

N° 421941

M. A...

10ème et 9ème chambres réunies

Séance du 17 septembre 2018

Lecture du 1er octobre 2018

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

La présente QPC traite des conséquences sur le quotient familial des parents séparés ou divorcés lors de la mise en place pour leurs enfants de ce qu'il est convenu d'appeler une garde alternée.

La loi n° 2002-305 du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale, renforçant les évolutions introduites par la loi n° 93-22 du 8 janvier 1993, a inscrit à l'article 373-2-9 du code civil la possibilité de fixer la résidence de l'enfant en alternance au domicile de chacun des parents et instauré la notion de « coparentalité » qui permet qu'en cas de séparation ou de divorce, l'autorité soit conjointement exercée, alors qu'elle ne revenait auparavant qu'à un seul parent, celui auquel était confiée la garde. Il a alors fallu adapter le droit fiscal à ce partage de la garde et de la charge de l'enfant. L'adaptation était notamment nécessaire pour l'attribution du quotient familial, l'un de deux piliers, avec la progressivité, de la personnalisation de l'impôt sur le revenu à des fins d'adéquation à la faculté contributive du contribuable. Jusqu'ici en effet, ce quotient était, en cas de séparation, intégralement attribué au parent auquel était confiée la garde et qui assumait dans ce cadre et l'autorité parentale et la charge de l'enfant - le droit fiscal ne permettant pas à deux contribuables de faire diviser leurs revenus imposables par un nombre de parts établi en tenant compte d'un enfant qui serait regardé comme étant à la fois à la charge de l'un et de l'autre.

Dans un premier temps, c'est le Conseil d'Etat qui s'est chargé de l'adaptation par voie prétorienne à l'occasion d'un avis de Section *Mme M...* (CE Sect., 14 juin 2002, n° 241036, RJF 2002, n° 893 ; concl. G. Bachelier, BDCF 2002, n° 103). Vous y avez dit pour droit que le seul critère d'attribution de la majoration du quotient est celui de la répartition, entre deux parents distinctement imposés, de la charge effective d'entretien et d'éducation des enfants mineurs nés de leur union, ce qui revenait à prendre des distances avec l'article 194 du code général des impôts (CGI) qui semblait lier l'attribution du quotient à la garde juridique¹ ; que la preuve de la répartition de la charge effective d'entretien et d'éducation des enfants mineurs est apportée par toute convention conclue par les parents, homologuée par le juge judiciaire et stipulant leurs contributions respectives à la couverture de cette charge ou, à défaut de convention, par tout moyen ; que lorsque la charge effective d'entretien et d'éducation d'un enfant mineur est répartie de façon inéegale entre ses parents séparés, divorcés ou en instance de séparation ou de divorce et distinctement imposés, le bénéfice de la majoration du quotient familial est acquis à celui d'entre eux qui justifie

¹ « chaque époux est considéré comme un célibataire ayant à sa charge les enfants dont il a la garde ».

supporter la part principale de cette charge, quels que soient tant les modalités de résidence de cet enfant chez ses parents que le mode d'exercice de l'autorité parentale ; et que lorsqu'il est établi que la charge effective d'entretien et d'éducation d'un enfant mineur est répartie de façon égale entre ses parents séparés, divorcés ou en instance de séparation ou de divorce et distinctement imposés, il y a lieu soit d'attribuer le bénéfice de la majoration du quotient familial à celui des parents que la convention homologuée par le juge judiciaire a expressément désigné à cette fin, soit, en l'absence d'une telle convention ou dans son silence, de réputer l'enfant à la charge de chacun de ses parents mais n'ouvrant droit alors qu'à un avantage égal à la moitié de celui normalement prévu au par les textes pour un enfant de même rang (v. aussi, pour les couples vivant en concubinage et faisant l'objet d'une imposition séparée à l'impôt sur le revenu, CE, 20 décembre 2017, *M. T...*, n° 397650, T. p.). Autrement dit, la demi-part auquel un enfant ouvre droit, autrefois indivisible, serait désormais, dans l'hypothèse d'une prise en charge égale, divisée entre les deux parents.

