



Commentaire

Décision n° 2018-753 QPC du 14 décembre 2018

M. Jean-Guilhem G.

(Attribution de la majoration de quotient familial pour enfant mineur en résidence alternée)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 1^{er} octobre 2018 par le Conseil d'État (décision n° 421941 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Jean-Guilhem G. Cette question est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 193 *ter* du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction issue de la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002 et du cinquième alinéa du paragraphe I de l'article 194 du même code,

Dans sa décision n° 2018-753 QPC du 14 décembre 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré la seconde phrase du cinquième alinéa du paragraphe I de l'article 194 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007, conforme à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions contestées

1. – L'attribution de la majoration de quotient familial auquel l'enfant mineur ouvre droit en cas de résidence alternée au domicile de chacun de ses parents

La loi n° 2002-305 du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale a fait disparaître du code civil la notion de garde juridique des enfants comme élément constitutif de la définition de l'autorité parentale.

A également été consacrée dans la loi la possibilité d'une résidence alternée de l'enfant au domicile de chacun de ses parents, en cas de séparation, de divorce, d'instance de séparation ou de divorce, en l'inscrivant dans un nouvel article 373-2-9 du code.

Ces évolutions ont entraîné une adaptation des dispositions du CGI relatives à la prise en compte des charges de famille pour le calcul de l'impôt sur le revenu (IR), qui a été réalisée dans un premier temps par la voie prétorienne avant d'être inscrite dans la loi.

* L'IR est calculé selon un barème progressif, fixé à l'article 197 du CGI, dont le taux s'élève par « tranche » de revenus.

Le quotient familial permet d'atténuer la progressivité de l'IR en fonction de la situation et des charges de famille de chaque contribuable. Le principe de ce quotient est posé par le premier alinéa de l'article 193 du CGI, qui prévoit que le revenu est « *pour le calcul de l'impôt sur le revenu, divisé en un certain nombre de parts, fixé conformément à l'article 194, d'après la situation et les charges de famille du contribuable* ». Le paragraphe I de l'article 194 comporte un tableau déterminant ainsi le nombre de parts de quotient familial.

En cas de séparation ou de divorce, l'article 194 du CGI prévoyait traditionnellement de considérer chacun des parents comme un célibataire ayant à sa charge les enfants dont il avait la garde exclusive. Il bénéficiait alors seul de la majoration du quotient familial (c'est-à-dire l'attribution de demi-parts ou parts supplémentaires, selon le rang de l'enfant dans la famille, pour le calcul du revenu imposable) à laquelle ouvrent droit les enfants dont il avait la garde.

* Ainsi que le rappelle Mme Aurélie Bretonneau dans ses conclusions sous la décision de renvoi de la QPC, « *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 des 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'État qui s'est chargé de l'adaptation par voie prétorienne à l'occasion d'un avis de section Mouthe* »¹.

Dans cet avis du 14 juin 2002², le Conseil d'État, s'écartant de la lettre de l'article 194 du CGI, a considéré que le critère de la garde juridique, auquel cet article se référait alors, devait être interprété comme posant un critère de « charge matérielle » qui était mentionné au premier alinéa de cet article 194. Le Conseil d'État a ensuite tiré les conséquences de l'adoption du critère de la charge matérielle en cas d'égale répartition de cette charge entre les parents. Dans ce cas, « *le bénéfice de la majoration du quotient familial est attribué à celui des parents que la convention homologuée par le juge judiciaire a expressément désigné à cette fin, / - en l'absence d'une telle convention ou dans son silence,*

¹ Aurélie Bretonneau, conclusions sous la décision n° 421941 : *Droit fiscal* 2018, n° 42-43, comm. 422.

² CE Sect., 14 juin 2002, n° 241036,

l'enfant est réputé à la charge de chacun de ses parents, au sens et pour l'application de l'article 196 du code général des impôts, mais n'ouvre droit qu'à un avantage égal à la moitié de celui prévu au premier alinéa de l'article 194 et à l'article 197 de ce code pour un enfant de même rang ».

