

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Une pension alimentaire entre ex-époux peut-elle être payée et déduite par l'un d'entre eux après avoir fait homologuer des conventions préalables au divorce par ...

Auteur : Coulée, Marie

Promoteur(s) : Pire, Didier

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2023-2024

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/22237>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Une pension alimentaire entre ex-époux peut-elle être payée et déduite par l'un d'entre eux après avoir fait homologuer des conventions préalables au divorce par consentement mutuel dans lesquelles il était renoncé à toute pension réciproque ?

Marie COULEE

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2023-2024

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Didier PIRE

Table des matières

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION | 4 |
| CHAPITRE I : LA PENSION ALIMENTAIRE APRES DIVORCE PAR CONSENTEMENT MUTUEL 5 | |
| SECTION 1 : FONDEMENT LEGAL..... | 5 |
| SECTION 2 : NATURE DE LA PENSION ALIMENTAIRE..... | 5 |
| SECTION 3 : MODIFICATION DE LA PENSION ALIMENTAIRE | 7 |
| CHAPITRE II : LES CONDITIONS DE DEDUCTION DES PENSIONS ALIMENTAIRES | 9 |
| SECTION 1 : PAIEMENT REGULIER | 10 |
| SECTION 2 : DEUX MENAGES DISTINCTS | 10 |
| SECTION 3 : UNE OBLIGATION ALIMENTAIRE RESULTANT DU CODE CIVIL OU DU CODE JUDICIAIRE | 11 |
| SECTION 4 : PAIEMENT JUSTIFIE PAR DES DOCUMENTS PROBANTS | 12 |
| SECTION 5 : UN ETAT DE BESOIN ?..... | 12 |
| CHAPITRE III : FORMES DE PENSIONS ALIMENTAIRES | 13 |
| SECTION 1 : LA CAPITALISATION | 13 |
| SECTION 2 : LA PENSION ALIMENTAIRE EN NATURE..... | 15 |
| SECTION 3 : LES ARRIERES JUDICIAIRES DE PENSIONS ALIMENTAIRES | 16 |
| CONCLUSION | 18 |
| BIBLIOGRAPHIE..... | 19 |
| DOCTRINE..... | 19 |
| JURISPRUDENCE..... | 20 |

Introduction

Les époux qui choisissent de divorcer par consentement mutuel doivent régler préalablement toutes les conséquences de leur divorce, y compris le sort de la pension alimentaire. La particularité du divorce par consentement mutuel par rapport au divorce pour désunion irrémédiable est la totale liberté contractuelle des parties quant au contenu des conventions préalables, sur lequel aucun contrôle judiciaire n'est exercé. Les époux décident librement du montant de la pension alimentaire et de ses modalités de paiement. Ils peuvent également décider de renoncer à toute pension alimentaire.

Une pension alimentaire prévue dans les conventions préalables à divorce par consentement mutuel est, en principe, déductible dans le chef de l'époux débiteur et corrélativement taxable dans le chef de l'époux créancier.

La réponse à la question de savoir si une pension alimentaire versée peut être déduite fiscalement alors que les conventions préalables à divorce par consentement mutuel prévoyaient qu'il y soit renoncé nous amène, dans un premier temps, à nous interroger sur la qualification juridique des conventions préalables et les possibilités de les modifier. Nous examinerons ensuite les conditions de déductibilité des rentes alimentaires, en distinguant les différentes formes de pensions alimentaires avant de conclure sur la question qui nous occupe.

Chapitre I : La pension alimentaire après divorce par consentement mutuel

Section 1 : Fondement légal

Le divorce par consentement mutuel est accessible aux époux qui s'accordent sur l'ensemble des conséquences de leur divorce (art. 1287 C. jud.). Contrairement à la procédure relative au divorce pour cause de désunion irrémédiable, la procédure de divorce par consentement mutuel est essentiellement écrite et la comparution des parties à l'audience est exceptionnelle (art. 1289 C.jud.).

Le contenu de l'accord des époux est repris dans des conventions préalables qui sont déposées au greffe avec la requête en divorce (art. 1288*bis*, § 1^{er}, al. 4, 1^o C.jud.). Les conventions préalables peuvent être rédigées par acte sous signature privée et devront être constatées par acte authentique si une mutation immobilière intervient¹. Dans ce dernier cas, les conventions bénéficieront de la force exécutoire dès la signature sauf en ce qui concerne les mesures relatives aux enfants qui doivent d'abord être homologuées judiciairement².

L'article 1288 du Code judiciaire énumère les matières sur lesquelles les époux doivent impérativement s'accorder. La doctrine distingue traditionnellement les conventions reprenant les mesures relatives aux droits et devoirs des époux de celles relatives aux enfants³. Seules ces dernières font l'objet d'un contrôle judiciaire d'une part, par le Ministère public (art. 1289*ter* C.jud.) et d'autre part, par le tribunal lui-même (art. 1290, al. 2, et 1298 C. jud.)⁴.

Le règlement de la pension alimentaire fait partie des éléments sur lesquels les époux doivent se prononcer dans leurs conventions préalables. L'article 1288, alinéa 1^{er}, 4^o du Code judiciaire prévoit que les époux sont tenus de régler par écrit : « *le montant de ou la renonciation à l'éventuelle pension à payer par l'un des époux à l'autre durant la procédure et après le divorce, la formule de son éventuelle adaptation au coût de la vie, les circonstances dans lesquelles et les modalités selon lesquelles ce montant pourra être révisé après le divorce* ».