Dans un second temps, le législateur est intervenu pour mettre au propre la législation fiscale. L'article 193 *ter* du CGI, issu de la loi n° 2002-1576 de finances rectificatives du 30 décembre 2002, dispose qu'« A défaut de dispositions spécifiques, les enfants (...) à charge s'entendent de ceux dont le contribuable assume la charge d'entretien à titre exclusif ou principal », auquel cas l'article 194 prévoit qu'il ouvre droit au contribuable qui assume principalement cette charge la totalité de la majoration du quotient. Mais l'article 194 issu de la même loi prévoit qu'en cas de résidence alternée et sauf convention contraire, les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre parent, ce qui conduit à attribuer à chacun de ces parents moitié de la majoration du quotient à laquelle l'enfant ouvre droit. Il précise que cette présomption de charge égale peut être écartée s'il est justifié que l'un des parents assume la charge principale des enfants, auquel cas c'est lui qui capte la totalité de la majoration du quotient.

On le comprend, il est plus avantageux pour un contribuable séparé ou divorcé d'être regardé comme assumant la charge effective de l'enfant à titre principal plutôt qu'à égalité avec l'autre parent, puisqu'il se voit alors attribuer la totalité et non la moitié seulement de la majoration de quotient. Ce qui implique, en cas de résidence alternée, de renverser la présomption de charge égale posée par le législateur. Se pose alors la question de savoir par quel moyen le contribuable peut renverser cette présomption.

Avant l'intervention de la LFR pour 2002, lorsque la présomption de prise en charge égale était organisée dans le cadre de votre avis *M...* n° 241036, vous estimiez qu'elle pouvait être renversée par « tout moyen ». Mais la question des moyens a été renouvelée par l'intervention du législateur. Vous avez répondu à cette question renouvelée par une décision CE, 28 décembre 2016, *D...*, n°s 393214 394154, T. p. Le contribuable qui vous saisissait était père d'un enfant qu'il hébergeait en résidence alternée et au titre duquel il versait à son ex-épouse une pension alimentaire. Il estimait rapporter par le versement de cette pension la preuve que la charge effective de l'enfant pesait à titre principal sur lui. Mais vous lui avez donné tort, en jugeant « que le versement ou la perception d'une pension alimentaire ne doit pas, en vertu de l'article 193 *ter*, être pris en compte pour apprécier la charge d'entretien qui est assumée par chaque parent. Il en va notamment ainsi, en cas de résidence alternée, lorsque l'un d'entre eux entend écarter la présomption prévue par le I de l'article 194 au motif qu'il assume la charge principale d'un enfant. » Le versement de la pension alimentaire n'est donc pas un moyen pertinent.

Cette position, vous avez estimé qu'elle découlait directement « des dispositions de l'article 193 *ter* et du I de l'article 194 du code général des impôts, à la lumière des travaux préparatoires de la loi n° 2002-1576 de finances rectificative pour 2002 dont elles sont issues », et il faut bien reconnaître que ces derniers ne vous laissaient pas beaucoup de liberté. Le requérant avait cru à l'existence d'une marge d'appréciation de l'article 193 *ter*, lorsque celui-ci dispose que les enfants à charge s'entendent de ceux dont le contribuable assume la charge d'entretien effective à titre exclusif ou principal, « nonobstant le versement ou la perception d'une pension alimentaire pour l'entretien desdits enfants » : la cour administrative d'appel saisie de son cas l'avait lu comme signifiant qu'un parent pouvait être reconnu comme ayant la charge principal quand bien même il recevrait ou verserait une pension alimentaire, et non comme signifiant que la charge s'appréciait nécessairement en neutralisant cette pension. Mais les travaux préparatoires étaient sans appel : la disposition était issue d'un amendement ayant pour objet de « préciser que le versement ou la perception d'une pension alimentaire ne doit pas être pris en compte pour la détermination du partage de la charge d'entretien d'un enfant entre ses parents ». En séance publique, son auteur avait précisé que « le dispositif (...) qui permet de partager fiscalement la garde des enfants dans le cadre du système dit de résidence partagée, doit être considéré indépendamment de la pension alimentaire », et le ministre des finances l'avait défendu en soulignant que « les pensions alimentaires constituent un revenu de transfert qui ne doit pas interférer dans l'affectation des majorations de quotient familial ». Vous vous étiez donc sentis tenus d'infléchir votre jurisprudence et aviez estimé qu'à supposer même qu'un tel système puisse être générateur d'inégalités, l'inconstitutionnalité en découlant découlerait de la loi et se trouvait hors de portée de votre office².

