

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteure publique

1. Cette affaire va vous offrir l'occasion d'apporter d'utiles éclairages sur les conditions auxquelles est subordonnée la déduction des pensions versées au titre de l'entretien et de l'éducation de l'enfant.

M. A... est le père de trois enfants : les deux premiers, issus d'une première union, sont nés en 1990 et 1993, tandis que le troisième, issu d'un second lit, est né en 2010. Au titre des années 2011 et 2012, il a déclaré avoir versé des pensions alimentaires à hauteur des sommes respectives de 10 600 et 11 396 euros pour ses aînés et de 19 000 et 18 000 euros pour le benjamin. L'administration fiscale a admis la déductibilité des pensions versées aux premiers à hauteur des montants prévus par un protocole d'accord du 15 février 2011, sous réserve du plafond pour enfant majeur, et a limité le montant déductible de la pension versée à son dernier né, qui n'était entériné par aucune décision de justice, à 6 522 euros pour 2011 et 5 661 euros pour 2012. Seule cette dernière est en litige devant vous.

Après avoir vainement contesté les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales en résultant au titre de ces deux années, M. A... a porté le litige devant le juge de l'impôt. Par deux jugements du 14 mars 2019 rédigés en des termes similaires, le tribunal administratif de Nice a rejeté ses demandes en décharge. Il n'a pas eu plus de succès devant la cour administrative d'appel de Marseille : adoptant pour l'essentiel les motifs des premiers juges, le président de la 4^{ème} chambre de cette cour a rejeté ses appels par deux ordonnances du 3 octobre 2019 prises, sans instruction préalable, sur le fondement du dernier alinéa de l'article R. 222-1 du CJA. M. A... vous saisit à présent de deux pourvois en cassation, que vous pourrez joindre.

2. Un rappel liminaire du cadre juridique du litige s'impose. Les motifs avancés par l'administration pour justifier ces rectifications et, à sa suite, les écritures des parties, comme la motivation retenue par les juges du fond, témoignent en effet d'un certain flottement sur les critères à mettre en œuvre pour la déductibilité d'une pension due au titre de la contribution à l'entretien et à l'éducation de l'enfant.

Comme d'autres l'ont rappelé avant nous à ce pupitre, le droit civil distingue l'obligation générale d'entretien, fondée sur l'article 203 du code civil, de la stricte obligation d'aliments, prévue par l'article 205 du même code. Elles n'ont pas le même objet, ni les mêmes caractéristiques et obéissent en conséquence à des règles différentes.

L'article 205 énonce simplement que « *les enfants doivent des aliments à leurs père et mère ou autres ascendants qui sont dans le besoin* ». L'article 208 ajoute que ces aliments « *ne sont accordés que dans la proportion du besoin de celui qui les réclame et de la fortune de celui qui les doit* ». Il en résulte que l'obligation alimentaire, qui est en principe réciproque, est subordonnée à une double condition : l'état de besoin du créancier, entendu comme l'absence de ressources lui assurant des moyens suffisants d'existence pour les nécessités de la vie courante, et l'état de fortune du débiteur, qui doit être tel qu'il dispose de ressources excédant ce qui est nécessaire à la satisfaction de ses besoins essentiels.

Ces dispositions ont donné lieu à une jurisprudence relativement abondante quoique ciblée. Vous avez d'abord précisé le régime de preuve applicable. Il appartient, fort logiquement, au contribuable qui entend déduire de son revenu global la pension alimentaire qu'il verse à un ascendant de justifier que les besoins de ce dernier l'exigent (CE, 26 juillet 1991 n° 64747, *B...*, aux T., RJF 10/91 n° 1178 ; CE, 28 mars 2012, *C...*, n° 321315, aux T., RJF 6/12 n° 555).