Section 2 : Nature de la pension alimentaire

S'agissant d'un élément des conventions relatives aux droits et devoirs des époux, aucun contrôle judiciaire n'est exercé quant à la fixation de la pension alimentaire. Les parties sont totalement libres de transiger comme elles le souhaitent : prévoir ou renoncer au paiement d'une

¹ S., JAUMOTTE, *Le divorce par consentement mutuel*, Liège, Kluwer, 2022, p. 32 ; Y.-H. LELEU, *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 506, n° 549.

² Y.-H. LELEU, *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 504, n° 545.

³ Y.-H. LELEU, *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 505, n° 548.

⁴ S. JAUMOTTE, « Le divorce par consentement mutuel », in *Droit familial : étude pratique et transversale* (F. FASSIN éd.), Liège, Kluwer, 2023, p. 381, n° 842.

pension alimentaire, décider du montant de la pension alimentaire, des modalités de paiement, d'indexation, de révision, de variation, de suppression⁵.

Les époux peuvent également convenir d'une pension alimentaire capitalisée ou en nature, prenant la forme, par exemple, d'une mise à disposition gratuite d'un immeuble⁶.

La Cour de cassation a eu l'occasion de rappeler que les conventions préalables à divorce par consentement mutuel relatives aux droits et devoirs des époux étaient soumises au droit des contrats et pouvaient donc faire l'objet d'une annulation pour vice de consentement, sans que le divorce ne soit remis en cause⁷. Elles peuvent également être attaquées sur la base de la lésion qualifiée, lorsqu'il existe « une disproportion manifeste entre les prestations stipulées entre les parties et qui résulte du fait qu'une des parties abuse de la position de faiblesse de l'autre⁸ ».

N. GALLUS ajoute que : « l'autonomie de la volonté est absolue et la pension entre époux a un caractère totalement facultatif, détaché de toute référence aux besoins du créancier et aux revenus du débiteur⁹ ». Elle ne s'assimile donc pas à la pension alimentaire prévue à l'article 301 de l'ancien Code civil, dans le cadre du divorce par désunion irrémédiable¹⁰, laquelle requiert la démonstration d'un état de besoin ou d'une dégradation significative de la situation économique du bénéficiaire.

Une rédaction rigoureuse des conventions préalables est de mise car la nature conventionnelle de la pension alimentaire après divorce par consentement mutuel soumet les époux au principe de la convention-loi (art. 5.69 C.civ.)¹¹. Des modifications peuvent donc intervenir mais seulement dans la limite de ce que la convention permet, sous réserve des dispositions légales décrites ci-dessous.

⁵ N. GALLUS, « Les aliments », *Rép. not.*, t. I, l. IV, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 209, n° 245 ; S. JAUMOTTE, « Le divorce par consentement mutuel », in *Droit familial : étude pratique et transversale* (F. FASSIN éd.), Liège, Kluwer, 2023, p. 379, n° 834 ; Y.-H. LELEU, *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 506, n° 548. *Contra* : W. PINTENS, *Echtscheiding door onderlinge toestemming*, Anvers, Kluwer, 1982, p. 219, n° 358.

⁶ Les conséquences fiscales des différentes formes que peut prendre la pension alimentaire seront examinées *supra*, dans le chapitre 3.

⁷ Cass., 16 juin 2000, *Arr. Cass.*, 2000, p. 1119, *Bull.*, 2000, p. 1100, *Div. Act.*, 2001, p. 163, *Juristenkrant*, 2000, p. 1, *E.J.*, 2001, p. 31, *R.C.J.B.*, 2002, p. 400, note H. CASMAN, *Rev. trim. dr. fam.*, 2001, p. 653, *R.W.*, 2000-01, p. 238, note W., PINTENS, *R.G.D.C.*, 2000, p. 652, note Y.-H., LELEU et F., BUYSENS, *T. Not.*, 2000, p. 526.

⁸ Cass., 9 novembre 2012, *Arr. Cass.*, 2012, p. 2487, *Juristenkrant*, 2012 p. 6, *Not. Fisc. M.*, 2013, p. 119, note H. CASMAN, *Pas.*, 2012, p. 2178, *RABG*, 2013, p. 274, *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 834 (somm.), *R.W.*, 2012-13, p. 520 et p. 1416, note E. ADRIAENS, *R.G.D.C.*, 2013, p. 129, note M., DE POTTER DE TEN BROECK, *T. Fam.*, 2013, p. 132, note V., HULPIAU, *T.G.R.*, 2013, p. 103, *T. Not.*, 2013, p. 363.

⁹ N. GALLUS, « Les aliments », *Rép. not.*, t. I, l. IV, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 209, n° 245.

¹⁰ S., JAUMOTTE, *Le divorce par consentement mutuel*, Liège, Kluwer, 2022, p. 52.

¹¹ Cass., 21 juin 1991, *Pas.*, 1991, p. 926 ; N. GALLUS, « Les aliments », *Rép. not.*, t. I, l. IV, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 210, n° 246 ; S., JAUMOTTE, *Le divorce par consentement mutuel*, Liège, Kluwer, 2022, p. 52 ; Y.-H. LELEU, *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 512, n° 560.

Section 3 : Modification de la pension alimentaire

Le règlement transactionnel opéré par les époux a un caractère immuable de sorte que, dès le dépôt de la requête en divorce, les conventions préalables ne peuvent, en principe, plus être modifiées¹².

