

N° 447219 – M. R... (QPC)

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 5 février 2021

Lecture du 24 février 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

Vous avez été saisi il y a deux ans d'une QPC relative aux règles d'attribution de la majoration de quotient familial attachée à l'enfant qui réside en alternance au domicile de chacun de ses parents séparés¹. Cette nouvelle QPC porte sur les règles de déduction des pensions alimentaires versées par l'un des parents pour contribuer à l'entretien de son enfant lorsqu'il est sous le toit de l'autre parent.

La loi du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale² a modifié le code civil pour y introduire la possibilité de fixer la résidence de l'enfant en alternance au domicile de chacun des parents en cas de séparation ou de divorce (article 373-2-9 du code civil). Cette même loi a par ailleurs supprimé la notion ambiguë de garde juridique, auparavant définie comme un droit et devoir attaché à l'exercice de l'autorité parentale.

Cette évolution du droit civil a été suivie, quelques mois plus tard, d'une adaptation de la loi fiscale afin d'y faire évoluer les modalités de calcul du quotient familial, jusqu'alors fondées sur la notion de garde juridique, et d'y créer des dispositions spécifiques pour les enfants en résidence alternée.

S'inspirant des principes que vous aviez dégagés dès avril 2002 dans votre avis de Section *Mme M...*³, la loi de finances rectificative pour 2002⁴ fonde l'attribution de la majoration de quotient familial sur le critère de la charge d'entretien de l'enfant. L'article 193 *ter* du CGI prévoit ainsi qu'« à 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, nonobstant le versement ou la perception d'une pension alimentaire pour l'entretien desdits enfants », ce qui ouvre droit, pour le parent concerné, à une demi-part ou une part de quotient familial selon le rang de l'enfant, en vertu de l'article 194 de ce code.

¹ CE 1^{er} octobre 2018 n° 421941, RJF 12/18 n° 1265, concl. A. Bretonneau, C 1265 ; Cons. const. 14 décembre 2018 n° 2018-753 QPC, RJF 03/19, n° 287.

² Loi n° 2002-305, article 5.

³ CE, sect., 14 juin 2002, n° 241036, au rec. et à la RJF 8-9/02 n° 893, concl. G. Bachelier p. 657.

⁴ Loi n° 2002-1576, article 5.

Par ailleurs, le législateur a institué à l'article 194 du CGI un régime de présomption simple reposant sur le lieu de résidence de l'enfant pour déterminer lequel des deux parents assume la charge d'entretien à titre principal en cas de séparation ou de divorce. Dans le cas spécifique d'une résidence alternée, cet article prévoit que les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale des deux parents, ouvrant droit à des majorations de quotient familial diminuées de moitié par rapport à celles attachées aux enfants dont le parent a la charge à titre principal. Il s'agit, là encore, d'une présomption simple, qui peut être écartée s'il est justifié que l'un des deux parents assume en pratique la charge principale des enfants. Les parties sont en outre libres de prévoir une répartition différente : la décision judiciaire, la convention homologuée par le juge ou, le cas échéant, un accord entre les parents peuvent prévoir qu'en dépit de la résidence alternée, un des parents bénéficie seul de la majoration de quotient familial.

Le législateur a en revanche maintenu la règle ancienne interdisant le cumul entre majoration de quotient familial et déduction d'une pension alimentaire. Le 2° du II de l'article 156 du CGI prévoit que « *le contribuable ne peut opérer aucune déduction pour ses descendants mineurs lorsqu'ils sont pris en compte pour la détermination de son quotient familial* »⁵. Cette règle s'applique tant au parent qui, assumant la charge principale de son enfant, bénéficie de la totalité de la majoration de quotient, qu'au parent d'un enfant en résidence alternée qui ne peut prétendre qu'à la moitié de cette majoration. Et dans la mesure où la déduction d'une pension des revenus imposables du parent qui la verse a pour corollaire l'imposition de cette pension entre les mains du parent qui la perçoit⁶, le législateur en a tiré pour conséquence, à l'article 80 *septies* du CGI, que les pensions versées pour un enfant résidant en alternance chez ses parents et pris en compte pour la détermination du quotient familial de chacun d'eux, qui ne sont pas déductibles, ne devaient, à l'inverse, pas être imposées entre les mains de celui qui les reçoit.

Votre jurisprudence a précisé la portée de ces règles nouvelles, s'agissant de la détermination du quotient familial. En vous fondant sur les travaux préparatoires de la LFR pour 2002, qui ne vous laissaient aucune latitude d'interprétation, vous avez jugé, par une décision *Danthony* du 28 décembre 2016⁷, que le versement ou la perception d'une pension alimentaire ne doit pas, en vertu de l'article 193 *ter* du CGI, être pris en compte pour apprécier la charge d'entretien assumée par chaque parent. La notion de « charge d'entretien » retenue par le législateur vise en effet uniquement les dépenses quotidiennes de logement, de nourriture, de santé, etc. acquittées au bénéfice de l'enfant. Dans ce cadre, la pension alimentaire s'analyse comme une simple source de financement, parmi d'autres, pour le parent qui s'acquitte matériellement de ces dépenses⁸. Vous en avez déduit que le contribuable ne peut se prévaloir du versement d'une pension pour renverser la présomption réputant les enfants en résidence

⁵ La LFR pour 2002 s'est bornée à adapter la rédaction de cette disposition pour supprimer la notion de garde à laquelle elle faisait référence.