2. – Le cinquième alinéa du paragraphe I de l'article 194 du code général des impôts : la majoration de quotient familial à laquelle ouvre droit l'enfant mineur en résidence alternée chez ses deux parents est, en principe, partagée à égalité entre ces derniers

Tirant les conséquences des évolutions du code civil dans le CGI en reprenant les principes dégagés par le Conseil d'État dans son avis *Mme Mouthe*, l'article 30 de la loi du 30 décembre 2002 précitée a substitué à la notion de garde celle d'entretien, qui est devenue le critère d'attribution de la majoration de quotient familial à laquelle l'enfant ouvre droit. Il a également prévu une adaptation de cette règle au cas où l'enfant mineur réside en alternance chez chacun de ses parents.

* Le paragraphe I de l'article 194 du CGI, qui est relatif à la détermination du quotient familial, a été modifié pour l'attribution de la majoration à laquelle l'enfant ouvre droit lorsque ses parents sont séparés ou divorcés :

– le quatrième alinéa de ce paragraphe, relatif au cas de l'enfant résidant à titre principal chez l'un de ses parents, a été réécrit de manière à établir un lien entre la résidence principale de l'enfant et la charge principale de son entretien. Ainsi, lorsque l'enfant réside à titre principal chez l'un de ses parents, il est réputé, jusqu'à preuve du contraire, être à la charge de ce parent. Il en résulte que la majoration de quotient familial à laquelle il ouvre droit est, en principe, attribuée à ce parent ;

– un cinquième alinéa nouveau a été créé dans ce paragraphe, relatif au cas de l'enfant mineur résidant en alternance chez chacun de ses parents. Dans ce cas et sauf convention ou décision contraire, l'enfant est réputé être à la charge égale de l'un et l'autre parent. La majoration de quotient familial à laquelle il ouvre droit est, en principe, répartie de manière égale entre les parents. Ainsi, la demi-part ou la part à laquelle l'enfant ouvre droit est divisée à égalité entre les deux parents, qui bénéficient donc chacun d'une majoration égale à un quart de part (ou une demi-part si l'enfant ouvre droit à une part). La seconde phrase du troisième alinéa prévoit que cette présomption peut néanmoins être renversée s'il est justifié que l'un des parents assume la charge principale de l'enfant.

3. – Le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 156 du code général des impôts : l'impossibilité de déduire la pension alimentaire versée par l'un des parents pour l'entretien de l'enfant mineur en résidence alternée chez chacun de ses parents

* En cas de séparation des parents, lorsque la résidence est fixée au domicile de l'un d'entre eux, l'autre parent peut être tenu de verser à l'autre une contribution pour l'entretien de l'enfant, qui prend la forme d'une pension alimentaire (article 373-2-2 du code civil). Son montant est fixé « *en considération des seules facultés contributives des parents de l'enfant et des besoins de celui-ci* »³.

Elle peut, en tout ou partie, non seulement être versée sous forme monétaire, mais aussi prendre la forme d'une prise en charge directe de frais exposés au profit de l'enfant (troisième alinéa de l'article 373-2-2 du code civil) ou être servie sous forme d'un droit d'usage et d'habitation (quatrième alinéa du même article).

* En principe, en application du 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI, relatif à l'assiette de l'IR, la pension alimentaire, qu'elle soit versée en argent ou en nature, est déductible des revenus de son débiteur lorsque, conformément au code civil, son montant correspond aux besoins de celui qui la reçoit et aux moyens de celui qui la doit. Corrélativement, elle est prise en compte dans les revenus imposables de celui qui la perçoit, en application de l'article 79 du CGI.

Toutefois, dès lors que la prise en compte des charges de famille pour le calcul de l'IR s'effectue *via* le quotient familial, la déduction de la pension alimentaire est exclusive du rattachement de l'enfant au foyer fiscal du débiteur. Le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI prévoit en effet 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* ». Seul le parent qui ne rattache pas du tout son enfant à son foyer fiscal peut donc bénéficier de la déduction. Ainsi, le parent accueillant son enfant en résidence alternée et bénéficiant de ce fait de la moitié seulement de la majoration de quotient familial (un quart de part ou une demi-part), au motif que sa prise en charge est réputée également partagée, ne peut pas déduire la pension alimentaire qu'il verse à l'autre parent pour l'entretien de l'enfant.