L'article 1293 du Code judiciaire apporte toutefois un tempérament à ce principe d'immutabilité des conventions. Cette disposition prévoit que, *durant* la procédure en divorce, les époux peuvent saisir le tribunal de la famille afin de proposer une modification des conventions préalables initiales en cas de « *circonstances nouvelles et imprévisibles, dont la preuve est dûment apportée, modifiant gravement leur situation, celle de l'un d'eux ou celle des enfants* ». La doctrine estime que la condition d'imprévisibilité reçoit une interprétation stricte et cite comme exemple l'apparition d'un handicap dans le chef du débiteur d'aliments¹³. Les circonstances nouvelles et imprévisibles ne pourraient donc pas consister en un changement (prévisible) au niveau des revenus ou du coût des enfants. Saisi d'une telle proposition, le juge ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation sur les modifications à apporter¹⁴.

Le corollaire de ce qui précède est la nullité absolue qui entache une éventuelle contre-lettre rédigée durant la procédure en divorce, même de commun accord entre les époux¹⁵.

Après l'inscription du divorce dans la BAEC et pour autant que les époux ne l'aient pas exclu expressément dans leurs conventions préalables, il reste la possibilité inscrite à l'article 1288, alinéa 4 du Code judiciaire, selon laquelle : « *sauf si les parties ont convenu expressément le contraire, le juge compétent peut, ultérieurement, à la demande d'une des parties, augmenter, réduire ou supprimer la pension visée à l'alinéa 1er, 4°, si, à la suite de circonstances nouvelles et indépendantes de la volonté des parties, son montant n'est plus adapté* ».

La pension alimentaire qui serait révisée conformément à cette disposition, perdrait sa nature conventionnelle pour devenir légale¹⁶. Contrairement aux modifications amiables, le juge est tenu par le prescrit de la loi et ne pourrait ni accorder une pension alimentaire qui aurait été exclue, ni augmenter la durée convenue de la pension¹⁷.

Par ailleurs, rien n'interdit aux époux de modifier de commun accord leurs conventions préalables *après* le divorce. Ils restent soumis au principe du consensualisme tel que décrit ci-avant, sans qu'un contrôle judiciaire et sans qu'une modification effective de leur situation ne soient requis¹⁸. Selon nous, les époux pourraient donc décider du paiement d'une pension

¹² S., JAUMOTTE, *Le divorce par consentement mutuel*, Liège, Kluwer, 2022, p. 45.

¹³ S. JAUMOTTE, « Le divorce par consentement mutuel », in *Droit familial : étude pratique et transversale* (F. FASSIN éd.), Liège, Kluwer, 2023, p. 394, n° 874 ; Y.-H. LELEU, *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 526, n° 578.

¹⁴ JAUMOTTE, « Le divorce par consentement mutuel », in *Droit familial : étude pratique et transversale* (F. FASSIN éd.), Liège, Kluwer, 2023, p. 395, n° 879.

¹⁵ Cass., 16 mai 2006, *Div. Act.*, 2007, p. 65, note S., MOSSELMANS, *R.G.D.C.*, 2007, p. 23, note S., MOSSELMANS.

¹⁶ S., JAUMOTTE, *Le divorce par consentement mutuel*, Liège, Kluwer, 2022, p. 53. L'auteure s'interroge sur les critères qui seront retenus par le juge pour procéder à une adaptation ou à la suppression de la pension alimentaire alors que les parties ne sont pas tenues de justifier le montant sur lequel elles se seraient accordées.

¹⁷ Y.-H. LELEU, *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 515, n° 561-1.

¹⁸ N. GALLUS, « Les aliments », *Rép. not.*, t. I, l. IV, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 216, n° 256 ; S. JAUMOTTE, « Le divorce par consentement mutuel », in *Droit familial : étude pratique et transversale* (F. FASSIN éd.), Liège,

alimentaire par l'un d'entre eux alors qu'elle n'était pas initialement prévue. A l'inverse, ils pourraient décider de renoncer à une pension alimentaire qui était inscrite dans les conventions préalables.

Il résulte de ce qui précède que les modifications, judiciaires ou amiables, des conventions préalables sont possibles après le divorce. Au vu du caractère contractuel des conventions préalables à divorce par consentement mutuel relatives aux droits et devoirs des époux ainsi que du principe du consensualisme, nous pensons que les époux peuvent s'accorder sur le versement d'une pension alimentaire postérieurement au divorce même si les conventions préalables l'ont exclu. En revanche, comme nous l'avons indiqué *supra*, le juge ne pourra pas, sur la base de l'article 1298, alinéa 4, du Code judiciaire, accorder à un époux une pension alimentaire à laquelle les parties avaient renoncé au moment de la rédaction de leurs conventions préalables à divorce par consentement mutuel car la loi ne le permet pas.

Examinons à présent les conditions de déductibilité des rentes alimentaires afin de savoir si une telle déductibilité peut continuer à s'appliquer à la pension alimentaire convenue par les époux postérieurement au divorce.

Kluwer, 2023, p. 399, n° 889 ; S., JAUMOTTE, *Le divorce par consentement mutuel*, Liège, Kluwer, 2022, p. 52 ; Y.-H. LELEU, *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 528, n° 582.

Chapitre II : Les conditions de déduction des pensions alimentaires

Les conditions relatives à la déductibilité des pensions alimentaires se trouvent à l'article 104 du Code des Impôts sur les Revenus 1992 (ci-après « CIR ») selon lequel : « *Les dépenses suivantes sont déduites de l'ensemble des revenus nets, dans la mesure où elles ont été effectivement payées au cours de la période imposable:*

1° 80 p.c. des rentes alimentaires régulièrement payées par le contribuable à des personnes qui ne font pas partie de son ménage, lorsqu'elles leur sont payées en exécution d'une obligation résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou d'une obligation légale analogue dans une législation étrangère, ainsi que 80 p.c. des capitaux tenant lieu de telles rentes.