Vous avez par ailleurs été conduits à circonscrire de manière casuistique les deux critères fixés. Il n'y a pas de norme de référence pour apprécier l'état de besoin mais plusieurs de vos décisions se réfèrent au Smic ou au revenu minimum d'insertion (voyez par exemple : CE, 21 mars 1983, n°28054, RJF 5/83 n°587 et CE, 7 décembre 1983, n° 37751, RJF 2/84 n° 112 ; CE, 10 janvier 2007, *D...*, n° 264821, aux T., RJF 4/07 n° 384 concl. C. Vérot BDCF n° 40 dans l'hypothèse d'une pension versée à une personne résidant à l'étranger). Vous prenez en compte les revenus nets imposables de l'intéressé mais aussi son patrimoine, même si la possession d'un patrimoine n'est pas, à elle-seule, dirimante (pour une illustration négative : CE, 11 janvier 1985, *E...* n° 45120, RJF 3/85 n° 346 ou décision du 26 juillet 1991, *B...* précitée ; pour une illustration positive : CE, 27 février 1985, n° 38521, RJF 4/85 n° 525, conclusions O. Fouquet LPA 61/85 p. 10 dans le cas d'un capital non générateur de revenus au cours des années au titre desquelles la pension a été versée et déduite ; CE, 5 février 1993, *F...*, n° 90817, inédite au Rec., RJF 4/93 n°479 dans le cas d'un créancier propriétaire de sa résidence principale). Il en va de même pour l'appréciation de la situation financière du débiteur, ainsi qu'y invite plus explicitement la lettre de l'article 208 (CE, 29 mars 1989, *G...*, n° 84520, RJF 5/89 n° 535 ; Cass. 2^{ème} civ., 3 janvier 1963, au Bull. ; Cass. 2^{ème} civ., 21 janvier 1976, n° 74-14.266 et 74-14.919, au Bull. prévoyant la prise en compte des revenus qu'une gestion utile de ce capital pourrait lui procurer).

L'obligation d'entretien a une portée plus large. L'article 203, qui rattache cette obligation au mariage mais les parents naturels y sont également tenus, énonce que « *les époux contractent ensemble, par le seul fait du mariage, l'obligation de nourrir, entretenir et élever leurs enfants* ». A l'inverse de l'obligation d'aliments, elle n'est pas réciproque. Les parents ne peuvent y renoncer et ce n'est guère que lorsqu'ils sont dans l'impossibilité matérielle de l'exécuter qu'ils peuvent s'y soustraire (Cass. 2^{ème} civ., 17 octobre 1985, n° 84-15.135, au Bull. ; Cass. 2^{ème} civ., 2 mai 2001, n° 99-15.714, au Bull.). Elle est conçue comme une conséquence pécuniaire de l'autorité parentale et postule que l'enfant est, par principe, dans un état de besoin qui justifie l'aide parentale (ce n'est en effet que rarement qu'il dispose de ressources propres). Comme le précise désormais clairement l'article 371-2 du code civil, issu de la loi du 4

mars 2002 relative à l'autorité parentale¹, « *chacun des parents contribue à l'entretien et à l'éducation des enfants à proportion de ses ressources, de celles de l'autre parent, ainsi que des besoins de l'enfant* ». Autrement dit, cette obligation pèse sur chacun des parents, indépendamment de l'état de besoin de l'autre parent, et le montant de la contribution doit être fixé en considération des seules facultés contributives des parents - et non, plus largement, de leur « *fortune* » comme pour l'obligation d'aliments – ainsi que des besoins de l'enfant.