⁶ Le principe de la déduction, pour le parent qui verse une pension, est posé par le 2° du II de l'article 156 du CGI, auquel ce même article déroge pour les pensions versées au profit d'enfants mineurs pris en compte pour la détermination du quotient familial. L'imposition de la pension entre les mains du parent qui la perçoit repose quant à elle sur l'article 79 du CGI.

⁷ CE, 28 décembre 2016, M. Danthony, n° 393214 394154, RJF 3/17, n° 211, concl. E. Cortot-Boucher p. 382.

⁸ Cette conception paraît se heurter de prime abord au fait que la pension peut prendre en tout ou partie la forme d'une prise en charge directe des frais exposés au profit de l'enfant, comme le prévoit l'article 373-2-2 du code civil. Mais ce versement en nature, qui permet à l'autre parent de dégager des ressources propres à consacrer aux autres dépenses d'entretien de l'enfant, est équivalent à un transfert monétaire.

alternée à la charge égale des deux parents et ainsi obtenir le bénéfice de l'intégralité de la majoration de quotient familial. Il en résulte pour ce parent une situation peu favorable : interdit de déduire la pension versée de ses revenus imposables, il ne peut par ailleurs prétendre qu'à une majoration de quotient diminuée.

Le contentieux a rebondi sans surprise sur le terrain de la QPC. Vous avez été saisis en 2018 par un contribuable soutenant que l'impossibilité instituée par l'article 194 du CGI de faire état du versement d'une pension pour établir la charge principale de l'enfant en résidence alternée était contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges fiscales. Le Conseil constitutionnel, auquel vous avez transmis cette QPC⁹, ayant jugé les dispositions contestées conformes à la Constitution¹⁰, les parents concernés tentent un nouvel angle d'attaque qui consiste à contester l'impossibilité de déduire la pension versée.

M. R... et Mme L..., soumis à une imposition commune, ont ainsi contesté le refus de l'administration fiscale d'autoriser la déduction de la pension alimentaire versée pour l'entretien de la fille de M. R..., Charline, au cours des années 2011 à 2015, au motif qu'il bénéficiait d'une majoration de quotient familial de 0,25 au titre de la résidence alternée. La cour administrative d'appel de Marseille a décidé de vous transmettre la QPC qu'ils ont soulevée à l'appui de leur recours. Celle-ci est tirée de la contrariété des dispositions du deuxième alinéa du 2° du II de l'article 156 du CGI, dans leur rédaction issue de la LFR pour 2002, avec les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789.

Les dispositions critiquées, qui fixent la règle de non-cumul, étant applicables au litige et n'ayant pas déjà été déclarées conformes à la Constitution, vous pourrez selon nous transmettre au Conseil constitutionnel cette QPC qui, si elle n'est pas nouvelle, présente un caractère sérieux.

Les requérants soutiennent qu'elles créent une double discrimination : entre les parents séparés, selon que leur enfant est ou non en résidence alternée, d'une part, et entre les deux parents d'un enfant en résidence alternée, d'autre part. Les parents d'un enfant dont la charge est répartie de manière inégale obtiendraient un allègement fiscal à raison de l'intégralité des dépenses exposées, sous la forme de la majoration de quotient ou de la déduction de la pension versée. A l'inverse, le parent d'un enfant en résidence alternée versant en sus une pension obtiendrait un allègement, sous la forme d'une moitié de majoration de quotient, à raison des seules dépenses assumées directement et, faute de pouvoir déduire la pension versée, se verrait imposé sur des revenus dont il ne bénéficie pas. L'autre parent cumulerait quant à lui deux avantages, sous la forme d'une moitié de majoration de quotient et de l'absence d'imposition des pensions perçues.

Les incohérences invoquées sont les mêmes que celles qui avaient motivé le renvoi de la précédente QPC devant le Conseil constitutionnel. Mais il nous semble que la difficulté trouve effectivement sa source dans la règle de non-cumul, qui est aujourd'hui contestée, et non dans celles qui gouvernent la détermination du quotient familial, qui ont fait l'objet du précédent renvoi.

⁹ Décision précitée n° 421941.

¹⁰ Décision précitée n° 2018-753 QPC.

Dans sa décision n° 2018-753 QPC du 14 décembre 2018, le Conseil constitutionnel s'est fondé sur la distinction entre charge d'entretien, au sens de l'article 193 *ter* du CGI, et pension alimentaire. Il a relevé que la majoration de quotient familial vise à tenir compte du fait que le parent assume directement les dépenses nécessaires à l'entretien de l'enfant, alors que la pension permet d'équilibrer les contributions des parents à l'éducation et à l'entretien de l'enfant, en tenant compte des besoins de ce dernier au regard des ressources de ses deux parents. Et il en a déduit qu'en excluant la pension alimentaire pour apprécier si l'un des parents assume la charge principale de l'enfant – que celui-ci soit ou non en garde alternée - le législateur a entendu tenir compte de ce que cette pension opère un transfert de revenus dans le but de permettre au parent qui la reçoit de faire face aux besoins de l'enfant pour la charge qui lui incombe, l'exclusion étant ainsi fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi.