2° 80 p.c. des rentes ou rentes complémentaires dues par le contribuable aux conditions fixées au 1°, mais qui sont payées après la période imposable au cours de laquelle elles sont dues et ce, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif. Toutefois, les rentes payées pour les enfants pour lesquels l'article 132bis a été appliqué pour un exercice d'imposition antérieur ne sont pas déductibles. (...) ».

Si les rentes alimentaires sont déductibles pour celui qui les paie (le débirentier) sur la base de l'article 104 du CIR précité, elles sont corrélativement taxables au titre de revenus divers pour celui qui les reçoit (le crédirentier), conformément aux articles 90, 3° et 4°¹⁹ et 99²⁰ du CIR. Notons toutefois que la déduction des rentes alimentaires par le débirentier n'est pas une condition de taxation dans le chef du patrimoine du crédirentier et inversement, l'absence de déduction n'entraîne pas une absence de taxation²¹.

Pour pouvoir être déduites par le débirentier, les rentes alimentaires doivent (1) être versées régulièrement, (2) à quelqu'un qui ne fait plus partie de son ménage et (3) résulter d'une obligation alimentaire légale visée par le Code civil ou le Code judiciaire, (4) à charge pour lui d'établir qu'il a effectivement payé ces rentes durant la période imposable concernée. Nous examinerons également la condition d'état de besoin (5) qui est parfois imposée par l'administration fiscale.

¹⁹ L'article 90 du CIR prévoit : « *Les revenus divers sont :*

(...)

3° les rentes alimentaires attribuées au contribuable par des personnes du ménage dont il ne fait pas partie, lorsqu'elles lui sont attribuées en exécution d'une obligation résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou de la loi du 23 novembre 1998 instaurant la cohabitation légale, ainsi que les capitaux tenant lieu de telles rentes.

4° les rentes ou rentes complémentaires visées au 3° payées au contribuable après la période imposable à laquelle elles se rapportent en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif (...) ».

²⁰ L'article 99 du CIR prévoit que « *Les rentes ou capitaux visés à l'article 90, alinéa 1^{er}. 3° et 4° sont retenus à concurrence de 80 p.c. du montant effectivement payé ou attribué au bénéficiaire* ».

²¹ J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 94 ; J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, 2020, p. 256.

Section 1 : Paiement régulier

La notion de régularité est interprétée de manière assez souple par l'administration. Il faut une certaine périodicité sans qu'elle ne soit absolue²². Autrement dit, le paiement ne doit pas nécessairement intervenir à intervalles réguliers (de manière hebdomadaire ou mensuelle) ou pour le même montant²³. La régularité peut consister en des paiements répétés à chaque circonstance bien particulière²⁴.

La Cour de cassation a interprété cette notion de régularité comme étant « des paiements qui ne sont pas simplement occasionnels ou volontaires, mais répétés et payés avec une certaine régularité²⁵ ».

L'administration fiscale admet également qu'un léger retard de paiement, de maximum 3 mois après le début du mois auquel la pension se rapporte, n'empêche pas la condition de régularité d'être remplie²⁶. Des arriérés plus importants peuvent être déduits sous certaines conditions (cf. *infra*).

En revanche, il est toutefois exclu qu'un débiteur s'exécute lorsqu'il le souhaite²⁷. Il a été jugé qu'une rente alimentaire n'était régulière que lorsqu'elle était versée sur une base volontaire et aux dates fixées ou convenues. Dans cette affaire, le débirentier faisait preuve de mauvaise volonté tant pour payer les arriérés de rentes alimentaires que pour s'acquitter des rentes alimentaires courantes. La crédière a recouru à une exécution forcée par saisie-arrêt sur salaire afin que son ex-mari s'exécute. Dans ce cas, la déductibilité lui a été refusée²⁸.

Section 2 : Deux ménages distincts

Pour pouvoir déduire la pension alimentaire, le débirentier ne doit pas faire partie du ménage du crédière. En l'absence de définition légale, la notion de ménage doit être comprise dans son sens usuel²⁹ et n'est pas spécialement assimilée à la domiciliation administrative³⁰, même

²² *Com. I.R.*, n° 104/21.

²³ J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 8 ; A. GOEGEBUER, « Regelmatigheid van de betaling en behoefte van de onderhoudsgerechtigde als voorwaarden voor de fiscale aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen », note sous Gand 18 avril 2000 et 22 novembre 2001, *Not. Fisc. M.*, 2002, p. 216 ; V. NICAISE, « De la fiscalité des rentes alimentaires : questions choisies », *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 703, n° 10.

²⁴ Liège, 8 janvier 1992, *F.J.F.*, 1992, p. 140, *M. not. fisc.*, 1992, p. 247, note P., VAN VELTHOVEN. Voy. Aussi F. FOGLI et J. OPRENYESZK, « Le régime fiscal de la famille à l'impôt sur les revenus : évolutions récentes », in H. CASMAN et M. VAN LOOK, *Les régimes matrimoniaux*, Malines, Kluwer, 2018, feuil. mob., T.I-1, 72 et les exemples cités.

²⁵ Cass., 4 février 2016, *F.J.F.*, 2016, p. 266 (somm.), *Fiscologue*, 2016, p. 14 (somm.), *RABG*, 2017, p. 328, *R.W.*, 2016-17, p. 654 (somm.), note.

