattement de € 14 140 Dont € 1 630 à 25 % (407,5), € 3 710 à 30 % (1 113), € 8 310 à 40 % (3 324), € 490 à 45 % (220,5) Avantage annuel de € 5 065 soit € 422 par mois Abattement de € 14 140 + € 1 520, soit € 15 660 Dont € 1 630 à 25 % (407,5), € 3 710 à 30 % (1 113), € 8 310 à 40 % (3 324) et € 2 010 à 45 % (904,5) Avantage annuel de € 5 749 soit € 479 par mois
3 enfants à charge - taxation commune - taxation comme isolé	Abattement de € 14 060 + € 1 510, soit € 15 570 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107), € 8 260 à 40 % (3 304) et € 2 000 à 45 % (900) Avantage annuel de € 5 716 soit € 476,33 par mois Abattement de € 14 060 + € 1 510, soit € 15 570 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107), € 8 260 à 40 % (3 304) et € 2 000 à 45 % (900) Avantage annuel de € 5 716 soit € 476,33 par mois	Abattement de € 14 140 + € 1 520, soit € 15 660 Dont € 1 630 à 25 % (407,5), € 3 710 à 30 % (1 113), € 8 310 à 40 % (3 324) et € 2 010 à 45 % (904,5) Avantage annuel de € 5 749 soit € 479 par mois
4 enfants à charge - taxation commune - taxation comme isolé	Abattement de € 14 060 + € 1 510, soit € 15 570 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107), € 8 260 à 40 % (3 304) et € 2 000 à 45 % (900) Avantage annuel de € 5 716 soit € 476,33 par mois Abattement de € 14 060 + € 1 510, soit € 15 570 Dont € 1 620 à 25 % (405), € 3 690 à 30 % (1 107), € 8 260 à 40 % (3 304) et € 2 000 à 45 % (900) Avantage annuel de € 5 716 soit € 476,33 par mois	Abattement de € 14 140 + € 1 520, soit € 15 660 Dont € 1 630 à 25 % (407,5), € 3 710 à 30 % (1 113), € 8 310 à 40 % (3 324) et € 2 010 à 45 % (904,5) Avantage annuel de € 5 749 soit € 479 par mois

Le calcul est réalisé, hors centimes additionnels communaux, pour des parents ayant des revenus imposables supérieurs à € 26 360 (exercice d'imposition 2016) ou à € 26 510 (exercice d'imposition 2017). Si les revenus sont inférieurs à ce montant, la quotité de revenus exemptés d'impôts passe de 7 090 à € 7 390 (exercice d'imposition 2016) ou de 7 130 à € 7 420 (exercice d'imposition 2017) sur la tranche la plus basse (taxée à 25 %), ce qui représente environ une augmentation de l'avantage mensuel comprise entre 1 et € 5 par mois suivant le nombre d'enfants présents et le statut fiscal (isolé ou non) du parent.

II. Le partage de l'abattement pour enfant(s) entre parents imposés comme isolés et/ou en commun

Pour rappel (*cf.* article de Me J.-E. BEERNAERT), le partage de l'abattement fiscal implique :

- à ce stade de la législation, que le partage ne peut être envisagé pour des enfants majeurs ;
- l'impossibilité de déduire les contributions alimentaires versées (quelle que soit la forme de ce versement). En effet, le cumul entre l'abattement fiscal pour enfants à charge et la déduction des contributions alimentaires, dans le chef d'un des parents, n'est pas possible ;
- la possibilité pour chacun des parents de bénéficier de l'exemption supplémentaire comme parent isolé avec enfants à charge (€ 1 520 par an pour l'exercice 2017).

Le tableau ci-après a pour but de mettre en évidence l'avantage résultant de *l'abattement* pour chacun des parents isolés ou taxés en commun, **en cas de partage du bénéfice fiscal, pour l'exercice 2017 (revenus 2016)**.

<i>Enfant(s) à charge</i>	<i>Les deux parents taxés en taxation commune</i>	<i>Les deux parents taxés comme isolés</i>
Un enfant à charge	€ 1 520/2 = € 760 à 25 % = € 190/12 = € 15,83 par mois et par parent	€ 1 520/2 = € 760 + € 1 520 = € 2 280 d'abattement par parent dont € 1 630 x 25 % (407,50) et € 650 à 30 % (195) soit € 602,50/ 12 mois = € 50,20 par mois et par parent
Deux enfants à charge	€ 3 900/2 = € 1 950 dont € 1 630 à 25 % (407,50) et € 320 x 30 % (96) = € 503,50/12 = € 41,95 par mois et par parent	€ 3 900/2 = € 1 950 + € 1 520 = € 3 470 dont € 1 630 à 25 % (407,50) et € 1 840 à 30 % (552) = € 959,50/12 = € 79,95 par mois et par parent
Trois enfants à charge	€ 8 740/2 = € 4 370 dont € 1 630 à 25 % (407,50) et € 2 740 à 30 % (822) = € 1 229,50/ 12 = € 102,45 par mois et par parent	€ 8 740/2 = € 4 370 + € 1 520 = € 5 890 dont € 1 630 à 25 % (407,50), € 3 710 à 30 % (1 113) et € 550 à 40 % (220) = € 1 740,50/12 = € 145,04 par mois et par parent
Quatre enfants à charge	€ 14 140/2 = € 7 070 dont € 1 630 à 25 % (407,50), € 3 710 à 30 % (1 113) et € 1 730 à 40 % (692) = € 2 212,50/12 = € 184,37 par mois et par parent	€ 14 140/2 = € 7 070 + € 1 520 = € 8 590 dont € 1 630 à 25 % (407,50), € 3 710 à 30 % (1 113) et € 3 250 à 40 % (1 300) = € 2 820,50/12 = € 235,04 par mois et par parent

Le tableau ci-avant a été réalisé en partant de l'hypothèse de deux parents taxés tous les deux soit en taxation commune, soit en taxation comme isolés. On peut toutefois très facilement combiner les hypothèses, sur base des chiffres de ce tableau, si l'un est taxé comme

isolé et l'autre en taxation commune, les bénéfices effectifs liés à l'abattement fiscal étant précisés par parent.

Extrait n° 2 : Actualités du droit de la famille 2016 pp. 182-188

(avec l'aimable autorisation des Editions Wolters Kluwer)

L'article 132bis du C.I.R. étendu mais, à nouveau, dans la tourmente ?

Jean-Emmanuel BEERNAERT
Avocat au barreau de Bruxelles
Assistant à l'ULB

TABLE DES MATIÈRES

I.	Introduction	182
II.	Analyse	182
	(1) La loi du 3 août 2016	182
	(2) L'arrêt n° 80/2016 du 25 mai 2016 de la Cour constitutionnelle	185

I. Introduction

Nous avons conclu, à l'instar des Médiateurs fédéraux¹, notre plus récent article annuel sur les barèmes fiscaux² par le constat qu'une réforme de l'article 132bis du C.I.R. s'imposait, notamment pour étendre son champ d'application aux enfants civilement majeurs et (potentiellement) encore fiscalement à charge de leurs parents, car aux études et/ou ne disposant pas de ressources propres dépassant le plafond légal.

Nous indiquions, par ailleurs et concernant le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge en cas de familles recomposées, notre hésitation quant à la manière dont il faut interpréter les termes « *détermine abstraction faite d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie* » repris à l'article 132bis du C.I.R., tout en signalant en note de bas de page n° 55 l'application – à notre sens erronée – que l'administration fiscale continue de faire dudit article en ce cas³.

Les choses ont (à nouveau) bougé depuis, puisque :

- la loi du 3 août 2016 relative à la quotité exemptée d'impôts pour les enfants dans le cadre de la coparentalité⁴ répond (favorablement) à la première suggestion ;
- par arrêt n° 80/2016 du 25 mai 2016⁵, la Cour constitutionnelle valide, par contre, la position ad-

ministrative concernant le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge dans l'hypothèse de familles recomposées, estimant que cette interprétation ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Quelques mots supplémentaires d'explication s'imposent donc.

II. Analyse

(1) La loi du 3 août 2016

(a) Bref rappel de la situation antérieure

Dans la mesure où l'article 132bis du C.I.R. renvoyait, dans sa mouture antérieure à la loi du 3 août 2016, à la situation de parents qui « ne vivent plus ensemble, qui exercent conjointement l'autorité parentale sur un ou plusieurs enfants fiscalement à charge, dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre eux », le partage de l'abattement fiscal pour ces enfants à charge, que l'article 132bis rend possible moyennant le respect des autres conditions qui y sont visées, ne pouvait plus s'appliquer pour un enfant devenu civilement majeur.

En effet, cet enfant – au sens de « *filius* » et non plus d'« *infans* »⁶ – devenu majeur n'est, par essence, plus soumis à l'autorité parentale et une des conditions légales de l'article 132bis n'était donc plus rencontrée.

Or, il est (plus que) probable que cet enfant majeur était toujours à charge de ses parents, parce qu'il poursuivait des études et/ou parce qu'il ne disposait pas de ressources personnelles supérieures au plafond légal⁷.

1. Rapport annuel du Médiateur fédéral 2015, pp. 88 à 122, spéc. p. 99. Ce rapport annuel fait l'état des questions diverses dont le Médiateur fédéral a été saisi au cours de l'année. Le Médiateur fédéral peut d'ailleurs formuler des recommandations générales au Parlement et une telle recommandation générale est reprise dans le rapport annuel 2015 concernant la fiscalité familiale, jugée, dans son état actuel, trop complexe et trop inégalitaire.

2. J.E. BEERNAERT, « Les barèmes fiscaux en matière familiale (période imposable 2016 – exercice d'imposition 2017) : rappel des principes et questions nouvelles », *Act. dr. fam.*, 2016, pp. 70 à 84, spéc. 84.

3. J.E. BEERNAERT, *op. cit.*, p. 79. Pour une critique chiffrée de la thèse de l'administration : Rapport annuel du Médiateur fédéral 2015, p. 98.

4. *M.B.*, 11 août 2016, 2^e éd., p. 50969.

5. *M.B.*, 8 septembre 2016, 1^{re} éd., p. 60855.

6. Sur cette distinction : P. MARTENS, « Filiation et Cour constitutionnelle : contrepoint » in *Cour constitutionnelle et droit familial*, Limal, Anthemis, 2015, p. 101.

7. Il en est d'autant plus ainsi que l'article 132 du C.I.R. ne mentionne pas – contrairement à ce qui est prévu en matière d'allocations familiales, qui cessent d'être

Si donc le partage de l'abattement fiscal pour enfant à charge n'était légalement plus possible dès la majorité de l'enfant⁸, à quel parent cet abattement revenait-il alors ?

Au parent dont l'enfant fait toujours partie du ménage au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition et, à défaut d'autres preuves, au profit de celui ou celle chez qui l'enfant est toujours domicilié à cette date.

Nul doute que l'autre parent risquait donc d'être surpris par cette modification, à laquelle il ne s'attendait généralement pas.

Il en était, par exemple, ainsi si les parents avaient convenu, dans le cadre de leur divorce par consentement mutuel intervenu en 2015, un hébergement égalitaire et alterné de leur fils unique de 17 ans, devenu majeur avant le 1^{er} janvier 2016.

Le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge, pourtant convenu de manière totalement légale par les parties, leur sera donc refusé pour l'exercice d'imposition 2016 – revenus 2015 et l'abattement fiscal pour cet enfant à charge sera revenu au parent chez qui il était domicilié au 1^{er} janvier 2016⁹.