On pouvait donc s'attendre à ce qu'une QPC surgisse sur le sujet. C'est chose faite grâce à M. A..., parent divorcé versant pour l'entretien de son enfant placé en résidence alternée une pension alimentaire qu'il entendait déduire de son revenu imposable. L'administration fiscale a refusé cette déduction au motif, nous y reviendrons, qu'elle n'est pas compatible avec le bénéfice d'un avantage fiscal sous forme de majoration du quotient familial pour charge d'enfant en résidence alternée. M. A... a répliqué en demandant, à ce compte, que cette majoration soit portée d'un quart à une demi-part, au motif qu'il assurait l'entretien de l'enfant non pas à parts égales avec sa mère, mais à titre principal par le versement de la pension alimentaire. Le tribunal administratif, avant votre décision D... n°s 393214 394154, a fait droit à sa demande. Comprenant que l'intervention postérieure de votre décision D... n°s 393214 394154 obligerait la cour à infirmer le jugement sur appel du ministre, il a formé une QPC défensive, et préventive, consistant à soutenir que l'impossibilité organisée par les articles 193 *ter* et 194 du CGI, pour un contribuable ayant un enfant en résidence alternée, de faire valoir qu'il verse une pension alimentaire destinée à l'entretien de cet enfant pour établir qu'il en supporte principalement la charge d'entretien effective, est contraire au principe d'égalité devant la loi fiscale et devant l'impôt. La CAA a estimé la question suffisamment sérieuse pour vous la renvoyer. Et nous l'estimons suffisamment sérieuse pour que, dès lors qu'il n'y a pas de problème d'applicabilité au litige ni de déclaration préalable de conformité, vous prolongiez son séjour au Palais Royal en la renvoyant au Conseil constitutionnel.

² V. les conclusions d'Emmanuelle Cortot-Boucher : « Enfin, le pourvoi souligne que la lecture du tribunal aboutit à des différences de traitement injustifiées entre contribuables, dès lors qu'elle conduit à conférer une majoration différente à un contribuable selon qu'il prend directement en charge certaines dépenses ou qu'il contribue à l'entretien et à l'éducation de ses enfants par le versement d'une pension alimentaire. Mais puisque l'inégalité alléguée trouve son origine dans la loi, elle ne peut, en tout état de cause, être utilement invoquée que dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité. »

La difficulté que nous identifions s'appréhende facilement.

Lorsque la répartition de la charge effective de l'enfant en regardée comme inégale, le traitement fiscal des parents, même en cas de versement d'une pension alimentaire, et bien que la répartition de la charge soit appréciée indépendamment d'une telle pension, reste globalement cohérent avec l'effort matériel qu'ils consentent au titre de l'entretien de l'enfant. Le parent qui reçoit la pension n'est jamais pénalisé fiscalement à ce titre, puisqu'elle n'entre pas dans le calcul de son revenu imposable. Pour le parent qui la verse, de deux choses l'une. Soit c'est lui qui est, par ailleurs regardé comme ayant la charge principale de l'enfant : il bénéficie alors de la totalité de la majoration du quotient familial. Soit – hypothèse plus fréquente – il n'est pas regardé comme assurant la charge de l'enfant à titre principal et est de ce fait privé en totalité de la majoration de quotient : dans ce cas, le hiatus entre la contribution matérielle qu'il fournit sous forme de pension alimentaire et l'absence d'attribution de tout avantage au titre du quotient est compensée par la possibilité de déduire la pension de son revenu imposable.