²⁶ *Com. I.R.*, n° 104/21.

²⁷ M.-C. VALSCHAERTS, « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 128.

²⁸ Anvers, 7 février 2017, *Cour. fisc.*, 2017, p. 628, note S. THYS, *F.J.F.*, 2017, p. 264 (somm.), *Fiscologue*, 2017, p. 10 (somm.), note CB, *T. Fam.*, 2017, p. 226, note J.-E. BEERNAERT.

²⁹ M.-C. VALSCHAERTS, « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 125.

³⁰ V. NICAISE, « De la fiscalité des rentes alimentaires : questions choisies », *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 702, n° 8.

si cette dernière peut être utilisée comme présomption réfragable³¹. Il s'agira d'un « état de fait caractérisé par une communauté de vie domestique et notamment de résidence, sans exclusion des interruptions temporaires³² ». Cette condition doit donc être examinée de manière concrète, au cas par cas³³. Par exemple, la déductibilité peut être acceptée même si deux époux sont domiciliés à la même adresse mais résident dans deux appartements distincts du même immeuble³⁴.

Dans le cas d'époux divorcés, cette condition ne posera généralement aucun problème dans la mesure où les époux seront censés être établis à des adresses différentes et ne plus former un ménage.

Auparavant, durant l'année de la séparation de fait, le débirentier ne pouvait pas déduire les pensions alimentaires versées au crédientier car l'administration considérait qu'ils formaient toujours un ménage dans la mesure où l'imposition était toujours commune³⁵. Cette interdiction a été levée par l'administration dans sa circulaire du 29 juin 2010³⁶.

Enfin, il est à noter que selon l'administration, cette condition doit être appréciée au moment du paiement des pensions et non au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition³⁷.

Section 3 : Une obligation alimentaire résultant du Code civil ou du Code judiciaire

La pension alimentaire doit être versée en exécution d'une obligation du Code civil ou du Code judiciaire³⁸. Les dispositions légales permettant la déductibilité sont énumérées de manière exhaustive³⁹ dans le commentaire administratif de l'article 104, 1^o du CIR⁴⁰. L'article 1288 du Code judiciaire qui fonde légalement, comme nous l'avons vu ci-avant, le paiement d'une pension alimentaire après divorce par consentement mutuel fait partie de cette liste⁴¹.

La jurisprudence a confirmé à plusieurs reprises qu'une pension alimentaire constatée dans des conventions préalables à divorce par consentement mutuel constitue l'exécution d'une

³¹ J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 100.

³² Cass., 5 mai 1977, *Bull. contr.*, p. 734, n° 573 et Cass., 17 septembre 1982, *J.T.*, 1984, p. 137.

³³ J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, pp. 5-6.

³⁴ *Com. I.R.*, n° 104/15.

³⁵ *Com. I.R.*, n° 104/18. J.-E. BEERNAERT le déplorait (« Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 101).

³⁶ Circ. N° AFER 46/2010. Voy. aussi J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 8.

³⁷ *Com. I.R.*, n° 104/13.

³⁸ Les dispositions légales alimentaires de droit étranger qui peuvent s'assimiler aux dispositions légales belges peuvent donner lieu à déduction : *Com. I.R.*, n° 104/7 ; M.-C. VALSCHAERTS, « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 122.

³⁹ *Com. I.R.*, n° 104/6 ; M.-C. VALSCHAERTS, « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 122.

⁴⁰ *Com. I.R.*, n° 104/4.

⁴¹ C. AERTS, « Fiscale aspecten van de EOT-overeenkomst », *Not. Fisc. M.*, 2007, p. 193, n° 7. Certains auteurs semblent en douter : S. DENORME, et E. RECTOR, « De fiscale implicaties bij een EOO en een EOT », *Not. Fisc. M.*, 2023, p. 357.

obligation alimentaire légale⁴². Selon la cour d'appel d'Anvers : « La circonstance que la rente alimentaire est constatée dans une « convention » n'a pas pour conséquence que la rente devienne une rente conventionnelle. Il s'agit donc bien de l'exécution d'une obligation légale (en l'espèce, du Code judiciaire)⁴³ »

La pension alimentaire payée volontairement peut être déduite pour autant qu'elle soit due en vertu d'une obligation légale⁴⁴. Il n'est pas nécessaire qu'elle soit constatée dans une décision judiciaire⁴⁵.

Si le paiement ne relève pas du champ d'application de l'une des dispositions légales visées par l'article 104, 1° du CIR, il ne pourra pas être déduit et sera considéré comme une libéralité⁴⁶.

La cour d'appel de Mons a appliqué ces principes de manière stricte en refusant la taxation d'une pension alimentaire sous forme de capital car les conventions préalables à divorce par consentement mutuel ne prévoyaient pas que la rente alimentaire soit versée sous cette forme. Elle a considéré qu'une convention transactionnelle ultérieure aux conventions préalables ne trouvait plus son fondement dans l'article 1288 du Code judiciaire mais résultait d'une obligation conventionnelle entre ex-époux, de sorte que les conditions de taxation requises par l'article 90, 3° du CIR n'étaient plus remplies⁴⁷.

L'enseignement issu de cette dernière décision pourrait s'appliquer par analogie aux époux qui ont renoncé à inclure le paiement d'une pension alimentaire dans leurs conventions préalables et qui souhaiteraient déduire une pension alimentaire payée de manière volontaire, postérieurement au prononcé de leur divorce.