Diverses solutions ont, dès lors, été suggérées en doctrine pour éviter ce problème¹⁰, par exemple en attribuant conventionnellement l'abattement fiscal pour cet enfant majeur une année sur deux à chaque parent¹¹.

Ces « bricolages » et autres « solutions boiteuses » ne sont plus nécessaires depuis (l'entrée en vigueur de) la loi du 3 août 2016.

(b) Examen et critique des termes de la loi du 3 août 2016

Examen

La loi du 3 août 2016 modifie la phrase introductive de l'alinéa 1^{er} de l'article 132bis du C.I.R. ainsi que l'alinéa 4.

Ces alinéas deviennent :

« Les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1^{er}, 1^o à 6^o, sont répartis entre les deux contribuables qui ne font pas partie du même ménage mais qui remplissent l'obligation d'entretien prévue à l'article 203 § 1^{er} du Code civil à l'égard d'un ou plusieurs enfants à charge qui donnent droit aux suppléments visés ci-avant et dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables »¹²

« Une copie de la décision judiciaire ou de la convention visée à l'alinéa 1^{er}, doit être tenue à la disposition de l'administration aussi longtemps qu'ils remplissent l'obligation d'entretien prévue à l'article 203, § 1^{er} du Code civil¹³ à l'égard d'au moins un des enfants, dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire et qui donne droit aux suppléments visés au présent article. »

Le texte nouveau remplace donc la notion d'autorité parentale par celle d'obligation légale d'entretien et puisqu'il est constant que cette dernière perdure, même après la majorité de l'enfant, si et tant que la formation adéquate de l'enfant n'est pas achevée¹⁴, cela ouvre la possibilité de partager l'abattement fiscal également dans l'hypothèse d'un enfant « civilement majeur » mais toujours « économiquement mineur ».

Dans la mesure, toutefois, où les autres conditions¹⁵ de l'article 132bis du C.I.R. demeurent inchangées, le partage de l'abattement fiscal pour un enfant majeur à

dues au 31 août de l'année civile au cours de laquelle l'enfant atteint l'âge de 18 ans et, en tout état de cause et même si l'enfant poursuit après sa majorité des études, ouvrant alors un droit complémentaire, lorsque l'enfant fête son 25^e anniversaire (art. 62 des lois coordonnées sur les allocations familiales) – de limite d'âge. Ainsi, un enfant civilement majeur, ayant terminé ses études, faisant toujours partie du ménage de ses parents et ne bénéficiant pas de ressources personnelles supérieures au plafond légal sera toujours, fiscalement, à charge de ces derniers, quel que soit son âge.

8. Puisque cette question doit être examinée au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, la majorité atteinte à quelque moment que ce soit au cours de la période imposable concernée impliquait, nécessairement, l'impossibilité de procéder au partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge pour cet exercice d'imposition et, partant, pour toute la période imposable. Un calcul *pro rata temporis* n'était donc pas davantage possible.

9. J.E. BEERNAERT, « L'abattement fiscal pour enfants à charge dans tous ses états », in *Le conflit familial. Ses répercussions dans toutes les branches du droit*, Limal, Anthemis, 2015, p. 95.

10. À l'évidence, source de conflits potentiels futurs entre les parents.

11. D. PIGNOLET, « Conventionele regeling van de fiscale voordelen met betrekking tot de kinderen », in *Liber Amicorum Johan Verstraete*, Anvers, Intersentia, 2007, p. 531. Cette solution était envisageable puisque l'abattement fiscal pour enfants à charge n'est pas, nécessairement, lié au domicile de l'enfant. Toutefois, elle était (également) imparfaite si la formation de l'enfant devenu majeur perdurait pendant un nombre d'années impaires puisque cela impliquait que le parent qui a bénéficié, en premier, de cette « alternance par année » obtenait un avantage plus important que l'autre parent.

12. La modification du texte légal, tel qu'il résultait précédemment de la loi du 27 décembre 2006, est surlignée par nous.

13. *Idem*.

14. N. GALLUS, « Les aliments », *Rép. not.*, t. I, livre IV, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 172.

15. Ces conditions supplémentaires (convention homologuée/enregistrée ou jugement – cf. *infra*) font d'ailleurs également l'objet d'une question préjudicielle posée récemment à la Cour constitutionnelle par jugement du 17 mai 2016 du Tribunal de première instance de Liège, division Liège et libellée comme suit : « L'article 132bis (...) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il établit une différence de traitement entre certaines catégories de contribuables, à savoir, d'une part, les contribuables qui exercent conjointement avec l'autre parent l'autorité parentale sur un enfant commun et qui peuvent produire une convention enregistrée ou homologuée ou une décision judiciaire et peuvent obtenir les suppléments de montant exempté d'impôts pour personnes à charge et, d'autre part, les contribuables qui exercent conjointement avec l'autre parent l'autorité parentale sur un enfant commun et qui ont convenu verbalement d'organiser et de mettre en place réellement un système de répartition égalitaire, qu'ils prouvent par toute voie de droit, mais qui n'a été ni ratifié, entériné, ou homologué par convention ni ordonné par décision de justice et que le taxateur n'ignore ni ne conteste cette situation de fait ? » (M.B., 17 août 2016, p. 52351).

Il nous semble que cette question préjudicielle appelle(ra) une réponse négative de la Cour constitutionnelle, d'une part parce que le but des conditions complémentaires édictées par le législateur est d'éviter des « arrangements rétroactifs » convenus en fraude des droits du fisc et, d'autre part, parce que le contribuable a, toujours, la possibilité de faire acter la situation, soit par jugement, soit par une convention enregistrée ou homologuée. S'il a décidé de ne pas passer par l'une ou l'autre de ces voies, il ne peut qu'en assumer les conséquences (fiscales) qu'il a, lui-même, induites.

charge et dont l'obligation alimentaire légale de ses parents perdure, ne sera possible que si :

- une convention enregistrée ou homologuée avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition mentionne explicitement que l'hébergement de cet enfant est partagé de manière égalitaire entre ses deux parents et que ceux-ci sont disposés à répartir les suppléments à la quotité de revenus exemptée d'impôts pour ces enfants ;
- ou**
- une décision judiciaire prononcée également avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition mentionne explicitement que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire entre ces deux contribuables.

Comme nous l'examinerons ci-dessous, ces conditions complémentaires, notamment l'existence même d'un « hébergement égalitaire » de ces enfants majeurs, ne sont pas sans poser de potentiels problèmes.

Dans la mesure où, d'après les travaux parlementaires¹⁶, l'impact budgétaire de cette modification législative ne serait que de « un sixième en plus » (selon l'administration) ou, en la calculant sur une tranche d'imposition moyenne de 30 %, de 2 750 000 € par an¹⁷, la loi du 3 août 2016 prévoit une entrée en vigueur immédiate¹⁸ de cette nouvelle règle, soit dès l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016.

Critiques

C'est à juste titre que les services du SPF Finances ont signalé, dans le cadre du débat parlementaire, que le maintien de la condition d'hébergement égalitaire pour un enfant majeur était inadéquat puisque « *une fois majeurs, les enfants peuvent déterminer eux-mêmes leur domicile et le régime en matière d'hébergement égalitaire devient caduc sur ce point* »¹⁹.

La réponse qui leur a été fournie par Madame VAN CAUTER, à savoir que : « *un enfant peut choisir son domicile lorsqu'il devient majeur ; dans l'hypothèse où l'enfant se domicilie à une adresse différente de celle d'un des deux parents, il ne sera plus à la charge*

de l'un d'entre eux et, par conséquent, l'avantage fiscal disparaîtra également »²⁰ ne peut convaincre et ne répond, d'ailleurs, qu'imparfaitement à l'objection soulevée.

Certes, si l'enfant majeur ne fait plus partie du ménage de l'un ou l'autre de ses parents, il ne sera plus à la charge de ceux-ci et le partage de l'abattement fiscal pour enfant à charge sera alors impossible mais qu'en est-il d'un enfant majeur, domicilié chez un de ses parents et qui réside, dans les faits, plus ou moins (mais pas parfaitement) de manière égalitaire chez l'un et chez l'autre ? Le partage de l'abattement fiscal pour enfant à charge ne sera, en ce cas et à l'instar de ce qui prévaut aussi pour un enfant mineur qui n'est pas hébergé de manière parfaitement égalitaire²¹, toujours pas possible légalement et nonobstant cette dernière modification législative intervenue.

En outre et surtout, comment prouver qu'un enfant majeur réside de manière égalitaire chez ses deux parents, qui continuent, par ailleurs, à assumer leur obligation alimentaire légale ?

Deux hypothèses nous semblent pouvoir être envisagées :

- soit, il existe une convention enregistrée ou homologuée prévoyant un tel hébergement égalitaire et le partage de l'abattement fiscal pour cet enfant à charge ou un jugement mentionnant de manière expresse l'hébergement égalitaire dudit enfant à une date à laquelle ce dernier était, toujours, mineur et, en ce cas, on peut (doit) présumer que ce partage égal du temps d'hébergement de l'enfant se prolongera après sa majorité, justifiant, sauf preuve contraire²², le maintien du partage de l'abattement fiscal pour enfant à charge²³ ;
- soit, une telle convention enregistrée ou homologuée ou un tel jugement n'existe pas avant la majorité de l'enfant et, en ce cas, un jugement qui mentionne explicitement l'hébergement égalitaire des enfants majeurs (mais potentiellement toujours à charge) ne pourra, à notre sens, pas (plus) être obtenu devant le Tribunal de la famille.

16. *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-0860/006, p. 4.

17. Il serait intéressant de connaître, de manière plus détaillée, le mode de calcul de l'administration pour arriver à cette estimation budgétaire. En effet, elle ne nous semble, à première vue, pas exacte puisque, si l'abattement fiscal pour des enfants majeurs devait aussi être partagé, cela impliquerait un abattement supplémentaire pour le parent qui, avant la loi du 3 août 2016, n'y avait pas droit mais, en contrepartie, une diminution (de moitié) de l'abattement pour ce même enfant dans le chef du parent qui, avant la loi du 3 août 2016, aurait pu revendiquer l'intégralité de cet abattement pour enfant à charge. Et puisque le gain qui résulte de cet abattement se calcule, en application de l'article 134 du C.I.R., aux tranches d'imposition y afférentes, il est même possible que le gain économique global qui en résultera pour les deux parents sera plus faible dans l'hypothèse d'un partage de l'abattement fiscal (voir à ce sujet : A.M. BOUDART, « L'abattement fiscal pour enfants à charge en pratique : d'un à quatre enfants à charge et les conséquences d'un partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge », *Act. dr. fam.* 2016, pp. 85 et s.). Certes, si les deux parents de l'enfant majeur sont des isolés fiscaux (au sens de l'article 126 du C.I.R.), ils pourront, tous deux, revendiquer l'abattement complémentaire visé à l'article 133 du C.I.R. en tant qu'isolés avec enfants à charge mais le surcoût que cela impliquerait pour le budget de l'État nous semble, assurément, compensé par le fait que, dans cette hypothèse, aucun des deux parents ne pourra plus déduire quelque contribution alimentaire que ce soit au profit de cet enfant, en application de l'article 132bis in fine du C.I.R.