Dans ce cas, la pension n'est pas imposable dans les revenus de son bénéficiaire. L'article 80 *septies* du CGI, institué par l'article 30 de la loi du 30 décembre 2002 prévoit que « *Les pensions alimentaires versées pour un enfant mineur résidant en alternance chez ses parents et pris en compte pour la détermination du quotient*

³ Cass. 1^{ère} civ., 23 octobre 2013, n° 12-25.301.

familial de chacun d'eux ne sont pas imposables entre les mains de celui qui les reçoit ».

4. – Le cinquième alinéa du paragraphe I de l'article 194 combiné avec l'article 193 ter du code général des impôts : la présomption de charge égale ne peut être renversée en faisant valoir le versement d'une pension alimentaire à l'autre parent

* L'article 30 de la loi du 30 décembre 2002 a également inséré dans le CGI un nouvel article 193 ter, qui, pour l'attribution des parts de quotient familial prises en compte pour le calcul de l'IR, définit la notion générale de personne ou d'enfant à charge comme « *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* ». Dans son rapport au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Gilles Carrez indiquait que « *La charge d'entretien s'entend de l'ensemble des charges financières pesant sur le contribuable au titre de l'entretien et de l'éducation d'un enfant. Les charges les plus courantes sont celles liées au logement, à la nourriture, à la santé, à l'habillement, à la scolarité, à l'éducation, à la garde et aux loisirs. La charge d'entretien doit donc être envisagée comme un critère matériel* »⁴.

L'exclusion de la prise en compte d'une éventuelle pension alimentaire pour déterminer le quotient familial des contribuables s'explique par l'idée qu'il s'agit d'un revenu de transfert fiscalement neutre, dans la mesure où elle est déductible des revenus de celui qui la verse et imposable dans les revenus de celui qui la reçoit.

* Compte tenu de l'absence de prise en compte, pour le calcul de l'IR, de l'appauvrissement résultant du versement d'une pension alimentaire pour l'entretien de leur enfant mineur alors même qu'ils ne bénéficient que de la moitié de la majoration de quotient familial à laquelle cet enfant ouvre droit, certains contribuables ont entrepris, sur le fondement de la seconde phrase du troisième alinéa du paragraphe I de l'article 194 du CGI de se voir attribuer l'intégralité de la majoration de quotient familial, en se prévalant du versement de cette pension pour écarter la présomption de répartition de charge égale entre les parents.

Saisi d'un litige relatif à l'interprétation de la seconde phrase du troisième alinéa du paragraphe I de l'article 194 du CGI, le Conseil d'État a jugé, dans une décision *Danthony* du 28 décembre 2016⁵, que la notion de « *charge principale* » en cas de résidence alternée doit être définie par référence à l'article 193 ter du CGI :

⁴ Rapport n° 444, 5^{ème} partie (Assemblée nationale – XII^{ème} législature), p. 357.

⁵ CE 28 décembre 2016, n° 393214, *M. Danthony* : Droit fiscal 2017, n° 12, comm. 211.

« Il résulte des dispositions précitées, à la lumière des travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2002 dont elles sont issues, 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 d'une pension alimentaire ne peut donc pas être invoqué aux fins de renverser cette présomption. Celle-ci peut, en revanche, être renversée par le parent qui démontre qu'il assume seul ou majoritairement les dépenses d'entretien et d'éducation de l'enfant (peu important que parmi les sources de financement de ces dépenses figure une pension alimentaire versée par l'autre parent).

B. – Origine de la QPC et question posée

Le divorce des époux G., qui ont eu trois enfants, a été prononcé par un jugement du 18 décembre 2007 fixant la résidence habituelle des enfants en alternance au domicile des deux parents. Une pension alimentaire a été mise à la charge du père pour l'entretien des enfants lorsqu'ils sont en résidence chez leur mère.

Pour le calcul de l'IR au titre de l'année 2012, le requérant, qui a été imposé sur la base d'un quotient familial égal à 2,5 parts, tenant compte de l'égale répartition de la majoration de quotient familial à laquelle ouvrait droit ses enfants, a déduit de son revenu imposable le montant de la pension alimentaire versée à son ex-épouse. Estimant que la majoration du nombre de parts du quotient familial était incompatible avec la déduction de cette pension alimentaire, l'administration a réintégré le montant de cette pension dans son revenu imposable. Il en est résulté des cotisations supplémentaires d'IR, dont le requérant a demandé la décharge au tribunal administratif de Paris, en revendiquant le bénéfice de l'intégralité de la majoration de quotient familial au motif qu'il versait une pension alimentaire. Par un jugement du 4 novembre 2016, le tribunal administratif de Paris a jugé que la cotisation d'IR à laquelle l'intéressé avait été assujéti devait être recalculée en prenant en compte un quotient familial de 3,5 parts, écartant ainsi la présomption d'égale prise en charge des enfants en résidence alternée. Le ministre des finances et des comptes publics a formé appel de la décision rendue, se prévalant de la décision *Danthony* précitée, intervenue entretemps, le 28 décembre 2016.