Section 4 : Paiement justifié par des documents probants

Le paiement de la pension alimentaire doit être justifié par des documents qui établissent à suffisance la réalité et la destination du paiement⁴⁸. Il est généralement admis que cette preuve peut être apportée par tous moyens de droit⁴⁹.

Section 5 : Un état de besoin ?

⁴² Anvers, 23 avril 2024, R.G. 2022/AR/2064, *disponible sur expert.taxwin.be* ; Anvers, 23 octobre 2018, *Cour. fisc.*, 2019, p. 229, note S. THYS, *F.J.F.*, 2019, p. 204 (somm.) et Anvers, 22 avril 2014, *F.J.F.*, 2015, p. 82, (somm.).

⁴³ Anvers, 22 avril 2014, *F.J.F.*, 2015, p. 82, (somm.).

⁴⁴ En ce sens, Gand, 15 mars 2011, *Cour. fisc.*, 2011, p. 319, note.

⁴⁵ V. NICAISE, « De la fiscalité des rentes alimentaires : questions choisies », *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 699, n° 5.

⁴⁶ V. NICAISE, « De la fiscalité des rentes alimentaires : questions choisies », *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 699, n° 6.

⁴⁷ Pour une illustration : Bruxelles, 17 mars 2011, *F.J.F.*, 2013, p. 48, *Fiscologue*, 2013, p. 11.

⁴⁸ Mons, 10 mars 2020, *Act. dr. fam.*, 2020, p. 71.

⁴⁹ *Com. I.R.*, n° 104/41.

⁴⁹ V. NICAISE, « De la fiscalité des rentes alimentaires : questions choisies », *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 708, n° 17. *Contra* : J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 103.

L'état de besoin est une condition qui n'apparaît pas dans le texte de l'article 104 du CIR. Pourtant, l'administration fiscale estime que cet état de besoin est une condition essentielle des obligations alimentaires reprises par l'article 104 du CIR⁵⁰. Il s'agirait donc, selon elle, d'une condition qui s'appliquerait indirectement à la déductibilité des rentes alimentaires versées en application de ces obligations. L'administration fiscale se fonde sur un arrêt de la cour d'appel de Gand du 24 septembre 1992⁵¹ pour conclure qu'à défaut de démontrer un état de besoin dans le chef du créancier, les rentes alimentaires sont des libéralités qui ne peuvent être déduites.

Avec d'autres⁵², nous estimons que l'état de besoin est une condition qui est attachée à certaines obligations alimentaires légales, telle que la pension alimentaire après divorce par désunion irrémédiable (art. 301 anc. C.civ.) ou l'obligation alimentaire de droit commun (art. 205-207 anc. C.civ.), sans être une condition complémentaire de déduction.

A cet égard, nous nous rallions à la position de J.-E. BEERNAERT qui considère que la pension alimentaire après divorce par consentement mutuel n'est liée à aucun état de besoin en raison de son caractère purement contractuel⁵³.

Chapitre III : Formes de pensions alimentaires

Outre le paiement régulier d'une somme d'argent, la pension alimentaire pourrait prendre la forme d'un versement de capital ou d'une mise à disposition d'un logement (pension alimentaire en nature). Les conditions de déductibilité que nous venons d'examiner ci-avant s'appliquent à ces différentes formes de pensions alimentaires mais des conditions particulières peuvent s'y ajouter, tout comme en ce qui concerne la déductibilité des arriérés de pension alimentaire.

Section 1 : La capitalisation

L'article 104, 1° du CIR permet la déductibilité à 80 % des capitaux tenant lieu de rente alimentaire. Ils sont taxés dans le chef du créancier à 80 % du montant d'une rente fictive annuelle, calculée en appliquant au capital un coefficient d'âge sur sa tête (art. 169-170 CIR et 73 AR/CIR). La conversion s'effectue à la date du versement du capital sur la base de l'âge du créancier à cette date, en fonction d'un taux légal. La rente ainsi calculée est immuable⁵⁴.

⁵⁰ *Com. I.R.*, n° 104/42. En ce sens également, F. FOGLI et J. OPRENYESZK, « Le régime fiscal de la famille à l'impôt sur les revenus : évolutions récentes », in H. CASMAN et M. VAN LOOK, *Les régimes matrimoniaux*, Malines, Kluwer, 2018, feuil. mob., T.I-1, 60.

⁵¹ Gand, 24 septembre 1992, *Bull. contr.*, 1994, p. 1449.

⁵² J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 18 ; J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 195 ; V. NICAISE, « De la fiscalité des rentes alimentaires : questions choisies », *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 699, n° 5.

⁵³ J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 95.

⁵⁴ J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 106.

Le crédentier a l'avantage d'éviter d'être taxé sur le capital en une seule fois, ce qui impacterait la progressivité de l'impôt. La capitalisation est d'autant plus intéressante pour lui que les coefficients d'âge sont très faibles au vu de l'espérance de vie moyenne. Couplée à la progressivité l'impôt par tranches de revenus, à l'inflation et à l'exemption d'impôt sur les faibles revenus, il est possible que l'intégralité du capital ne soit jamais taxée⁵⁵.

Dans le chef du débirentier, la déductibilité est égale à 80% du montant du capital mais uniquement l'année de son paiement. Le problème est que si les revenus du débirentier de l'année où le capital est payé sont moins élevés que toutes les déductions possibles sur cette même année, le débirentier perdra le bénéfice d'une partie de la déduction, sans report possible⁵⁶.