18. Malgré les temps de crise budgétaire que nous connaissons...

19. *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 540860/006, p. 4.

20. *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-0860/006, p. 5.

21. Ce qui est, somme toute, aussi critiquable : J.E. BEERNAERT, « Les barèmes fiscaux en matière familiale (période imposable 2016 – exercice d'imposition 2017) : rappel des principes et questions nouvelles », *Act. dr. fam.* 2016, p. 77 et les références citées.

22. Mais quelle preuve contraire puisqu'il ne nous semble pas que l'enfant (même majeur) puisse témoigner ou être entendu sur ce point. Il ne le pourrait, en tout état de cause, pas sur la base de l'article 1004 du Code judiciaire, cet article ne visant que l'audition des mineurs.

23. Dans le même sens, quoique implicitement : C. BUYSE, « Régime fiscal de la coparenté : désormais aussi pour les enfants majeurs », *Fiscologie*, 12 août 2016, p. 5.

Il restera alors la possibilité pour les parties de prévoir, dans des conventions, qu'elles feront homologuer²⁴ ou enregistrer avant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, la confirmation d'une résidence factuelle égalitaire de leur enfant devenu majeur²⁵ ainsi que leur accord quant au partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge en application de l'article 132bis du C.I.R., tel qu'il résulte de la loi du 3 août 2016.

Mais, ce faisant, on donne au parent chez qui l'enfant majeur reste domicilié une « arme de négociation » puisque, s'il n'accepte pas de marquer son accord, l'autre parent ne pourra, *a priori*, pas le lui imposer (judiciairement)²⁶.

(c) Conclusion

La loi du 3 août 2016 constitue, à l'évidence, une avancée que l'on ne peut que saluer.

Le choix législatif de maintenir, même pour des enfants civilement majeurs, la référence à un hébergement égalitaire apparaît, par contre, inadaptée, injustifiable et même potentiellement contraire aux principes constitutionnels d'égalité.

Un résultat identique – dont le coût budgétaire n'aurait d'ailleurs pas été plus élevé – aurait pu être obtenu si le législateur avait prévu la possibilité d'un partage de l'abattement fiscal pour enfants majeurs à charge, dont les parents assument encore leur obligation d'entretien telle que visée à l'article 203 du Code civil, soit sur la base d'une convention (homologuée ou enregistrée) prévoyant un tel accord, soit sur la base d'un jugement leur imposant un tel partage²⁷.

On aurait donc pu (et dû) faire l'économie du critère de l'hébergement (et *a fortiori* de l'hébergement égalitaire) qui n'avait, à bien y réfléchir, (plus) aucune justification objective en l'espèce.

Le dernier mot concernant l'application de l'article 132bis nouveau du C.I.R., assurément dans la seconde hypothèse décrite ci-dessus, est donc encore loin d'être dit...

(2) L'arrêt n° 80/2016 du 25 mai 2016 de la Cour constitutionnelle

(a) Rappel des données factuelles et juridiques

Pour l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016, le contribuable qui a 1 enfant à charge bénéficie d'une quotité supplémentaire de revenus exemptés d'impôts de 1 520 € (art. 132,1°, C.I.R.).

Si ce contribuable a 2 enfants à charge, cette quotité exemptée d'impôts est portée, pour le même exercice, à 3 900 € (art. 132, 2°, C.I.R.).

Le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge implique que l'on répartisse, en application de l'article 132bis du C.I.R., l'abattement pour ces enfants à charge « et hébergés de manière égalitaire » entre les deux parents et par parts égales²⁸.

Si le contribuable qui bénéficie d'un tel abattement (exclusif ou partagé en application de l'article 132bis du C.I.R.) est, en outre, taxé comme « isolé »²⁹, il bénéficie, pour l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016, d'un abattement complémentaire de 1 520 € (art. 133 C.I.R.)³⁰.

Tant que les parents ne font pas partie d'une famille recomposée, l'article 132bis du C.I.R. ne pose donc pas de problèmes.

Ainsi et par hypothèse, si Paul et Virginie, parents d'une petite Sophie, hébergée de manière égalitaire par ses deux parents (et domiciliée chez Virginie), conviennent de se partager l'abattement fiscal pour cet enfant à charge dans des conventions homologuées ou enregistrées (avant le 1^{er} janvier 2017), ils bénéficieront, chacun d'un abattement complémentaire en application de l'article 132bis de 1 520 € : 2 = 760 € (outre, également pour chacun d'eux, le complément de 1 520 € s'ils sont, tous deux, taxés comme des « isolés fiscaux »).

Mais qu'en est-il si les deux parents font partie d'une famille recomposée ?

Reprenons l'exemple développé ci-dessus.

24. Il n'est, à nouveau, pas certain que le Tribunal de la famille acceptera d'homologuer un tel accord qui ne relève, concernant l'hébergement factuel des enfants majeurs, plus de sa compétence...

25. Une telle mention n'est d'ailleurs pas dénuée d'intérêt également d'un point de vue civil, puisque cela permettrait de revoir les parts contributives dues de part ou d'autre si ces modalités de résidence de l'enfant majeur venaient, ensuite, à être modifiées alors que ce dernier est toujours aux études.

26. C'est, pourtant, pour cette même raison que la première mouture de l'article 132bis du C.I.R., telle qu'elle résultait de la loi du 4 mai 1999 et avant sa (précédente) réforme par la loi du 27 décembre 2006, avait été jugée contraire aux principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination par la Cour constitutionnelle (C.C., 13 octobre 2011, n° 152/2011 ; J.E. BEERNAERT, « La Cour constitutionnelle et le droit fiscal familial : à la recherche du fil d'Ariane », in *Cour constitutionnelle et droit familial*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 352 à 354). Le législateur – qui semble avoir totalement ignoré cet arrêt dans sa réflexion ayant abouti à la réforme du 3 août 2016 – aurait été sage d'y avoir égard puisqu'il semble bien que, en ce cas spécifique, le nouvel article 132bis du C.I.R. pourrait, à nouveau et par identité de motifs, être jugé contraire aux principes édictés par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

27. Dans la mesure où les conséquences fiscales sont un des critères dont le Tribunal de la famille doit, en application de l'article 1321 du Code judiciaire, expressément tenir compte dans le cadre de son devoir de motivation spécifique concernant des demandes alimentaires.

28. Ainsi, si un couple parental séparé de fait a deux enfants en hébergement égalitaire et si l'article 132bis du C.I.R. s'applique, ils bénéficieront, chacun, d'un abattement pour enfant à charge de 3 900 € : 2 = 1 950 € (et non pas, chacun, de 1 520 € pour un seul enfant à charge).

29. Au sens de l'article 126 du C.I.R.

30. Si les deux parents visés dans la note 28 sont des « isolés fiscaux », ils ont, tous deux, droit à l'intégralité de cet abattement complémentaire.

Paul a, dans l'intervalle, convolé en (secondes) noces avec Christine et le couple a retenu un fils de leur union, Guillaume.

Virginie est devenue cohabitante légale avec Sébastien (ce dernier ayant une fille d'une précédente union, Isabelle, qui est domiciliée chez lui et qu'il héberge de manière exclusive).

Les deux couples (Paul et Christine, d'une part et Virginie et Sébastien, d'autre part) seront taxés en commun pour l'exercice 2017 – revenus 2016, si le remariage et la déclaration de cohabitation légale sont intervenus avant le 1^{er} janvier 2016 (art. 126 C.I.R.).

Les enfants à charge seront « placés » dans la colonne de l'époux ou du cohabitant légal qui a le revenu imposable le plus élevé (art.134 C.I.R.), même s'il ne s'agit pas de son fils ou de sa fille (mais de son beau-fils ou de sa belle-fille).

Fort bien, mais comment faut-il, alors, comprendre le libellé de l'article 132bis du C.I.R. qui prévoit le partage de l'abattement fiscal pour l'enfant (commun) à charge calculé comme suit :

« Dans ce cas, les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 5°, auxquels ces enfants donnent droit, déterminés abstraction faite de l'existence d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie, sont attribués pour moitié à chacun des contribuables »³¹.

Deux modes de calculs pouvaient être envisagés.

Soit, on considère que les deux couples ont un enfant (complètement) à charge (Guillaume pour Paul et Christine et Isabelle pour Virginie et Sébastien) et l'on procède au partage de l'abattement fiscal pour Sophie, abstraction faite de l'existence d'autres enfants dans les deux ménages.

On aboutit, ainsi, à un résultat identique, en l'occurrence :

- Pour Paul et Christine : 1 520 € (pour Guillaume) + (1 520 € : 2 = 760 € pour Sophie)
- Pour Virginie et Sébastien : 1 520 € (pour Isabelle) + (1 520 : 2 = 760 € pour Sophie)

On aboutit à un abattement pour enfant(s) à charge des « deux côtés » de 2 280 €.

Soit, l'autre solution serait de considérer que les deux couples recomposés ont deux enfants à charge mais qu'il faut partager l'abattement uniquement pour So-

phie (abstraction faite d'autres enfants dans le(s) ménage(s) dont elle fait partie).

On aboutirait, ainsi, à un résultat identique (mais supérieur), soit :

- Pour Paul et Christine : 3 900 € (pour 2 enfants) – (1 520 € : 2 = 760 € pour Sophie)
- Pour Virginie et Sébastien : 3 900 € (pour 2 enfants) – (1 520 € : 2 = 760 € pour Sophie)

Soit, un abattement pour enfant(s) à charge des « deux côtés » de 3 140 €.

Et pourtant, aucune de ces deux solutions n'est celle que l'administration fiscale applique...

En effet, sur la base de la circulaire administrative n° CI.RH.331/598.621 (AFER n° 37/2010) du 26 mars 2010, l'administration considère qu'il faut :

- attribuer la moitié du supplément (pour l'enfant commun sous hébergement égalitaire) au parent chez qui l'enfant commun n'a pas son domicile fiscal ;
- déduire cette moitié du montant total des suppléments auxquels l'autre parent a droit.

Concrètement, cela impliquerait donc, dans l'exemple repris ci-dessus³² :

- Pour Paul et Christine : 1 520 € (Guillaume) + 760 € (1/2 abattement Sophie) = 2 280 €
- Pour Virginie et Sébastien : 3 900 € (2 enfants³³) – 760 € (1/2 abattement Sophie) = 3 140 €

Un tel calcul n'est-il pas discriminatoire ?

C'est la question préjudicielle qui a été posée par le Tribunal de première instance de Liège, division de Liège, par jugement interlocutoire du 3 septembre 2015, à la Cour constitutionnelle.

Celle-ci y a répondu par la négative par arrêt n° 80/2016 du 25 mai 2016, publié ci-avant³⁴.

(b) Examen et critiques de cet arrêt

Examen

La Cour développe un raisonnement en cinq temps :
 – elle constate, tout d'abord et à l'instar de ce que le Conseil des ministres faisait valoir dans son mémoire, que l'abattement fiscal pour enfants à charge n'est pas (nécessairement) lié au domicile (civil) de l'enfant (attendu B.2.1) ;

31. Il est à noter que la loi du 27 décembre 2006 avait, sur ce point, déjà modifié l'article 132bis du C.I.R. puisque ce dernier prévoyait, jusqu'alors et dans sa mouture telle qu'elle résultait de la loi du 4 mai 1999, que : « en ce cas les suppléments (...) auxquels les dits enfants communs donnent droit, déterminés abstraction faite d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie sont attribués pour moitié à celui des père et mère chez lequel les enfants communs n'ont pas leur domicile fiscal et le total des suppléments auxquels a droit l'autre parent est diminué d'un même montant ». Nous y reviendrons.