La Cour de cassation a précisé, à plusieurs reprises, les ressources devant être prises en compte pour la fixation du montant de cette contribution. Elle a notamment jugé que le juge doit apprécier les ressources du débiteur en incluant l'incidence des ressources d'un nouveau concubin ou conjoint (Cass. civ. 2^e, 8 novembre 1989, n° 88-17.950, inédit ; Cass. civ. 1^{re}, 22 mars 2005, n° 02-10.153, au Bull.), la perception de l'allocation d'éducation spéciale (Cass. civ. 2^e, 9 décembre 1999, n° 97-15.133, au Bull.) ou d'allocations familiales (Cass. civ. 1^{re}., 17 novembre 2010, pourvoi n° 09-12.621, Bull. ; comp. : Civ. 2^e, 3 décembre 1997, n° 94-16.970, au Bull.). En revanche, la prestation compensatoire, destinée à compenser la disparité dans les conditions de vie respectives des époux créée par la rupture du mariage, n'a pas à être incluse dans l'appréciation des ressources de l'époux à qui elle est versée (Cass. Civ. 1^{re}, 19 novembre 2014, n° 13-23.732, au Bull.). Les besoins des enfants sont quant à eux appréciés eu égard à leur âge et à leurs habitudes de vie (Cass. civ. 1^{ère}, 22 mars 2005, n° 03-13.135, au Bull.).

Vous n'avez de votre côté jamais eu l'occasion de préciser les modalités de mise en œuvre de ces dispositions. La seule décision fichée sur ce point est votre décision du 14 octobre 2009, *H...* (n° 301709, aux T., RJF 1/10 n° 1, concl. E. Geffray BDCF 1/10 n° 1) qui se prononce seulement sur le principe même de la déductibilité d'une telle pension. Retenant une approche globalisante, vous avez admis la déductibilité d'une pension versée spontanément « *en vue de pourvoir aux besoins de toute nature de ses enfants mineurs* », alors même que les dispositions du 2° du II de l'article 156 du CGI ne mentionnent que les pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211, 367 et 767 du code civil et ne renvoient donc pas à l'article 203. Mais vous n'avez pas eu à vous prononcer sur les critères de déductibilité.

Seul un jugement du tribunal administratif de Paris du 19 septembre 2011, *Alberti* (n° 0905629, RJF 3/12 n° 208) fait office de jurisprudence sur ce point. Combinant le principe dégagé par votre jurisprudence *H...* avec les conditions prévues à l'article 371-2 du code civil, il a jugé que la pension est déductible si son montant présente un caractère raisonnable et proportionné au regard de l'obligation d'entretien de l'enfant incombant au contribuable, compte tenu des ressources de chacun des parents et des besoins de l'enfant eu égard à son âge. Cette analyse, en phase sur ce dernier point avec la jurisprudence judiciaire, paraît s'inspirer de votre décision du 13 juillet 2007, *Min. c/ I...* (n° 291848, inédite au Rec., RJF 11/07, n°1191), rendue dans un litige où l'article 371-2 du code civil n'était pas encore applicable mais où le contribuable se prévalait de la doctrine administrative qui autorisait, en cas d'union libre, la déduction par le parent imposable comme un célibataire sans charge de famille de la pension alimentaire versée pour l'entretien de son enfant². Vous semblez avoir entériné ce

¹ N° 2002-305.

² Réponse ministérielle à la question de M. Besnard, député, du 19 mars 1977 (Journal Officiel AN, p. 1132,

raisonnement dans une seconde décision *H...* du 29 avril 2015 (n° 374046), mais discrètement, en chambre jugeant seule, dans un motif surabondant adressant surtout un signal à l'administration et aux juges du fond sur la possibilité pour les contribuables de se référer à la table de référence des contributions aux frais d'éducation et d'entretien des enfants de parents séparés, publiée par le ministère de la justice dans une circulaire du 12 avril 2010, pour démontrer le caractère raisonnable et proportionné des pensions déductibles.

Précisons - puisqu'il en est également question dans cette affaire - que cette table de référence, actualisée chaque année, constitue une référence objective conçue comme un outil d'aide à la décision du juge aux affaires familiales lorsqu'il est amené à fixer le montant de la contribution aux frais d'éducation et d'entretien en application de l'article 371-2 du code civil. Son objectif est de favoriser une uniformisation de la détermination du coût moyen d'un enfant en fonction des revenus du débiteur ainsi que du temps de résidence de l'enfant et de faciliter la conclusion d'un accord ou le débat judiciaire. Ainsi que l'a rappelé la Cour de cassation, elle n'a qu'une valeur purement indicative et ne dispense pas le juge d'une appréciation *in concreto* des ressources de chaque parent et des besoins de l'enfant (Cass. civ.1^{ère}, 23 octobre 2013, n° 12-25.301, au Bull.).