Pour éviter ce désavantage, il a été imaginé de fractionner le paiement du capital convenu sur plusieurs exercices, de manière à déduire chaque fraction sur les revenus nets du débirentier perçus durant la période imposable concernée⁵⁷. Cette manière de procéder a été admise par plusieurs décisions anticipées⁵⁸. Le nombre de fractions autorisé reste toutefois controversé car l'administration pourrait considérer qu'il s'agit de rentes périodiques « classiques » et les requalifier comme telles sur la base de l'article 344 du CIR⁵⁹. Certains auteurs estiment que les paiements ne peuvent être fractionnés plus de trois fois⁶⁰, tandis que J.-E. BEERNAERT soutient qu'il ne devrait y avoir aucune limitation tant que c'est ce que les parties ont prévu ou que c'est ce qui a été décidé judiciairement⁶¹.

Outre l'avantage fiscal ci-avant décrit, la capitalisation d'une pension alimentaire peut également être intéressante pour les époux qui souhaiteraient ne plus avoir aucun contact entre eux. Le crédentier est aussi prémuni des éventuels défauts de paiements du débirentier si la pension alimentaire était payée périodiquement⁶².

Le caractère alimentaire du capital versé doit néanmoins être établi. Il n'est pas admis de demander la déduction de la somme versée au titre de soult dans le cadre du règlement des droits et devoirs des époux lors du divorce par consentement mutuel, d'autant plus lorsque ce règlement exclut le paiement d'une pension alimentaire⁶³.

⁵⁵ C. AERTS, « Fiscale aspecten van de EOT-overeenkomst », *Not. Fisc. M.*, 2007, p. 193, n° 9 ; J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 107.

⁵⁶ *Com. I.R.*, n° 104/60.

⁵⁷ J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 107, qui précise, dans ce cas, que « le crédentier sera, pour sa part, taxé, dans un premier temps, sur la rente fictive venant en lieu et place des premières fractions du capital et, ensuite, sur la rente fictive remplaçant la totalité du capital (dès que ce dernier aura été versé complètement) ».

⁵⁸ Décision anticipée n° 2012.147 du 15 mai 2012 (trois fractions) ; Décision anticipée n° 2014.216 du 27 mai 2014 (deux fractions).

⁵⁹ C. AERTS, « Fiscale aspecten van de EOT-overeenkomst », *Not. Fisc. M.*, 2007, p. 193, n° 9.

⁶⁰ C. AERTS, « Fiscale aspecten van de EOT-overeenkomst », *Not. Fisc. M.*, 2007, p. 193, n° 9 ; J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 16 ; F. FOGLI et J. OPRENYESZK, « Le régime fiscal de la famille à l'impôt sur les revenus : évolutions récentes », in H. CASMAN et M. VAN LOOK, *Les régimes matrimoniaux*, Malines, Kluwer, 2018, feuil. mob., T.I-1, p. 75.

⁶¹ J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 107.

⁶² J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 16.

⁶³ Bruxelles, 15 janvier 2015, R.G. : 1997/FR/346, *disponible sur expert.taxwin.be*. Voy. aussi Bruxelles, 21 janvier 2014, R.G. : 2010/AR/1874, *disponible sur expert.taxwin.be* (sur la déduction, par un époux, des intérêts

Section 2 : La pension alimentaire en nature

Le système de taxation de ces rentes en nature ne diffère pas du système des rentes « classiques ». En effet, les articles 90, 3° et 4° et 104, 1° du CIR ne prévoient aucune obligation procéder à des versements en numéraires. La déductibilité sera égale à 80 % de la valeur réelle des aliments offerts par le débirentier⁶⁴.

La rente alimentaire peut prendre la forme de la mise à disposition gratuite d'un immeuble⁶⁵. La valeur à prendre en considération pour la déductibilité diffère en fonction de la propriété du bien⁶⁶ :

- Si l'immeuble appartient au débirentier, la valeur à prendre en considération sera la valeur locative de ce bien⁶⁷ ;
- Si l'immeuble est indivis et appartient pour moitié au débirentier et pour moitié au crédirentier, la valeur à prendre en considération sera la moitié de la valeur locative du bien ;
- Si l'immeuble appartient à un tiers et que le débirentier supporte tout ou partie de la charge locative, la valeur à prendre en considération est le montant payé par le débirentier

Si la jouissance de l'immeuble est octroyée au crédirentier et aux enfants du couple, il faudra ventiler la partie alimentaire relative aux enfants de celle relative à l'époux crédirentier⁶⁸. De même, il a été jugé que lorsqu'une pension alimentaire est accordée en sus de la jouissance de l'immeuble, le montant de la pension alimentaire tient nécessairement compte de cette jouissance, de sorte qu'il convient de permettre aussi la déductibilité de la mise à disposition du logement⁶⁹.

A l'inverse, il a été jugé que si les conventions préalables à divorce par consentement excluent le versement d'une pension alimentaire entre époux et que l'un des ex-époux se voit attribuer l'immeuble alors que l'autre ex-époux s'engage à rembourser, seul, la totalité de l'emprunt

et primes payés des assurances solde restant dû en ce qui concerne les prêts hypothécaires, ainsi que les frais d'acte et les frais de mobilier).

⁶⁴ J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 108.

⁶⁵ *Com. I.R.*, n° 104/54.

⁶⁶ J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 12, qui contestent l'avis de certains auteurs, selon lesquels l'article 215 de l'ancien Code civil empêcherait la possibilité de bénéficier d'un avantage relatif au logement familial.