32. Et en considérant que Sophie a son « domicile fiscal » chez sa mère, Virginie et son beau-père, Sébastien, auprès desquels elle est domiciliée en application de l'article 108 du Code civil.

33. Sophie et Isabelle.

34. Après avoir, au préalable, reformulée la question préjudicielle par ordonnance du 14 octobre 2015.

- elle note, par ailleurs, que l'abattement pour un enfant à charge de parents séparés (ou divorcés) ne revient, en principe et de par la loi, qu'à un seul d'entre eux (attendu B.2.4) ;
- en ce sens, le partage de l'abattement pour enfants à charge visé à l'article 132bis du C.I.R., tel qu'instauré par la loi du 4 mai 1999 (attendu B.3.1) et modifié ensuite par la loi du 27 décembre 2006 (attendu B.3.3), n'est qu'une exception audit principe (attendu B.4) ;
- le législateur n'aurait donc pas voulu déroger autrement à ce principe en 1999 (attendu B.5.1) et rien n'indique qu'il en aurait été différemment en 2006 (attendu B.5.2) ;
- dès lors qu'il s'agit d'une exception au principe, la solution retenue n'est pas dénuée de justification raisonnable et la différence de traitement qui en découle dans l'hypothèse de familles recomposées n'est qu'une conséquence logique du principe selon lequel un enfant ne peut être fiscalement à charge de deux contribuables simultanément (attendus B.6.1 et B.6.2).

Et la Cour, conclut donc que les articles 132bis et 136 (du C.I.R.), interprétés comme considérant à charge les seuls enfants qui ont leur domicile fiscal chez l'un des parents du ménage dont ils font partie, ne violent pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Critiques

C'est peu dire que nous restons "sur notre faim" par rapport à ce raisonnement.

En effet :

- Il est tout à fait exact que l'abattement fiscal pour enfants à charge ne découle pas automatiquement du domicile civil de l'enfant chez l'un ou l'autre de ses parents³⁵.

Toutefois, dans l'hypothèse d'un hébergement égalitaire d'un enfant et pour déterminer, dès lors, de quel ménage cet enfant fait partie, l'administration fiscale continue de s'en référer, elle-même, au critère (subsidaire) du domicile (civil) de l'enfant pour établir « le domicile fiscal » de ce dernier³⁶.

- Par ailleurs, nous ne pouvons pas nous rallier à l'argument selon lequel le législateur n'aurait, par la loi du 27 décembre 2006, pas entendu modifier

les règles qu'il avait instaurées par la loi du 4 mai 1999.

Il suffit, pour s'en convaincre, de constater que le partage de l'abattement fiscal pour enfant à charge, tel qu'il résultait de la loi du 4 mai 1999, était optionnel (en ce sens qu'il ne pouvait résulter que d'un accord entre les parents³⁷) et annuel (en ce sens qu'il devait être renouvelé chaque année, sous la forme d'un document cosigné par les deux parents et annexé à la déclaration d'impôts).

La loi du 27 décembre 2006 a, de manière fondamentale³⁸, modifié l'article 132bis du C.I.R. puisque le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge, hébergés de manière égalitaire, peut, depuis lors, résulter soit d'une convention, soit d'un jugement (ordonnant l'hébergement égalitaire) et que ce partage s'impose, en outre et également, pour les années ultérieures.

En d'autres termes, la loi du 27 décembre 2006 a porté, en quelque sorte³⁹, le partage de l'abattement fiscal pour des enfants communs (à l'époque uniquement civilement mineurs) hébergés de manière égalitaire au rang de principe légal, l'attribution exclusive de cet abattement à l'un ou l'autre parent devenant l'exception.

En ce sens, le postulat de base – à savoir que la loi du 27 décembre 2006 serait dans le prolongement de la loi du 4 mai 1999 – que la Cour constitutionnelle retient dans son arrêt nous semble (nécessairement) erroné.

- Qui plus est, le libellé même de l'article 132bis a été modifié par la loi du 27 décembre 2006.

Si la circulaire administrative du 26 mars 2010 pouvait se justifier par rapport au libellé de l'article 132bis dans sa mouture historique du 4 mai 1999, qui attribuait la moitié de l'abattement fiscal pour les enfants communs hébergés de manière égalitaire au parent chez qui ces enfants n'étaient pas domiciliés fiscalement, alors qu'on diminuait le total de l'abattement fiscal pour tous les enfants (communs et non communs) à charge de l'autre parent (chez qui les enfants communs avaient leur domicile fiscal), force est de constater que le texte même de l'article 132bis du C.I.R. a été modifié par la loi du 27 décembre 2006.

En effet, toute référence au « domicile fiscal » des enfants a disparu dans la nouvelle mouture de l'article 132bis qui se limite à indiquer que le partage de l'abattement fiscal pour les enfants communs à charge s'effectue « abstraction faite d'autres enfants dans le ménage dont ils font partie ».

35. Cass., 19 novembre 2001, *J.T.*, 2002, p. 306.

36. Circulaire administrative n° Ci.RH.331/598.621 (AFER n° 37/2010), du 26 avril 2010, n° 11.

37. Ce que la Cour constitutionnelle a, par la suite, considéré (à juste titre) comme discriminatoire, aux termes d'un arrêt du 13 octobre 2011, n° 152/2011, constatant une lacune législative « auto-réparatrice » (A. RASSON-ROLAND, « La Cour constitutionnelle et le droit fiscal familial : à la recherche du fil d'Ariane ? – Contrepoint », *In Cour constitutionnelle et droit familial*, Limal, Anthemis, 2015, p. 373).

38. Même si les travaux préparatoires de cette loi-programme ne brillent pas par leur clarté...

39. Il en est, *a fortiori*, ainsi si l'on suit – ce que nous ne faisons, à l'instar d'autres auteurs (D. PIGNOLET, « Quant à l'application de l'article 132bis du CIR92 », *Act. dr. fam.* 2011, p. 30) pas – le raisonnement de certaines juridictions (e.a. Bruxelles, 18 juin 2008, *Act. dr. fam.* 2011, p. 29) qui considèrent que, lorsqu'elles ordonnent un hébergement égalitaire, elles ne peuvent pas déroger au principe du partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge visé à l'article 132bis du C.I.R.

Soutenir, comme la Cour constitutionnelle le fait, que rien n'a changé suite à l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 2006, nous semble donc aller à l'encontre du texte même de la loi...

Et les enfants communs, en hébergement égalitaire, peuvent donc parfaitement faire partie de deux ménages (familles) recomposés.

- Enfin, à supposer même que l'interprétation administrative puisse être défendue (à l'encontre du texte légal...), la conséquence qui en découle pourrait, le cas échéant, ne pas être dénuée d'une justification raisonnable mais celle-ci est-elle proportionnelle dans ses effets aux buts poursuivis par le législateur ?

La Cour constitutionnelle ne semble pas davantage avoir examiné cette question, qui s'impose pourtant tant la différence de traitement d'enfants communs dont l'abattement fiscal est partagé dans des familles recomposées, liée au seul critère du domicile (fiscal) de ces enfants nous paraît disproportionnée⁴⁰.

(c) Conclusions

Et maintenant, que faire ?

Plusieurs options peuvent être envisagées.

Il faut, tout d'abord, examiner la situation des deux parents, dont les enfants communs sont hébergés de manière égalitaire et qui se partagent l'abattement fiscal pour ces enfants communs à charge.

Si l'un d'entre eux a d'autres (beaux-)enfants potentiellement à charge dans sa famille recomposée alors qu'il n'en est pas ainsi pour l'autre parent, il est impératif de veiller à ce que les enfants communs fassent partie du ménage du premier parent et soient, à cette fin, domiciliés (fiscalement) chez lui.

Cela ne change rien pour le second parent qui n'a pas d'autres enfants potentiellement à charge tout en optimisant le bénéfice dans le chef du parent qui a des enfants communs et non communs à charge⁴¹.

Mais si les deux parents ont des enfants communs et des enfants non communs, ils auront (un) intérêt (contraire), même en cas d'hébergement égalitaire et de partage de l'abattement fiscal pour les enfants communs à charge, en l'occurrence à veiller à ce que ces enfants soient domiciliés chez eux pour justifier, ainsi, du fait qu'ils ont leur domicile fiscal chez eux et qu'ils font partie de leur ménage⁴².

Une autre solution consisterait à solliciter d'un tribunal qu'il pose, à nouveau, la question préjudicielle à la Cour constitutionnelle en espérant que cette dernière revoie sa position⁴³.

Une troisième solution – moins drastique et/ou coûteuse que la précédente – impliquerait de ne plus soutenir que l'article 132*bis* du C.I.R., tel qu'interprété par l'administration fiscale dans sa circulaire du 26 mars 2010, serait contraire aux principes constitutionnels d'égalité⁴⁴ mais bien que cette circulaire est contraire au prescrit légal de l'article 132*bis* du C.I.R., tel modifié par la loi du 27 décembre 2006.

La Cour constitutionnelle n'a, en effet, pas à examiner la légalité d'une telle circulaire et/ou la conformité de celle-ci avec le texte de l'article 132*bis* du C.I.R., tel qu'il résulte de la loi du 27 décembre 2006 et même si la Cour a, implicitement, validé et retenu cette interprétation⁴⁵, l'arrêt n'a, à notre sens et sur ce point, pas autorité de chose jugée.

Dernière solution – répétée *ad nauseam* – espérer (enfin) une réforme plus globale de la fiscalité familiale (ou à tout le moins de l'article 132*bis* du C.I.R.) qui corrigerait ces erreurs, apporterait les précisions nécessaires et tenterait de retrouver un point d'équilibre et une lisibilité qui se sont, à l'évidence, délités au fil du temps.

Nous ne pouvons que rejoindre, sur ces points, le constat (alarmant) des Médiateurs fédéraux et en joindre le législateur à (re-)lire leurs conclusions finales⁴⁶, auxquelles nous souscrivons sans la moindre réserve.

40. Et pas qu'à nous : Rapport annuel du Médiateur fédéral 2016, p. 98.

41. Ainsi et en reprenant notre exemple, si Paul et Christine n'ont pas Guillaume fiscalement à charge, Paul bénéficiera de la moitié de l'abattement fiscal pour Sophie, soit 760 €. Par contre en veillant à ce que Sophie fasse partie du ménage de sa mère en étant domiciliée chez celle-ci et chez son beau-père, Virginie et Sébastien auront deux enfants (Sophie et Isabelle) à charge, soit 3 900 € dont 760 € « rétrocedés » à Paul.

42. Les conclusions auxquelles aboutissait F.X. DELOGNE dans son étude parue en 2009 sont, sur ce point, donc quelque peu dépassées et contredites (F.X. DELOGNE, « La domiciliation de l'enfant en hébergement égalitaire : enjeu et projet de réforme », *Rev. trim. dr. fam.* 2009, p. 605).