Devant la cour administrative d'appel de Paris, le requérant a posé la question de la conformité au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt des articles 193 *ter* et 194 du CGI. La QPC a été transmise au Conseil d'État le 2 juillet 2018.

Après avoir réitéré sa jurisprudence exprimée dans décision *Danthony* précitée selon laquelle « *Il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2002 dont elles sont issues, 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 Conseil d'État a estimé que « *Le moyen tiré de ce qu[e ces dispositions] portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment au principe d'égalité, soulève une question présentant un caractère sérieux* ». Il a, en conséquence, renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel, dans sa décision précitée du 1^{er} octobre 2018, en restreignant le champ des dispositions contestées à l'article 193 *ter* et au cinquième alinéa⁶ du paragraphe I de l'article 194 du CGI.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – La détermination du texte objet de la QPC et la délimitation de son champ

* Le Conseil d'État précisait dans les motifs de sa décision que l'article 193 *ter* du code général des impôts est renvoyé « *dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002* ».

En revanche, ni la décision de renvoi, ni les écritures du requérant ne précisait la version dans laquelle le cinquième alinéa du paragraphe I de l'article 194 du CGI était renvoyé au Conseil constitutionnel. Il revenait donc à ce dernier de la déterminer. La QPC devant être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il était saisi de l'article 194 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (paragr. 1).

* Le requérant soutenait que les dispositions renvoyées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État dans sa décision *Danthony* du 28 décembre 2016, instituaient une différence de traitement entre les contribuables accueillant leur enfant mineur en résidence alternée et contribuant, en sus, à la prise en charge de ses besoins lorsqu'il réside chez l'autre parent. Selon lui, en effet, elles empêchaient, dans un tel cas, qu'il soit tenu compte du versement d'une pension alimentaire pour écarter la présomption de charge égale instituée par la loi et obtenir l'attribution de l'intégralité de la majoration de quotient familial à laquelle l'enfant ouvre droit.

⁶ La décision de renvoi mentionnait par erreur le troisième alinéa.

Il en résultait donc une différence de traitement entre les parents suivant que leur participation à la charge d'entretien de l'enfant est effectuée sous la forme d'une pension alimentaire ou d'une contribution n'en ayant pas le caractère. Cette différence de traitement était selon lui aggravée du fait de l'absence de déductibilité de la pension alimentaire pour la détermination du revenu imposable. Il en résultait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

Au vu de ces griefs, le Conseil a limité le champ de la QPC à la seconde phrase du cinquième alinéa du paragraphe I de l'article 194 du CGI (« *Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants* ») (paragr. 5).

B. – Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

1. – La jurisprudence constitutionnelle

* Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *La loi... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »⁷.

Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

* Le Conseil a déjà eu l'occasion de se prononcer sur la question de l'exclusion de sommes aux fins de détermination d'une contribution alimentaire entre époux.

⁷ Par exemple : décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Françoise B. (Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées)*, paragr. 6.

Dans sa décision 2014-398 QPC⁸, il s'est prononcé sur l'absence de prise en considération des sommes versées au titre de la réparation des accidents du travail et au titre du droit à compensation d'un handicap dans la fixation de la prestation compensatoire versée par un époux divorcé à son ex-époux.