Les parties font également état de l'échelle d'équivalence utilisée par l'INSEE qui n'est pas au dossier et sur laquelle l'administration se serait fondée pour calculer la pension litigieuse car plus favorable à M. A.... Si nous avons bien compris, cet outil permet d'estimer le coût de l'enfant par la méthode du coût proportionnel et se distingue de la table de référence du ministère de la justice, même si cette dernière se fonde pour partie sur ces travaux. Cette incertitude quant à la méthode retenue par l'administration pour arrêter le montant déductible de la pension versée au dernier né de M. A... est en l'espèce indifférente car le débat contentieux se cristallise sur une question de méthode.

3. Venons-en à présent au litige qui vous est soumis.

3.1. Vous pourriez être tentés de censurer les ordonnances attaquées pour méconnaissance du champ d'application de la loi. La rédaction des jugements, dont le juge l'appel a, on l'a dit, adopté les motifs, peut laisser penser que les juges du fond ont appliqué, à un litige relatif à la déductibilité d'une pension ayant pour objet l'entretien de l'enfant, une condition propre à la déductibilité d'une pension dont l'objet est exclusivement alimentaire. Ils se sont référés aux dispositions de l'article 208 du code civil et non à celles de l'article 203 ainsi qu'à « *l'état de besoin de* » la mère de l'enfant et à la « *fortune* » de M. A... pour refuser partiellement la déduction des sommes versées. Une lecture neutralisante n'est cependant pas hors de portée. Nous vous proposons ainsi de regarder les juges du fond, qui ont également cité les dispositions de l'article 371-2 du code civil, comme ayant entendu se fonder, pour confirmer la remise en cause de la déduction de la pension litigieuse, sur son caractère disproportionné compte tenu des ressources de la mère de l'enfant et des besoins effectifs de l'enfant. Vous n'avez du reste pas adressé de MOP en ce sens aux parties.

3.2. Cet effort ne sauvera pas pour autant les ordonnances attaquées. Il vous offrira en revanche l'opportunité d'apporter quelques clarifications, d'un réel intérêt pratique pour le contribuable, sur la manière d'appliquer l'article 371-2.

M. A... reproche au juge d'appel de ne pas avoir répondu au moyen tiré de ce que l'administration aurait dû, pour évaluer le montant déductible de la pension litigieuse, apprécier ses ressources en prenant en compte ses revenus avant déduction des pensions versées pour l'entretien de ses enfants et non à ses revenus nets de pensions. L'angle d'attaque n'est pas le plus pertinent. En pointant un défaut de réponse à moyen plutôt qu'une erreur de droit, il s'exposait au risque d'une interprétation bienveillante des décisions des juges du fond, s'éloignant de leur lettre mais conforme à leur esprit. L'admission du pourvoi a toutefois fermé la voie à cette solution.

M. A... soutenait devant les premiers juges que l'administration aurait dû prendre en compte, non son revenu fiscal de référence avant rectifications, mais son revenu fiscal de référence après rectifications, sensiblement plus élevé selon lui. Ils ont écarté cette argumentation, au motif que le montant de la pension alimentaire admis en déduction par l'administration était suffisant quand bien même il aurait un revenu fiscal de référence rectifié porté aux montants demandés au titre des deux années litigieuses. Devant la cour, il a changé de terrain et fait valoir que l'administration aurait dû prendre en compte un revenu « brut », calculé avant déduction des pensions versées à ses trois enfants, et non un revenu net de ces pensions. Le juge d'appel s'est borné à adopter les motifs des premiers juges en précisant que le requérant ne faisait « *état d'aucun élément distinct de ceux soumis [à l'appréciation des juges du fond]* » et « *n'apport[ait] aucun élément ou développement nouveau de nature à remettre en cause la constatation des premiers juges que l'état de besoin de [la mère] (...) n'est pas établi* ». Il n'a donc pas répondu au nouveau moyen dont il était saisi et qui n'était pas inopérant.