43. Les arrêts de la Cour constitutionnelle rendus sur question préjudicielle n'ont, en effet, qu'une autorité de chose jugée renforcée. Celle-ci n'empêche pas – comme l'article 26, § 2, 2°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 l'indique clairement – qu'une autre juridiction, saisie d'une même situation en fait et en droit, puisse reposer une question préjudicielle identique ou similaire. Même si c'est peu fréquent, des revirements de jurisprudence de la Cour constitutionnelle sont déjà intervenus, même en matière de fiscalité familiale, comme en témoignent notamment les arrêts n° 100/2013 du 9 juillet 2013 et n° 68/2014 du 24 avril 2014 (J.E. BEERNAERT, « La cour constitutionnelle et le droit fiscal familial : à la recherche du fil d'Ariane », *op. cit.*, pp. 347 à 351). Il en est d'autant plus ainsi que, dans la cause ayant résulté dans l'arrêt commenté, les contribuables n'ont pas fait valoir leurs moyens en droit en déposant un mémoire.

44. Puisque la Cour constitutionnelle a dit pour droit, dans son arrêt du 25 mai 2016, qu'il n'en est rien.

45. Dans l'hypothèse inverse, elle aurait pu se contenter de décider que la question préjudicielle posée n'appelaient pas de réponse de sa part.

46. Rapport annuel du Médiateur fédéral 2015, p. 120.

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

Siège : J. Spreutels et E. De Groot (prés.) ; J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul et R. Leysen (juges)

Plaideurs : M^e J. Fekenne

Fiscalité familiale – Article 132bis du Code des impôts sur les revenus – Familles recomposées

La Cour constitutionnelle dit pour droit que les articles 132bis et 136 du Code des impôts sur les revenus ne violent pas le prescrit constitutionnel d'égalité dans l'interprétation selon laquelle ne sont fiscalement à charge que les enfants qui ont leur domicile fiscal chez le parent dont ils font partie du ménage.

(...)

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 3 septembre 2015 en cause de D.M. et V.S. contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 septembre 2015, le Tribunal de première instance de Liège, division Liège, a posé une question préjudicielle qui, par ordonnance de la Cour du 14 octobre 2015, a été reformulée comme suit :

« Les articles 132bis et 136 du CIR 1992, interprétés comme considérant à charge les seuls enfants qui ont leur domicile fiscal chez l'un des parents du ménage dont ils font partie, violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'ils traitent différemment,

– d'une part, les parents d'un ménage comprenant des enfants nés de lits différents, dont certains sont en garde alternée ou égalitaire et sont domiciliés dans ce ménage et,

– d'autre part, les parents d'un ménage comprenant des enfants nés de lits différents, dont certains sont en garde alternée ou égalitaire et ne sont pas domiciliés dans ce ménage, les premiers voyant la totalité des enfants faisant partie de leur ménage pris en compte pour le calcul de la quotité exemptée (la moitié de l'avantage fiscal correspondant aux enfants en garde égalitaire étant ensuite déduite du total), les seconds voyant uniquement les enfants domiciliés avec eux pris en compte pour le calcul de la quotité exemptée, à l'exclusion des autres enfants non communs, nés d'une autre union, (la moitié de l'avantage fiscal correspondant aux enfants en garde égalitaire étant ensuite ajoutée au total) ? ». Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège, a introduit un mémoire. Par ordonnance du 24 février 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs P.N. et E.D., a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins que le Conseil des ministres n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendu, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 16 mars 2016 et l'affaire mise en délibéré. Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 16 mars 2016. Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. Les faits et la procédure antérieure

Les requérants devant le Tribunal de première instance de Liège, division Liège, sont mariés. Le premier requérant est le père de deux enfants mineurs nés d'une précédente union qui sont domiciliés chez leur mère.

L'hébergement de ces deux enfants est réparti de manière égalitaire entre leurs parents. La seconde partie requérante est la mère d'une enfant née d'une précédente union et domiciliée chez les requérants.

Les requérants contestent l'imposition établie à leur nom pour l'exercice d'imposition 2013 et introduisent une réclamation invoquant une discrimination dans le calcul de l'imposition et l'octroi de la quotité exemptée pour enfants à charge en ce qui concerne la prise en compte des deux enfants du requérant, qui n'ont pas le même domicile fiscal que lui et pour lesquels la moitié de l'avantage fiscal doit lui être attribuée.

Devant le Tribunal de première instance de Liège, les requérants soutiennent que les articles 132 et 136 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), lus en combinaison avec l'article 132bis du même Code, établissent un partage injuste de l'avantage fiscal qui résulte des enfants communs de deux parents séparés. Ils considèrent que la circulaire Ci.RH.331/598.621 du 26 avril 2010 est contradictoire et qu'il en résulte que, sauf s'il n'y a pas d'autres enfants que les enfants communs dans les ménages respectifs des parents séparés, les deux parents qui se trouvent dans une situation comparable n'ont pas droit au même supplément de quotité exemptée. A la demande des parties, la juridiction *a quo* pose à la Cour la question précitée.

III. En droit

(...)

B.1.1. La question préjudicielle porte sur les articles 132bis et 136 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui disposent :

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

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

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

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

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

Une copie de la décision judiciaire ou de la convention visée

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

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

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

« Art. 136. Sont considérés comme étant à charge des contribuables, à condition qu'ils fassent partie de leur ménage au 1er janvier de l'exercice d'imposition et qu'ils n'aient pas bénéficié personnellement, pendant la période imposable, de ressources d'un montant net supérieur à 1 800 euros (montant de base) :

- 1° leurs enfants ;
- 2° leurs ascendants ;
- 3° leurs collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusive-ment ;
- 4° les personnes qui ont assumé la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l'enfance de celui-ci ».

B.1.2. Tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2013, l'article 132 du CIR 1992 disposait :

« Le montant exempté en vertu de l'article 131 est majoré des suppléments suivants pour personnes à charge :

- 1° pour un enfant : 1 440 EUR (montant de base 870 EUR) ;
- 2° pour deux enfants : 3 720 EUR (montant de base 2 240 EUR) ;
- 3° pour trois enfants : 8 330 EUR (montant de base 5 020 EUR) ;
- 4° pour quatre enfants : 13 480 EUR (montant de base 8 120 EUR) ;
- 5° pour plus de quatre enfants : 13 480 EUR (montant de base 8 120 EUR) majorés de 5 150 EUR (montant de base 3 100 EUR) par enfant au-delà du quatrième ;
- 6° un montant supplémentaire de 540 EUR (montant de base 325 EUR) pour chaque enfant n'ayant pas atteint l'âge de 3 ans au 1er janvier de l'exercice d'imposition, étant entendu que ce supplément ne peut s'ajouter à la réduction pour garde d'enfant visée à l'article 145/35 ;
- 7° pour chaque personne à charge visée à l'article 136, 2° et 3°, et qui a atteint l'âge de 65 ans : 2 890 EUR (montant de base 1 740 EUR) ;
- 8° pour chaque autre personne à charge : 1 440 EUR (montant de base 870 EUR).

Pour l'application de l'alinéa 1er, les enfants et autres personnes à charge considérés comme handicapés sont comptés pour deux ».

B.2.1. La juridiction *a quo* invite la Cour à examiner la compatibilité des articles 132bis et 136 du CIR 1992 avec le principe d'égalité et de non-discrimination en ce qu'ils créent une différence de traitement, en ce qui concerne le calcul de l'impôt, entre le parent chez qui les enfants qui donnent droit à une augmentation de la quotité exemptée d'impôt sont domiciliés et l'autre parent, lorsque d'autres enfants que les enfants communs sont présents dans le ménage.

Ainsi que le fait remarquer le Conseil des ministres, la différence de traitement en cause repose non pas sur le critère du domicile des enfants de parents divorcés, mais bien sur celui

de leur prise en charge d'un point de vue fiscal. La circonstance que les enfants ne sont pas toujours nécessairement à charge, au point de vue fiscal, du parent chez lequel ils sont domiciliés n'a toutefois pas d'incidence sur la question soumise à la Cour.

B.2.2. Lorsque l'article 132bis du CIR 1992 est applicable, l'augmentation de la quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge est partagée entre les deux parents divorcés qui hébergent les enfants de manière égalitaire. Ainsi que l'indique la circulaire n° Ci.RH.331/598.621 du 26 avril 2010, ce supplément est réparti pour moitié entre les parents comme suit : la moitié de ce montant est attribuée au parent chez qui les enfants communs n'ont pas leur domicile fiscal et est déduite du montant total des suppléments auxquels le parent chez qui les enfants ont leur domicile fiscal a droit.

B.2.3. Les suppléments de quotité exemptée d'impôt établis par l'article 132 du CIR 1992 ne sont pas proportionnels au nombre d'enfants à charge, mais augmentent plus que proportionnellement avec le nombre d'enfants à charge au sein du ménage. Toutefois, le montant qui est partagé entre les deux parents est celui qui correspond à la quotité exemptée pour le nombre d'enfants communs des parents divorcés, sans avoir égard au fait que les nouveaux ménages de chacun de ces parents comprennent, le cas échéant, d'autres enfants.

B.2.4. Les enfants hébergés alternativement par leurs deux parents divorcés ne sont à charge, d'un point de vue fiscal, que d'un de leurs parents. Si le ménage du parent duquel ils sont à charge comprend d'autres enfants, tous les enfants de ce ménage sont comptabilisés pour déterminer le montant de supplément de quotité exemptée auquel ce parent a droit. En revanche, les enfants hébergés également par leurs deux parents ne pouvant être à charge, d'un point de vue fiscal, de l'autre parent également, ils ne peuvent être comptabilisés avec les éventuels autres enfants de ce second ménage pour déterminer le montant de supplément de quotité exemptée auquel ce parent a droit.

B.2.5. La manière de prendre en considération les enfants en hébergement alterné chez leurs deux parents divorcés aboutit ainsi à une différence dans le calcul du montant de la quotité exemptée d'impôt auquel chacun de ces parents a droit. Lorsqu'il n'y a pas d'autres enfants dans le ménage recomposé, cette différence n'a pas de conséquence sur le calcul de l'impôt. En revanche, lorsqu'un ou plusieurs autres enfants sont présents dans le ménage recomposé, la différence en cause a une incidence sur le calcul de l'impôt. Cette différence repose sur le critère de la prise en charge, au point de vue fiscal, des enfants communs de parents qui ne forment pas un ménage commun.

B.3.1. L'article 132bis du CIR 1992 a été introduit dans ce Code par l'article 4 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres. Dans cette rédaction d'origine, l'article 132bis, alinéa 2, du CIR 1992 disposait :

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

B.3.2. L'exposé des motifs relatif à cette disposition indique : « Conformément à l'article 374 du Code civil, lorsque les parents ne vivent pas ensemble, ils continuent à exercer conjointement l'autorité parentale, sauf décision contraire du juge.

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

B.3.3. La loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I) a remplacé l'article 132*bis* du CIR 1992 par la disposition citée en B.1.1 en vue d'en adapter la rédaction à certaines évolutions du droit civil, de simplifier les formalités à remplir par les contribuables et de permettre également la répartition du supplément complémentaire pour les enfants à charge n'ayant pas atteint l'âge de trois ans prévu par l'article 132, alinéa 1er, 6°, du CIR 1992 (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2760/001, pp. 167-169).

B.4. En principe, chaque enfant n'est à charge, fiscalement, que d'un seul de ses parents.