Le Conseil a alors considéré « en premier lieu, qu'en excluant des éléments retenus pour le calcul de la prestation compensatoire les sommes versées au titre de la réparation des accidents du travail, ces dispositions empêchent de prendre en compte des ressources destinées à compenser, au moins en partie, une perte de revenu alors que, par ailleurs, toutes les autres prestations sont prises en considération dès lors qu'elles assurent un revenu de substitution ; [...] en second lieu, qu'en application de l'article 271 du code civil, il incombe au juge, pour fixer la prestation compensatoire selon les besoins et ressources des époux, de tenir compte notamment de leur état de santé ; que les sommes versées à une personne au titre de la compensation de son handicap ne sauraient être détournées de leur objet pour être affectées au versement de la prestation compensatoire dont cette personne est débitrice ; que, toutefois, en excluant la prise en considération des sommes versées au titre de la compensation du handicap dans la détermination des besoins et ressources, les dispositions contestées ont pour effet d'empêcher le juge d'apprécier l'ensemble des besoins des époux, et notamment des charges liées à leur état de santé » (cons. 7 et 8)

Le Conseil en a déduit que « l'interdiction de prendre en considération, pour fixer le montant de la prestation compensatoire, les sommes versées à l'un des époux au titre de la réparation d'un accident du travail ou au titre de la compensation d'un handicap institue entre les époux des différences de traitement qui ne sont pas en rapport avec l'objet de la prestation compensatoire qui est de compenser la disparité que la rupture du mariage crée dans leurs conditions de vie respectives ; que, par suite, cette interdiction méconnaît l'égalité devant la loi ; que le second alinéa de l'article 272 du code civil doit être déclaré contraire à la Constitution » (cons. 9).

* Par ailleurs, le Conseil a statué dans une décision 2015-488 QPC⁹ sur une différence de traitement instituée entre époux divorcés selon qu'ils sont débiteurs à leur ex-époux d'une prestation compensatoire ou d'une indemnité allouée à titre exceptionnel, le premier pouvant obtenir la révision alors que le second ne le peut pas. Il a ainsi considéré « en premier lieu, [...] que le débiteur d'une indemnité allouée à titre exceptionnel et celui de la prestation compensatoire sont dans une situation différente » (cons. 8), « en deuxième lieu, d'une part, que, selon

⁸ Décision n° 2014-398 QPC du 2 juin 2014, *M. Alain D. (Sommes non prises en considération pour le calcul de la prestation compensatoire)*.

⁹ Décision n° 2015-488 QPC du 7 octobre 2015, *M. Jean-Pierre E. (Indemnité exceptionnelle accordée à l'époux aux torts duquel le divorce a été prononcé)*, cons. 10 et 11.

l'interprétation donnée par la Cour de cassation de la disposition contestée en raison des conditions d'attribution et de la nature particulières de l'indemnité allouée à titre exceptionnel, le débiteur de cette indemnité, qu'elle soit fixée sous forme de capital, de rente temporaire ou de rente viagère, n'a pas la possibilité d'en demander la révision ; que selon les dispositions de la loi du 11 juillet 1975, la prestation compensatoire prend la forme d'un capital lorsque la consistance des biens de l'époux débiteur le permet ou, à défaut, d'une rente attribuée pour une durée égale ou inférieure à la vie de l'époux créancier ; qu'aux termes de l'article 273 du code civil issu de ladite loi "La prestation compensatoire a un caractère forfaitaire. Elle ne peut être révisée même en cas de changement imprévu dans les ressources ou les besoins des parties, sauf si l'absence de révision devait avoir pour l'un des conjoints des conséquences d'une exceptionnelle gravité" ; que la différence de traitement ainsi instituée entre le débiteur de l'indemnité exceptionnelle et celui de la prestation compensatoire, en ce qui concerne la possibilité de révision de l'une et de l'autre lorsqu'elles sont fixées sous forme de rente, est en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit » (cons. 9), « d'autre part, que [...] si les modifications du régime de la prestation compensatoire postérieures à la loi du 11 juillet 1975 ont accru la différence de traitement entre le débiteur de la prestation compensatoire dont le paiement a été ordonné avant l'entrée en vigueur de la loi du 26 mai 2004 et celui d'une indemnité exceptionnelle accordée en application de l'article 280-1 du code civil dans sa rédaction issue de la loi du 11 juillet 1975 et abrogé par la loi du 26 mai 2004, lorsque l'une et l'autre sont fixées sous forme de rente viagère, ces modifications successives n'ont pas pour effet de priver cette différence de traitement de rapport direct avec l'objet de la loi qui l'a initialement établie en raison de la nature distincte de ces deux créances consécutives au divorce ; qu'en outre, l'abrogation des dispositions de l'article 280-1 du code civil par la loi du 26 mai 2004 et la modification des conditions d'attribution de la prestation compensatoire introduites par cette loi dans l'article 271 du code civil rendent inopérante la comparaison de la situation du débiteur de l'indemnité exceptionnelle et celle du débiteur de la prestation compensatoire fixée en application de ces nouvelles dispositions ; qu'il s'ensuit que, par elle-même, la disposition contestée ne méconnaît pas le principe d'égalité ».