Mais lorsque, du fait de la garde alternée, la charge effective de l'enfant est présumée égale, l'équation est bien plus défavorable au parent qui verse la pension. Certes, il bénéficie de la moitié de la majoration de quotient attachée à l'enfant. Il reste que cette fraction de part correspond à la charge qu'il assume lorsqu'il a l'enfant en résidence. Pour ce qui est de la contribution apportée par la pension alimentaire, c'est-à-dire de la prise en charge qu'il assure au-delà de la fraction de temps où l'enfant est sous son toit, il ne perçoit pas de compensation au titre du quotient, sans pouvoir en miroir déduire de son revenu imposable le montant de la pension. Car la déduction de la pension alimentaire est fermée au contribuable dès lors qu'il bénéficie au titre de l'enfant une majoration, fût-elle partielle, de son quotient familial³. Bref, il retire de la résidence alternée une fraction de quotient correspondant à l'effort qu'il consent au titre de ce temps de garde, et verse en outre une pension alimentaire dont il ne retire ni majoration de quotient, ni réfaction de son revenu imposable. Parallèlement, l'autre parent bénéficie d'une majoration de quotient à proportion de son temps de garde plus une contribution à l'entretien de l'enfant sous forme de pension alimentaire, qui n'est pas imposable entre ses mains. Cette différence de traitement fiscal nous paraît sans grand rapport avec la différence de situation des deux contribuables au regard de l'objet du quotient familial.

Pour se défendre de ce qu'il y aurait là une rupture inconstitutionnelle d'égalité devant les charges publiques, le ministre fait valoir que l'objet de la pension alimentaire n'est pas de contribuer à la prise en charge matérielle de l'enfant, mais de compenser une différence de niveau de vie entre parents. Cette lecture nous semble erronée.

Aux termes de l'article 270 du code civil, c'est la prestation compensatoire qui a pour objet de « compenser, autant qu'il est possible, la disparité que la rupture du mariage crée dans les conditions de vie respectives » des parents. Aux termes de l'article 373-2-2 du code civil, la pension alimentaire est, pour sa part, entièrement tournée vers l'enfant. Elle se définit comme la « contribution à son entretien et à son éducation » par le parent qui la verse (art. 373-2-2 premier alinéa ; v. aussi art. 373-2-7). Son montant est en pratique fixé en fonction

³ Pour une illustration jurisprudentielle, v. CE Sect., 11 mars 1977, n° 3797, p. et RJF 4/77 n° 191).

des besoins de l'enfant⁴. En cas de garde alternée, la pension a essentiellement pour objet de lisser les conditions de vie de l'enfant afin qu'elles restent homogènes quel que soit le parent chez lequel il réside.

Dans ces conditions, il est difficile de soutenir que la pension alimentaire est sans lien avec la prise en charge effective de l'enfant, qui est le critère de répartition du quotient familial ; et il l'on peut douter de la cohérence d'une législation qui la neutralise pour l'évaluation de cette prise en charge. D'ailleurs, avant la loi de 2002, vous sembliez bien faire de la pension alimentaire un élément pertinent parmi d'autres pour établir le degré de prise en charge en vue de l'attribution du quotient : v. par exemple votre décision CE, 24 mars 2004, *Min. c/ Mme L...* (n° 246955, p. et RJF 7/04 n° 677), qui juge se fonde sur l'importance, en l'espèce insuffisante, de la pension versée pour évaluer si un contribuable prend l'enfant à sa charge.

L'équilibre du dispositif est d'autant plus douteux qu'en vertu de l'article 373-2-2 du code civil, la pension alimentaire peut prendre en tout ou partie la forme d'une prise en charge directe de frais exposés au profit de l'enfant. Cette modalité de versement rend encore plus étrange l'hétérogénéité de traitement entre les parents qui, ne versant pas de pension alimentaire, pourront établir la charge de l'enfant à hauteur du temps passé par ce dernier sous leur toit, au motif que ce temps passé entraîne l'acquittement quotidien de dépenses pour son compte, et ceux qui, s'acquittant de telles dépenses dans le cadre d'une pension alimentaire, ne pourront pas mobiliser ces dépenses pour renverser la présomption.

Bref, nous pensons que le sort singulier du contribuable dont l'enfant est placé en résidence alternée et qui verse une pension alimentaire par rapport aux contribuables qui ne versent pas de pension n'est pas nécessairement fondé sur des critères très rationnels, et que le Conseil constitutionnel doit être saisi de la question.

PCMNC – Renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.

⁴ Circulaire du 12 avril 2010 de diffusion d'une table de référence permettant la fixation de la contribution à l'entretien et à l'éducation des enfants sous forme de pension alimentaire.