Ainsi, dans toutes les hypothèses dans lesquelles l'article 132*bis* du CIR 1992 n'est pas applicable, le bénéfice de l'avantage fiscal n'est imputé que sur les revenus d'un des deux parents (articles 134, § 4, et 140 du CIR 1992). La répartition de l'avantage fiscal pour enfants à charge entre les parents divorcés qui assument chacun, à parts égales, l'hébergement des enfants, prévue par l'article 132*bis* du CIR 1992, constitue donc une exception au principe qui veut que cet avantage ne soit accordé qu'à un seul des parents.

B.5.1. Lorsqu'il a prévu, en 1999, pour des raisons d'équité, de permettre la répartition de l'avantage fiscal lié à la présence d'enfants communs entre les parents divorcés qui assument également l'hébergement de leurs enfants, le législateur n'a pas entendu déroger au principe précité. Il a dès lors aménagé, ainsi qu'il est indiqué en B.3.2, la situation fiscale de ces parents de façon à ce que chaque enfant soit comptabilisé comme étant à charge dans un des deux ménages et que la moitié de l'avantage fiscal correspondant à cet enfant soit, d'un côté, retirée de l'ensemble de la quotité exemptée dans le ménage le prenant à charge et, de l'autre côté, ajoutée à la quotité exemptée dans le ménage ne le prenant pas à charge.

B.5.2. Rien n'indique que le législateur ait entendu modifier ces principes lors du remplacement de l'article 132*bis* par la loi du 27 décembre 2006 précitée.

B.6.1. Dès lors que le choix de principe posé par le législateur est de n'accorder le bénéfice de l'avantage en cause qu'à un seul contribuable et que l'aménagement de la situation fiscale des parents divorcés constitue une exception à ce choix, la solution retenue pour la répartition de l'avantage fiscal lorsque l'article 132*bis* du CIR 1992 est applicable n'est pas dénuée de justification raisonnable.

B.6.2. La différence de traitement qui découle de cette solution lorsque d'autres enfants que les enfants communs sont présents dans l'un ou dans les deux nouveaux ménages, en ce qui concerne la prise en considération des enfants communs hébergés à mi-temps pour la détermination du montant global de la quotité exemptée d'impôt, est la conséquence logique de l'application du principe suivant lequel les enfants ne peuvent pas être fiscalement à charge de deux contribuables simultanément.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

(...)

Extrait n° 3 : Actualités du droit de la famille 2017 pp. 66-71

(avec l'aimable autorisation des Editions Wolters Kluwer)

Les barèmes fiscaux en matière familiale (période imposable 2017 – exercice d'imposition 2018)

Jean-Emmanuel BEERNAERT

Avocat au Barreau de Bruxelles

Assistant à l'ULB

Anne-Marie BOUDART

Avocate au Barreau de Bruxelles

Médiatrice familiale agréée

Signataire de la charte de droit collaboratif

TABLE DES MATIÈRES

I.	Introduction	66
II.	Éléments chiffrés concernant les taux d'imposition et les exemptions	66
III.	Conditions pour être à charge	67
IV.	Conséquences	68
V.	Taxation dans le chef de l'enfant ?	69
VI.	Tableaux synoptiques relatifs au gain effectif résultant d'un abattement fiscal pour enfant(s) à charge, intégralement attribué à un parent ou partagé entre eux en application de l'article 132bis C.I.R. 92	69
(a)	L'abattement pour enfant(s) à charge d'un seul parent, taxé en commun ou comme isolé	69
(b)	Le partage de l'abattement pour enfants à charge entre parents, imposés en commun ou comme isolé(s)	71

I. Introduction

Conformément à l'article 178 du Code des impôts sur les revenus (C.I.R. 92), les montants de base repris audit Code ont fait l'objet d'une indexation, applicable pour l'exercice d'imposition 2018 – revenus 2017 et publiée, sous la forme de tableaux synoptiques, au *Moniteur belge* de ce 23 janvier 2017 (3^e éd.), pp. 12677 et s.

Nous reprenons donc ces données, d'une part pour procéder au calcul « maximalisé » des contributions alimentaires (ordinaires et extraordinaires) à verser par le parent qui n'a pas les enfants fiscalement à

charge afin que ces derniers le demeurent à l'égard de l'autre parent et, d'autre part, pour calculer le gain effectif qui résulte d'un tel abattement (qu'il soit ou non partagé en application de l'article 132bis du C.I.R. 92), tout en renvoyant le lecteur, pour de plus amples développements notamment quant aux évolutions législative et jurisprudentielle en la matière au cours de l'année passée, à ce que nous avons écrit à ces sujets dans nos articles parus en 2016¹.

II. Éléments chiffrés concernant les taux d'imposition et les exemptions

Les cinq² tranches d'imposition (art. 130 C.I.R. 92) sont, pour l'exercice d'imposition 2018, portées à :

- 25 % pour les revenus imposables globalement entre 0 € et 11 070 € ;
- 30 % pour les revenus imposables globalement entre 11 070 € et 12 720 € ;
- 40 % pour les revenus imposables globalement entre 12 720 € et 21 190 € ;
- 45 % pour les revenus imposables globalement entre 21 190 € et 38 830 € ;
- 50 % pour les revenus imposables globalement supérieurs à 38 830 €.

Chaque contribuable bénéficie, en application de l'article 131 C.I.R. 92, d'une quotité de revenus exemptée d'impôts de 7 270 € pour l'exercice d'imposition 2018³.

1. J.-E. BEERNAERT, « Les barèmes fiscaux en matière familiale (période imposable 2016 – exercice d'imposition 2017) : rappel des principes et questions nouvelles », *Act. dr. fam.*, 2016, pp. 70 et s. ; J.-E. BEERNAERT, « L'article 132bis du C.I.R. étendu mais, à nouveau, dans la tourmente ? », *Act. dr. fam.*, 2016, pp. 182 et s. ; A.M. BOUDART, « L'abattement fiscal pour enfants à charge en pratique : d'un à quatre enfant(s) à charge et les conséquences d'un partage de l'abattement pour enfant(s) à charge », *Act. dr. fam.*, 2016, pp. 85 et s.

2. Toujours dans l'attente de la suppression de la tranche d'imposition à 30 % prévue par le « tax shift », qui entrera en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019 (revenus 2018).

3. Art. 131, al. 1^{er}, 3^e, C.I.R. 92. Cette quotité de revenus exemptés d'impôts est portée à 7 570 € si les revenus imposables du contribuable n'excèdent pas 27 030 € pour l'exercice d'imposition 2018 (art. 131, al. 1^{er}, 1^o, C.I.R. 92). La quotité exemptée est, par ailleurs, majorée de 1 550 € pour l'exercice d'imposition 2018 si le contribuable est handicapé, au sens de l'article 135 C.I.R. 92 (art. 131, al. 2, C.I.R. 92).

La quotité de revenus exemptée d'impôts est, en outre, majorée en fonction du nombre d'enfants à charge du contribuable⁴, soit pour l'exercice d'imposition 2018 :

– pour un enfant :	1 550 € ;
– pour deux enfants :	3 980 € ;
– pour trois enfants :	8 920 € ;
– pour quatre enfants :	14 420 € ;
– pour tout enfant supplémentaire :	5 510 €.

Les enfants (mais aussi les autres personnes à charge) considérés comme handicapés, au sens de l'article 135 C.I.R. 92, sont comptés pour deux.

En outre, le parent, qui est taxé comme isolé au sens de l'article 126 C.I.R. 92 et qui a un ou plusieurs enfants à charge (ou qui partage cet abattement avec l'autre parent au sens de l'article 132bis C.I.R. 92), bénéficie d'une quotité supplémentaire de revenus exemptée d'impôts d'un montant indexé, porté pour l'exercice d'imposition 2018 à 1 550 € (art. 133 C.I.R. 92).

Ces montants peuvent encore être majorés, pour l'exercice 2018, de 580 € par enfant de moins de trois ans (au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition), étant entendu que cet abattement ne peut se cumuler avec la réduction d'impôts pour frais de garde d'enfants visée à l'article 145/35 C.I.R. 92⁵ (art. 132, 6°, C.I.R. 92).

Et l'impôt de base, tel que visé à l'article 130 C.I.R. 92, est donc diminué de l'impôt sur les quotités de revenus exemptés d'impôts, telles que décrites ci-dessus, *étant toutefois précisé que la première tranche d'imposition pour le revenu exempté d'impôts est différente puisque le taux de 25 % est applicable, en l'espèce, de 0 € à 8 930 € (et non 11 070 €) et le taux de 30 % de 8 930 € (et non 11 070 €) à 12 720 € pour l'exercice d'imposition 2018 (art. 134, § 2, C.I.R. 92).*

Par ailleurs et depuis la modification de l'article 134 C.I.R. 92 par la loi du 10 août 2001 et par la dernière loi en date du 26 décembre 2015, la partie de l'impôt exempté pour enfants à charge, qui n'aurait pas pu être totalement « imputée » sur l'impôt dû sur les revenus imposables du parent/contribuable (et/ou de son conjoint ou cohabitant légal avec lequel il est taxé

en commun en application de l'article 126 C.I.R. 92), peut faire l'objet d'un crédit d'impôt, remboursable au profit de ce contribuable.

L'article 134, § 3, C.I.R. 92 prévoit que cette partie de la quotité de revenus exemptée d'impôts, non encore imputée, est convertie en crédit d'impôt remboursable pour autant qu'elle se rapporte aux suppléments visés à l'article 132, alinéa 1^{er}, 1° à 6°, C.I.R. 92⁶.

Ce crédit d'impôt est calculé en appliquant à la quotité de revenus exonérée mentionnée à l'article 132 C.I.R. 92, le taux d'imposition qui s'y rapporte. Toutefois, ce crédit d'impôt est plafonné à un montant de base de 250 € par enfant à charge, porté, après indexation et pour l'exercice d'imposition 2018, à 440 € par enfant à charge⁷ (art. 134, § 3, al. 1^{er} et § 4, al. 5, C.I.R. 92).

III. Conditions pour être à charge

Les conditions pour être considéré comme « fiscalement à charge » sont également inchangées.

Pour rappel, un enfant n'est à charge du ou de ses parents que dans l'hypothèse où :

- il fait partie du ménage de son (ses) parent(s) au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition⁸ ;
- il n'a pas bénéficié de ressources personnelles, au cours de la période imposable, d'un montant net supérieur au plafond légal.

Ce plafond est différent si l'enfant est :

- (potentiellement) à charge d'un parent taxé en commun (au sens de l'art. 126 C.I.R. 92) puisqu'il est, en cette hypothèse, de 3 200 € pour l'exercice d'imposition 2018 (art. 136 C.I.R. 92) ;
- (potentiellement) à charge d'un parent taxé comme isolé puisque le plafond légal des ressources autorisées est en ce cas et pour l'exercice d'imposition 2018, porté à 4 620 € (art. 141 C.I.R. 92) ;
- en outre si l'enfant, (potentiellement) à charge d'un parent taxé comme isolé, est handicapé (au

4. Il est rappelé que le contribuable peut avoir, outre ses enfants, d'autres personnes à charge, notamment ses ascendants et collatéraux jusqu'au 2^e degré, ainsi que les personnes qui ont assumé la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l'enfance de celui-ci. Ces personnes donnent droit (sous certaines conditions, notamment de ressources dans leur chef – cf. *infra*), pour l'exercice d'imposition 2018, à une exemption complémentaire de 3 090 € si l'ascendant ou le collatéral à charge a atteint l'âge de 65 ans, et de 1 550 € dans les autres cas de figure (art. 132 *juncto* art. 136, 2° et 3°, C.I.R. 92).