2. – L'application à l'espèce

Le Conseil constitutionnel a d'abord énoncé sa formulation de principe relative au principe d'égalité devant la loi (paragr. 6) et au principe d'égalité devant les charges publiques (paragr. 7).

Le Conseil a rappelé les règles d'attribution, sauf preuve contraire, de la majoration de quotient familial à laquelle un enfant ouvre droit lorsque ses parents sont séparés ou divorcés, soit que l'enfant réside à titre principal chez l'un d'eux

soit qu'il réside en alternance chez chacun d'eux : « *L'article 194 du code général des impôts détermine le nombre de parts de quotient familial à prendre en considération, pour la division du revenu imposable, en fonction de la situation et des charges de famille du contribuable. En vertu de la première phrase du cinquième alinéa de son paragraphe I, l'enfant mineur en résidence alternée au domicile de chacun de ses parents séparés ou divorcés est, sauf disposition contraire, réputé être à la charge égale de l'un et l'autre. En ce cas, la majoration de quotient familial à laquelle l'enfant ouvre droit est attribuée pour moitié à chacun d'eux* » (paragr. 8). Puis, il a présenté la portée des dispositions contestées, qui sont relatives à la possibilité de renverser cette présomption de charge égale si l'un des parents justifie assumer la charge principale de l'enfant : « *Il résulte de ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en combinaison avec celles de l'article 193 ter, que cette preuve ne peut résulter du versement d'une pension alimentaire* » (même paragr.).

Le Conseil constitutionnel a ensuite rappelé qu'il n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement et que, par conséquent, il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé (paragr. 9).

À la lumière de ce constat, le Conseil a relevé que l'attribution à l'un des parents de la majoration de quotient familial vise à tenir compte du fait qu'il assume la charge principale de l'enfant en s'acquittant directement des dépenses nécessaires à son entretien. L'objet de la pension alimentaire est différent : elle est destinée à « *équilibrer les contributions des parents à l'éducation et à l'entretien de l'enfant* » (paragr. 10). L'exclusion, dès lors, de la pension alimentaire pour apprécier si l'un des parents assume la charge principale de l'enfant, est ainsi justifiée par le fait de 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* » (même paragr.). La neutralisation de ce transfert financier, dans ce cadre, permet de caler la répartition de la majoration de quotient familial sur les dépenses directement acquittées pour l'enfant sur le revenu disponible de chaque parent, que celui-ci ait été enrichi ou appauvri par le transfert correspondant à la pension alimentaire.

Le Conseil a ensuite ajouté, dans le cas particulier de parents, séparés ou divorcés, d'un enfant en résidence alternée, que « *l'attribution de cette majoration de quotient familial à parts égales entre les parents [...] résulte du fait qu'ils sont réputés s'acquitter à parts égales des dépenses de son entretien* » (paragr. 11).

Le Conseil en a déduit que le législateur, « *en excluant également dans ce cas la prise en compte de la pension alimentaire versée par l'un des parents pour*

rapporter la preuve qu'il assume la charge principale de l'enfant », s'était fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi (paragr. 12).

Dans un second temps, le Conseil a précisé, d'une part, que le parent débiteur de la pension alimentaire bénéficie en tout état de cause de la moitié de la majoration de quotient familial à laquelle l'enfant ouvre droit, d'autre part, qu'il a la possibilité de renverser la présomption sur le fondement des dépenses, autres que celles résultant du versement de la pension alimentaire, acquittées pour l'entretien de l'enfant et, enfin, que la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou l'accord des parents peuvent décider d'une attribution différente de la majoration de quotient familial (paragr. 13).

En conséquence, le Conseil constitutionnel a écarté les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques et du principe d'égalité devant la loi (paragr. 14).

En conclusion, dès lors qu'elle ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit (paragr. 15), le Conseil a déclaré conforme à la Constitution la seconde phrase du cinquième alinéa du paragraphe I de l'article 194 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.