Nous vous invitons non seulement à accueillir le moyen soulevé mais aussi à trancher, par un *obiter dictum*, la question de droit sous-jacente qui a justifié l'inscription de cette affaire à votre formation de jugement : quel revenu devait-être pris en compte pour la fixation de la contribution à l'entretien et l'éducation ?

Comme nous venons de l'indiquer, l'administration a retenu le revenu fiscal de référence. Utilisé comme indicateur du niveau de vie d'un foyer fiscal pour l'attribution de certaines prestations sociales et d'exonérations, il est calculé à partir du revenu net imposable auquel sont ajoutés certains revenus exonérés d'impôt ou soumis à un prélèvement libératoire et certains abattements et charges déductibles du revenu. Il n'inclut pas toutefois les pensions déduites sur le fondement du 2° du II de l'article 156 du CGI. M. A... objecte qu'il y a lieu de raisonner en revenu « brut », avant déduction des pensions versées. Nous croyons qu'il a raison.

Cela paraît assez évident s'agissant de la pension litigieuse et à la fois logique et équitable s'agissant des pensions, préalablement fixées, versées à ses autres enfants issus d'un premier lit, sauf à risquer de pénaliser le dernier enfant bénéficiaire d'une pension. C'est d'ailleurs précisément cette considération qui a conduit le ministère de la justice, dans la circulaire déjà mentionnée du 12 avril 2010, à prendre en compte tous les enfants du parent débiteur pour apprécier le pourcentage de ses ressources devant être affecté à leur entretien et à leur éducation. Il est indiqué en ce sens : « *La*

contribution qu'un parent doit verser à l'autre parent pour les frais d'éducation et d'entretien d'un enfant qui ne réside pas avec lui, ne doit pas empêcher ce parent débiteur de faire face aux frais d'éducation et d'entretien des autres enfants dont il a la charge. Admettre une solution contraire reviendrait à conférer une préférence à l'obligation alimentaire due pour les enfants nés d'une première union, ou à ceux dont la contribution aux frais d'entretien et d'éducation a été fixée en premier ».

Afin d'éclairer utilement les juges de renvoi, nous vous invitons donc, d'une part, à rappeler qu'il appartient au contribuable, qui entend déduire de ses revenus imposables une pension versée au titre de la contribution à l'entretien et à l'éducation de l'enfant, de démontrer que le montant de cette pension - sauf à ce qu'il soit fixé par une décision de justice - peut être regardé comme proportionné à ses ressources, à celles de l'autre parent ainsi qu'aux besoins de l'enfant, compte tenu notamment de son âge. Nous vous invitons, d'autre part, à préciser que les ressources à prendre en compte, pour apporter cette justification, s'apprécient sans déduction ou adjonction des pensions versées ou reçues et que cette proportionnalité doit s'apprécier globalement en tenant compte, le cas échéant, de l'ensemble des pensions versées par le contribuable. Soulignons sur ce dernier point que la table de référence publiée par le ministère de la justice présente un réel intérêt pratique pour les contribuables et qu'il ne fait guère de doute à nos yeux qu'ils peuvent, s'ils le souhaitent, utilement s'y référer pour procéder à cette appréciation.

Le principe d'économie des moyens vous dispensera, si vous nous suivez, d'examiner les autres moyens du pourvoi.

PCMNC :

- **à l'annulation des ordonnances attaquées ;**
- **au renvoi des affaires à la cour administrative d'appel de Marseille,**
- **à ce que l'Etat verse à M. A... la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**