5. Avec une différence entre ces deux articles puisque l'article 145/35 prévoit une réduction d'impôts pour des frais de garde d'enfants âgés de moins de 12 ans au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Pour un enfant de moins de trois ans, il existe un choix à opérer par le(s) contribuable(s) alors que pour l'enfant âgé de 3 à 12 ans seule la réduction d'impôts de l'article 145/35 C.I.R. 92 est envisageable.

6. Le supplément de 1 550 € (pour l'exercice d'imposition 2018) prévu à l'article 133 C.I.R. 92 au profit de l'isolé avec enfants (totalement ou partiellement) à charge n'est donc et quant à lui pas visé par ce crédit d'impôt.

7. Ce montant est donc identique à celui qui prévalait pour l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016.

8. Les contours exacts de cette première condition nous ont toujours paru flous. S'agit-il d'examiner la situation de fait en la « clicant » au (seul) 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, ce qui permettrait donc à un parent qui a vécu séparément de (son épouse et de) ses enfants au cours de la période imposable de déduire, pour le même exercice d'imposition, les rentes alimentaires qu'il a versées au profit de ses enfants (puisqu'il faut examiner la condition des ménages distincts à la date de chaque paiement alimentaire pour l'application de l'article 104, 1, C.I.R. 92) tout en conservant l'abattement fiscal pour (les mêmes) enfants à charge dans la mesure où il forme, à nouveau et après s'être (utilement) réconcilié, un ménage unique avec ces derniers au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition ? Ou faut-il, tout au contraire, examiner la situation au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition en contrôlant, à cette date et (en quelque sorte) rétroactivement quelle fut la situation des ménages au cours de l'intégralité de la période imposable ? La seconde hypothèse nous a toujours semblé plus équitable et (à tout prendre) plus logique. Force nous est, toutefois, de constater qu'elle n'est pas partagée par l'administration fiscale (*Bull. contr.*, 1989, p. 2068, Q. n° 187 Vandenbroucke du 3 février 1989) et par la jurisprudence (Bruxelles, 15 décembre 2004, R.G. n° 03/AR/863, publié sur *FiscalNet*) qui continuent à faire une interprétation littérale du libellé de l'article 136 C.I.R. 92.

sens de l'art. 135 C.I.R. 92), le plafond est majoré à 5 860 € pour l'exercice 2018 (art. 141 C.I.R. 92).

L'article 143 C.I.R. 92 énumère – de manière limitative – les ressources de l'enfant dont il est fait abstraction pour le calcul de ce plafond légal.

Nous y renvoyons donc le lecteur (qui trouvera également la liste de ces ressources dans nos précédents écrits) en rappelant et précisant, toutefois, que :

- l'exemption partielle des pensions, rentes et allocations en tenant lieu, perçues par des personnes visées à l'article 132, al. 1^{er}, 7^o, C.I.R. 92⁹, visée à l'article 143, 3^o, C.I.R. 92, est portée à 25 750 € pour l'exercice 2018 ;
- l'exemption est toujours totale, en application de l'article 143, 5^o, C.I.R. 92, pour les rentes alimentaires ou rentes alimentaires complémentaires payées au profit de l'enfant/contribuable au cours d'une période imposable ultérieure à celle à laquelle elles se rapportent, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif¹⁰ ;
- l'exemption partielle des rentes alimentaires ordinaires visées à l'article 90, 3^o, C.I.R. 92, qui sont attribuées aux enfants, intervient, en application de l'article 143, 6^o, C.I.R. 92, à concurrence de 3 200 € par an (et par enfant) pour l'exercice d'imposition 2018¹¹ ;
- les rémunérations perçues par les étudiants visés au titre VII de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail ou, depuis la loi du 18 décembre 2016 fixant le statut fiscal et social de l'étudiant-indépendant¹², les revenus perçus par l'étudiant sous statut d'indépendant, sont exonérés à concurrence de 2 660 € par an pour l'exercice d'imposition 2018.

Outre ces exemptions (totales ou partielles), le législateur a précisé qu'il est, toujours, fait abstraction, dans le calcul du plafond des ressources autorisées dans le chef de l'enfant pour demeurer fiscalement à charge du ou de ses parents, des revenus que l'enfant perçoit mais qui sont, compte tenu de la jouissance légale des

parents d'enfants mineurs, cumulés avec ceux de ses parents et ce quelle qu'en soit l'importance.

Par contre, les personnes (et donc également les enfants) qui font partie du ménage du contribuable et qui bénéficient de revenus constituant des charges professionnelles pour ce dernier ne pourront, quant à elles, jamais être considérées comme fiscalement à charge de celui-ci¹³.

Il est, enfin, rappelé que le plafond de ressources s'entend comme un plafond de « ressources nettes ».

Dès lors et en application de l'article 142 du C.I.R. 92 :

- soit, le contribuable prouve qu'il a supporté des frais ou charges durant la période imposable pour acquérir ou conserver ces ressources et on déduit ces frais ou charges des ressources brutes pour vérifier si le montant net dépasse le plafond légal ;
- soit, les frais déductibles forfaitairement de ces ressources sont fixés à 20 % de leur montant brut, sans que ces frais forfaitaires ne puissent être inférieurs à 440 € (pour l'exercice d'imposition 2018¹⁴) si les ressources en question sont constituées de revenus professionnels (rémunérations de travailleurs ou profits) dans le chef de l'enfant.

IV. Conséquences

Compte tenu des règles rappelées ci-dessus, il est possible de calculer le plafond des contributions alimentaires qui pourraient être versées par un parent au profit de ses enfants économiquement mineurs, sans risque de perte de l'avantage fiscal pour enfants à charge dans le chef de l'autre parent.

Ce calcul s'effectue en tenant compte du postulat que l'enfant n'a pas d'autres « ressources », hormis les contributions alimentaires versées à son profit.

9. Il s'agit des ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement et des personnes qui ont assumé la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l'enfance de celui-ci. Cet alinéa ne vise donc pas les enfants à charge du contribuable.

10. Soit les « arriérés judiciaires de pensions alimentaires ». Pour plus de précisions à ce sujet : J.-E. BEERNAERT, « La taxation des arriérés de rentes alimentaires », *R.G.F.*, 1996, p. 12. Il s'agit, en résumé, de contributions alimentaires dont le montant a été fixé ou majoré de manière rétroactive (ou déclarative) par un jugement et qui sont payées au cours d'une période imposable ultérieure à celle à laquelle elles se rapportent. En ce cas (et en ce cas seulement), ces arriérés sont taxés à un taux distinct (étant le taux moyen afférent à l'ensemble des autres revenus imposables dans le chef du créancier pour l'année de perception desdits arriérés – art. 171, 6^o, al. 3, C.I.R. 92). En outre, ces arriérés sont intégralement exemptés pour le calcul du plafond des ressources autorisées dans le chef de l'enfant pour demeurer fiscalement à charge (de l'autre parent).

11. Il s'agit de l'exemption partielle des rentes alimentaires ordinaires et/ou des arriérés conventionnels payés au profit des enfants pour le calcul du plafond des ressources, qui a été voulue par le législateur aux termes de la loi du 10 août 2001. Cette exemption s'applique, à notre estime, **sur le montant brut des contributions payées au profit des enfants** et non sur le seul montant net ou sur le montant taxable dans leur chef, en l'occurrence 80 % de ces montants. Telle n'est, pourtant, pas l'opinion de Madame AERTS qui ne retient, à ce titre, que la seule partie taxable de cette contribution alimentaire ordinaire (C. AERTS, « Indexering van de bedragen gelinkt aan de gezinsfiscaliteit in het WIB », *T.Fam.*, 2015, p. 126). Elle ne s'explique, toutefois, pas à ce sujet (nonobstant les demandes répétées formulées à ce sujet...) et sa thèse nous paraît contraire, non seulement à de la doctrine (flamande) plus ancienne sur cette question (I. VAN DE WOESTEYNE, « Berekening van de netto bestaansmiddelen en van het fiscaal ten laste zijn van kinderen (inkomstenjaren 2002 en 2001) », *E.J.*, 2002, pp. 42 à 48) mais également à la position de l'administration fiscale (circulaire n° C.I.RH 331/558.747 <AFER 25/2003> du 24 septembre 2003). Elle comporte, en outre, un risque puisque, si elle aboutit à un dépassement du plafond légal des ressources autorisées dans le chef de l'enfant, ce dernier ne sera, pour cet exercice d'imposition, plus fiscalement à charge.

12. *M.B.*, 30 décembre 2016, p. 91946.

13. Art. 145 C.I.R. 92.

14. Même montant que celui qui était prévu pour l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016.

1. Si l'enfant, handicapé ou non, est à charge d'un contribuable qui n'est pas taxé comme « isolé » au sens de l'article 126 C.I.R. 92¹⁵, le calcul à opérer est le suivant :

– plafond des ressources autorisées :	3 200,00 € par an ;
– brutage de ce plafond : 3 200 € x 100/80 =	4 000,00 € par an ;
– exemption partielle des contributions alimentaires :	3 200,00 € par an.

Au total les contributions alimentaires peuvent, dès lors, s'élever à : 4 000,00 € + 3 200,00 € = 7 200,00 € par an et par enfant, soit (de manière lissée sur base annuelle et sans que le dépassement de ce plafond mensuel pour un mois puisse poser problème s'il est compensé au cours d'une autre mensualité) à **600,00 € par mois et par enfant**.

Si le montant payé à titre alimentaire par le parent qui n'a pas l'enfant à charge est inférieur à ce plafond (et si l'enfant ne dispose pas d'autres ressources qui entreraient en ligne de compte pour le calcul de ce plafond), celui-ci demeurera à charge du parent dont il fait partie du ménage.

Par contre, le dépassement de ce plafond, fût-ce d'un euro (cent) entraîne la déperdition automatique et totale de l'abattement fiscal lié à cet enfant¹⁶.

2. Si l'enfant (non handicapé) est à charge d'un contribuable qui est taxé comme « isolé » (au sens de l'art. 126 C.I.R. 92), le calcul à opérer est identique, sauf à tenir compte d'un plafond de ressources plus élevé :

– plafond des ressources autorisées :	4 620,00 € par an ;
– brutage de ce plafond : 4 620 € x 100/80 =	5 775,00 € par an ;
– exemption partielle des contributions alimentaires :	3 200,00 € par an.

Au total les contributions alimentaires peuvent, dans cette hypothèse, s'élever à : 5 775,00 € + 3 200,00 € = 8 975,00 € par an/enfant, soit – lissé sur base annuelle – à **747,91 € par mois et par enfant**.

3. S'il s'agit d'un enfant handicapé à charge d'un contribuable taxé comme « isolé » (au sens des articles 126 et 135 C.I.R. 92 – cf. supra), le calcul s'opère de la même manière mais au départ d'un plafond de ressources autorisées de 5 860 €.

– plafond des ressources autorisées :	5 860,00 € par an ;
– brutage de ce plafond : 5 860 € x 100/80 =	7 325,00 € par an ;
– exemption partielle des contributions alimentaires :	3 200,00 € par an.

Au total les contributions alimentaires peuvent, dans cette hypothèse, s'élever à : 7 325,00 € + 3 200,00 € = 10 525,00 € par an/enfant handicapé, soit – lissé sur base annuelle – à **877,08 € par mois et par enfant handicapé**.