La décision laisse ouverte la question de la constitutionnalité des règles de déduction de la pension alimentaire. Il est vrai que, pour écarter l'argument tiré de ce que la différence de traitement alléguée résultant des règles de détermination du quotient serait aggravée du fait de l'absence de déductibilité de la pension, le Conseil a relevé que « *si le parent d'un enfant en résidence alternée ne peut pas déduire de ses revenus imposables la pension alimentaire qu'il verse, il bénéficie en tout état de cause de la moitié de la majoration de quotient familial* ». Mais ce motif, qui vient au soutien du rejet du seul grief de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, ne nous paraît pas trancher la question qui vous a été transmise.

La règle de non cumul repose en effet sur le principe, qui n'était pas en jeu dans la précédente QPC, de l'exclusivité du quotient familial : lorsque les charges de famille sont prises en considération via le quotient, elles ne peuvent ouvrir droit à une autre forme d'atténuation d'impôt, sous la forme notamment de la déduction d'une pension alimentaire¹¹.

Il nous semble que cette règle ne remplit correctement son objet, qui est d'éviter un cumul d'avantages à raison de dépenses de même nature, que lorsque le contribuable bénéficie de la totalité de la majoration de quotient attaché à l'enfant. Ainsi, l'interdiction, pour le parent qui rattache son enfant mineur à son foyer fiscal parce qu'il en assume la charge à titre principal, de déduire une pension versée en sus à l'autre parent repose sur l'idée que la part de quotient familial dont il bénéficie est réputée couvrir les dépenses qu'il a exposées au profit de l'enfant pendant toute l'année d'imposition, y compris sous la forme d'une contribution indirecte pour la fraction de temps passée chez son autre parent. Tel n'est pas le cas en revanche lorsque le contribuable ne bénéficie que d'une moitié de majoration de quotient, celle-ci étant réputée couvrir uniquement les dépenses exposées au profit de l'enfant pour la fraction du temps que celui-ci passe sous son toit, c'est-à-dire la moitié de l'année d'imposition. Pour la fraction du temps passée en dehors de son domicile, le parent d'un enfant en résidence alternée nous paraît se trouver dans une situation identique à celle du parent qui n'assume pas la charge de son enfant à titre principal : dans l'un comme dans l'autre cas, les dépenses exposées sous la forme d'une contribution indirecte à l'entretien de l'enfant, ne sont pas prises en compte au niveau du quotient. Nous peinons donc à identifier un critère objectif et rationnel permettant

¹¹ V., pour une analyse approfondie de l'économie du dispositif, les conclusions du président Bachelier dans l'affaire précitée *Mme M...*

de justifier que l'un puisse déduire la pension versée de ses revenus imposables alors que l'autre ne le peut pas. Et s'il pourrait être objecté que le montant de la pension peut être ajusté pour tenir compte de l'existence ou de l'absence de cet avantage, il ne semble pas que ces considérations fiscales soient toujours prises en compte par le juge aux affaires familiales dans le cadre du jugement de divorce ou de l'homologation d'une convention.

Il existe une autre façon, plus radicale, d'envisager les choses. Elle consiste à considérer que le quotient n'ayant vocation qu'à tenir compte des charges d'entretien au sens de l'article 193 *ter* du CGI, c'est-à-dire des dépenses directement exposées au profit de l'enfant, la pension alimentaire ne constitue pas une charge de famille entrant dans le champ du principe d'exclusivité. La logique commanderait alors qu'à l'image de l'ensemble des revenus de transfert, elle soit, en toute hypothèse et y compris, donc, lorsque le parent bénéficie de la totalité de la majoration de quotient, déductible pour celui qui la verse et imposable pour celui qui la reçoit¹². Vue sous cet angle, la différence de traitement entre les parents qui n'assument pas la charge de leur enfant à titre principal et peuvent déduire la pension versée, et les parents d'enfants en résidence alternée, qui ne le peuvent pas, est encore plus flagrante, et nous peinons tout autant à en trouver la justification.

La première logique nous semble, historiquement, être celle qui a inspiré l'édiction de la règle de non-cumul et nous ne sommes pas certaine que le législateur ait entendu la remettre en cause en 2002, n'ayant pas trouvé, dans les travaux préparatoires de la LFR, de justification particulière au choix de maintenir cette règle. Mais la QPC soulevée présente, quel que soit l'angle sous lequel on l'examine, une difficulté sérieuse, justifiant son renvoi au Conseil constitutionnel.

PCMNC au renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.

¹² Ce résultat aurait selon nous pour effet de permettre des pratiques d'optimisation fiscale via l'attribution, par la voie conventionnelle, de l'intégralité de la majoration du quotient au parent le plus fortuné qui pourrait déduire en sus la pension versée.