V. Taxation dans le chef de l'enfant ?

En limitant les contributions alimentaires aux montants susvisés, on évite, en outre, tout risque de taxation de celles-ci dans le chef de l'enfant, si ce dernier n'a pas d'autres revenus imposables globalement.

Nous renvoyons également le lecteur sur ce point à nos développements parus en 2016¹⁷.

VI. Tableaux synoptiques relatifs au gain effectif résultant d'un abattement fiscal pour enfant(s) à charge, intégralement attribué à un parent ou partagé entre eux en application de l'article 132bis C.I.R. 92

(a) L'abattement pour enfant(s) à charge d'un seul parent, taxé en commun ou comme isolé

Le calcul qui suit est réalisé, hors centimes additionnels communaux, pour des parents ayant des revenus imposables supérieurs à 26 510 € (exercice d'imposition 2017) ou 27 030 € (exercice d'imposition 2018). Si les revenus sont inférieurs à ce montant, la quotité de revenus exemptés d'impôts passe de 7 130 à 7 420 € (exercice d'imposition 2017) ou de 7 270 € à 7 570 € (exercice d'imposition 2018) sur la tranche la plus basse (taxée à 25 %), ce qui représente environ une augmentation de l'avantage mensuel comprise entre 1 et 5 € par mois suivant le nombre d'enfants présents et le statut fiscal (isolé ou non) du parent.

15. Tel sera (encore) le cas des parents mariés qui se séparent, pour l'année de leur séparation (sauf si celle-ci a perduré durant toute la période imposable, soit dès le 1^{er} janvier).

16. Et cette déperdition complète et l'absence de toute compensation fiscale dans le chef de ce parent (« victime » en quelque sorte des déductions fiscales optimales des contributions alimentaires pour l'enfant commun par l'autre parent) n'a pas davantage été jugée contraire au principe d'égalité et de non-discrimination par la Cour (à l'époque) d'arbitrage (C.A., 28 avril 2004, arrêt n° 63/2004 ; J.-E. BEERNAERT, « La Cour constitutionnelle et le droit fiscal familial : à la recherche du fil d'Ariane », in *Cour constitutionnelle et droit familial*, Limal, Anthemis, 2015, p. 328).

17. J.-E. BEERNAERT, « Les barèmes fiscaux en matière familiale (période imposable 2016 – exercice d'imposition 2017) : rappel des principes et questions nouvelles », *op. cit.*, p. 74.

Enfant(s) à charge	Revenus 2016/exercice 2017	Revenus 2017/exercice 2018
1 enfant à charge – taxation commune (mariage ou cohabitation légale) – taxation comme isolé	Abattement 1 520 € Avantage de 1 520 € x 25 % d'impôts = 380 €/12 mois = 31,66 € par mois Abattement de 1 520 € + 1 520 € soit 3 040 € Dont 1 630 € à 25 % (407,50) et 1 410 € à 30 % (423) Avantage annuel de 830,50 € soit 69,20 € par mois	Abattement 1 550 € Avantage de 1 550 € x 25 % d'impôts = 387,50 €/12 mois = 32,29 € par mois Abattement de 1 550 € + 1 550 € soit 3 100 € Dont 1 660 € ¹ à 25 % (415) et 1 440 € à 30 % (432) Avantage annuel de 847,00 € soit 70,58 € par mois
2 enfants à charge – taxation commune – taxation comme isolé	Abattement de 3 900 € Dont 1 630 € à 25 % (407,50) et 2 270 € à 30 % (681) Avantage annuel de 1 088,50 € soit 90,70 € par mois Abattement de 3 900 € + 1 520 €, soit 5 420 € Dont 1 630 € à 25 % (407,50), 3 710 € à 30 % (1 113) et 80 € à 40 % (32) Avantage annuel de 1 552,50 € soit 129,37 € par mois	Abattement de 3 980 € Dont 1 660 € à 25 % (415) et 2 320 € à 30 % (696) Avantage annuel de 1 111 € soit 92,58 € par mois Abattement de 3 980 € + 1 550 €, soit 5 530 € Dont 1 660 € à 25 % (415), 3 790 € ² à 30 % (1 137) et le solde, 80 € à 40 % (32) Avantage annuel de 1 584 € soit 132 € par mois
3 enfants à charge – taxation commune – taxation comme isolé	Abattement 8 740 € Dont 1 630 € à 25 % (407,50), 3 710 € à 30 % (1 113) et 3 400 € à 40 % (1 360) Avantage de 2 880,50 €/an soit 240 € par mois Abattement de 8 740 € + 1 520 € = 10 260 € Dont 1 630 € à 25 % (407,50), 3 710 € à 30 % (1 113), 4 920 € à 40 % (1 968) Avantage annuel de 3 488,5 € soit 290,70 € par mois	Abattement de 8 920 € Dont 1 660 € à 25 % (415), 3 790 € à 30 % (1 137) et 3 470 € à 40 % (1 388) Avantage de 2 940 €/an soit 245 € par mois Abattement de 8 920 € + 1 550 € = 10 470 € Dont 1 660 € à 25 % (415), 3 790 € à 30 % (1 137) et 5 020 € à 40 % (2 008) Avantage annuel de 3 560 € soit 296,66 € par mois
4 enfants à charge – taxation commune – taxation comme isolé	Abattement de 14 140 € Dont 1 630 € à 25 % (407,50), 3 710 € à 30 % (1 113), 8 310 € à 40 % (3 324), 490 € à 45 % (220,50) Avantage annuel de 5 065 € soit 422 € par mois Abattement de 14 140 € + 1 520 €, soit 15 660 € Dont 1 630 € à 25 % (407,50), 3 710 € à 30 % (1 113), 8 310 € à 40 % (3 324) et 2 010 € à 45 % (904,5) Avantage annuel de 5 749 € soit 479 € par mois	Abattement de 14 420 € Dont 1 660 € à 25 % (415), 3 790 € à 30 % (1 137), 8 470 € ³ à 40 % (3 388) et le solde, 500 € à 45 % (225) Avantage annuel de 5 165 € soit 430,41 € par mois Abattement de 14 420 € + 1 550 €, soit 15 970 € Dont 1 660 € à 25 % (415), 3 790 € à 30 % (1 137), 8 470 € à 40 % (3 388) et 2 050 € à 45 % (922,50) Avantage annuel de 5 862,50 € soit 488,54 € par mois

1. Soit le solde entre 8 930 € (montant total de la première tranche d'imposition à 25 %), déduction faite de l'abattement personnel de 7 270 € pour chaque contribuable = 1 660 €.
2. En l'occurrence l'intégralité de la tranche à 30 % entre 8 930 € et 12 720 €, visée à l'article 134 C.I.R. 92.
3. Soit l'intégralité de la tranche à 40 % entre 12 720 € et 21 190 €, visée à l'article 134 C.I.R. 92.

(b) Le partage de l'abattement pour enfants à charge entre parents, imposés en commun ou comme isolé(s)

Pour rappel, le partage de l'abattement fiscal¹⁸ implique :

- depuis l'entrée en vigueur de la loi du 3 août 2016¹⁹, que ce partage peut aussi être envisagé, moyennant le respect des conditions visées par la loi, pour des enfants civilement majeurs mais relevant encore de l'obligation alimentaire de leurs parents ;
- l'impossibilité de déduire les contributions alimentaires versées (quelle que soit la forme de ce versement). En effet, le cumul entre l'abattement fiscal pour enfant(s) à charge et la déduction des contributions alimentaire, dans le chef d'un des parents et pour le même enfant, n'est, en principe, pas possible (art. 132bis in fine C.I.R. 92) ;

- la possibilité pour chaque parent de bénéficier de l'exemption supplémentaire comme parent isolé avec enfant(s) à charge, s'ils répondent tous deux aux conditions de l'article 126 C.I.R. 92 (1 550 € par an pour l'exercice 2018).

Le tableau ci-après a pour but de mettre en évidence l'avantage, hors centimes additionnels, résultant de ***l'abattement*** pour chacun des parents isolés ou taxés en commun, ***en cas de partage du bénéfice fiscal, pour l'exercice 2018 (revenus 2017)***.

Le tableau ci-après a été réalisé en partant de l'hypothèse de parents taxés tous les deux, soit en commun, soit comme isolés.

On peut, toutefois, très facilement combiner les hypothèses, sur base des chiffres de ce tableau, si l'un est taxé comme isolé et l'autre en taxation commune, les bénéfices effectifs liés à l'abattement fiscal étant précisés par parent.

<i>Enfant(s) à charge</i>	<i>Les deux parents taxés en taxation commune</i>	<i>Les deux parents taxés comme isolés</i>
<i>Un enfant à charge</i>	1 550 €/2 = 775 € à 25 % = 193,75 €/12 = 16,14 € par mois et par parent	1 550 €/2 = 775 € + 1 550 € = 2 325 € d'abattement par parent dont 1 660 € à 25 % (415) et 665 € à 30 % (199,50) soit 614,50 €/12 mois = 51,20 € par mois et par parent
<i>Deux enfants à charge</i>	3 980 €/2 = 1 990 € dont 1 660 € à 25 % (415) et 330 € à 30 % (99) = 514 €/12 = 42,83 € par mois et par parent	3 980 €/2 = 1 990 € + 1 550 € = 3 540 € dont 1 660 € à 25 % (415) et 1 880 € à 30 % (564) = 979 €/12 = 81,58 € par mois et par parent
<i>Trois enfants à charge</i>	8 920 €/2 = 4 460 € dont 1 660 € à 25 % (415) et 2 800 € à 30 % (840) = 1 255 €/12 = 104,58 € par mois et par parent	8 920 €/2 = 4 460 € + 1 550 € = 6 010 € dont 1 660 € à 25 % (415), 3 790 € à 30 % (1 137) et 560 € à 40 % (224) = 1 776 €/12 = 148,00 € par mois et par parent
<i>Quatre enfants à charge</i>	14 420 €/2 = 7 210 € dont 1 660 € à 25 % (415), 3 790 € à 30 % (1 137) et 1 760 € à 40 % (704) = 2 256 €/12 = 188,00 € par mois et par parent	14 420 €/2 = 7 210 € + 1 550 € = 8 760 € dont 1 660 € à 25 % (415), 3 790 € à 30 % (1 137) et 3 310 € à 40 % (1 324) = 2 876 €/12 = 239,66 € par mois et par parent

Et tout ceci²⁰ se complique encore si au sein des ménages recomposés, d'autres enfants non communs sont nés de part et/ou d'autre²¹...

18. Voir également : G. MEURISSE, « Analyse du régime de la coparenté fiscale », *Pli jur.*, n° 38, décembre 2016, p. 48.

19. J.-E. BEERNAERT, « L'article 132bis du C.I.R. étendu mais, à nouveau, dans la tourmente ? », *op. cit.*, pp. 182 et s.

20. Pour ces tableaux concernant l'exercice d'imposition 2017 - revenus 2016 : A.M. BOUDART, « L'abattement fiscal pour enfants à charge en pratique : d'un à quatre enfant(s) à charge et les conséquences d'un partage de l'abattement pour enfant(s) à charge », *op. cit.*, pp. 88 et s.

21. J.-E. BEERNAERT, « L'article 132bis du C.I.R. étendu mais à nouveau dans la tourmente », *op. cit.*, p. 185.