⁶⁷ *Com. I.R.*, n° 104/54 ; M.-C. VALSCHAERTS, « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 132. Pour une illustration, voy. Liège 11 octobre 2019, *F.J.F.*, 2020, p. 254 (somm.). Voy. aussi Civ. Liège, 31 décembre 2007, *F.J.F.*, 2009, p. 261 qui prévoit l'indexation de la valeur locative en fonction de l'indice santé.

⁶⁸ J.-E., BEERNAERT, « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 108 ; J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 12.

⁶⁹ Gand, 11 décembre 2007, *Cour. fisc.*, 2008 p. 388 note L. DE CONINCK, *J.D.F.*, 2010, p. 183 (somm.), note. Voy. aussi Gand, 18 avril 2006, *F.J.F.*, 2008, p. 533 qui attribue un caractère alimentaire à la mise à disposition de l'immeuble ainsi qu'aux frais d'entretien de cet immeuble.

hypothécaire, aucune déduction ne peut être admise en ce qui concerne le remboursement des mensualités de l'emprunt hypothécaire⁷⁰.

Dans une autre affaire, les parties ont divorcé par consentement mutuel et sont restés en indivision dans l'immeuble familial jusqu'à ce que les enfants deviennent financièrement autonomes. L'épouse a continué à vivre dans l'immeuble avec les enfants sans payer d'indemnité d'occupation à l'époux. Il était convenu dans les conventions préalables que le père payait une pension alimentaire à la mère jusqu'à ce que le cadet des enfants atteigne 18 ans. L'époux a déduit la valeur locative de l'immeuble au titre de rente alimentaire. L'administration a refusé cette déduction. La cour d'appel d'Anvers a estimé que c'est de l'accord des parties que la mère occupait les lieux et que cela avait été prévu pour favoriser la vie familiale, de sorte qu'il peut y avoir un caractère alimentaire à la mise à disposition de l'immeuble. La cour ajoute que ce n'est pas parce que les conventions préalables ne spécifient pas qu'il s'agit d'une pension alimentaire que cette mise à disposition de l'immeuble ne peut pas être déduite à ce titre⁷¹.

Enfin, il est également admis que les sommes versées par le débirentier à un tiers au profit du crédientier peuvent être déductibles. Il peut s'agir de payer les charges courantes (loyer, eau, électricité, téléphone,...) directement auprès des fournisseurs, tout comme il peut s'agir de payer une institution de soins qui héberge le crédientier⁷².

Section 3 : Les arriérés judiciaires de pensions alimentaires

La déductibilité des arriérés de pensions alimentaires pose un problème au niveau de la condition liée à la régularité du paiement, qui fait défaut. Un régime particulier, via la loi du 28 décembre 1990, a donc été introduit afin que les arriérés puissent suivre le même régime fiscal que les rentes alimentaires qui remplissent les conditions de déductibilité.

Selon l'article 104, 2° du CIR, peuvent être déduites : « 80 % des rentes ou rentes complémentaires dues par le contribuable aux conditions fixées au 1°, mais qui sont payées après la période imposable au cours de laquelle elles sont dues et ce, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif (...) ».

Il est donc nécessaire qu'une décision judiciaire intervienne pour fixer ou augmenter le montant de la rente avec effet rétroactif. L'administration n'admet pas qu'une convention sous signature privée permette la déduction des arriérés sauf si elle est homologuée par une juridiction de l'ordre judiciaire⁷³. Il est également nécessaire que la date de la décision judiciaire soit

⁷⁰ Bruxelles, 27 septembre 2017, *Cour. fisc.*, 2018, p. 909, note S. THYS. Dans le même sens : Bruxelles, 20 septembre 2017, *T.F.R.*, 2018, p. 208 (somm.) ; Civ. Liège, 8 janvier 2007, *F.J.F.*, 2009, p. 516 ; Civ. Liège, 13 février 2006, R.G. 05/1299/A, *disponible sur expert.taxwin.be* ; Civ. Mons, 26 mai 2005, *F.J.F.*, 2006, p. 232. *Contra* : Civ. Hasselt, 10 juin 2010, R.G. 08/2980/A, *disponible sur expert.taxwin.be*.

⁷¹ Anvers, 4 juin 2019, *inédit*, cité par D. VAN BECELAERE en Z. VAN HESE, « Topic VI : Onderhoudsuitkeringen fiscaal onderuit » in P. WILLEMS (éd.), *Tien hete hangijzers uit de fiscale praktijk*, Bruges, die Keure, 2020, p. 98.

⁷² M.-C. VALSCHAERTS, « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 135.

⁷³ *Com. I.R.*, n° 104/25. Dans ce cas, J.-E. BEERNAERT conseille au débirentier d'attendre qu'une décision judiciaire n'intervienne plutôt que de payer volontairement au crédientier (« Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, p. 103). En ce sens, V. NICAISE, « De la fiscalité des rentes alimentaires : questions choisies », *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 708, n° 18. Voy. aussi J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN,

« postérieure aux dates de déduction théorique des rentes⁷⁴ ». L'effet rétroactif ne concerne pas la période entre la date de la décision judiciaire et la date de paiement⁷⁵. Autrement dit, les retards de paiement ne seront pas déductibles, tout comme les paiements qui interviennent après un jugement de condamnation pour non-paiement d'une rente alimentaire fixée dans un jugement préalable⁷⁶.

Deux arrêts de la cour d'appel d'Anvers illustrent ce dernier point⁷⁷. La cour rejette la déduction au vu du retard de paiement du débirentier. Dans les deux affaires, il a été jugé que le retard n'était dû qu'à la négligence du débirentier et donc de son propre comportement et non d'une décision judiciaire qui fixerait une rente avec effet rétroactif. La Cour en profite pour rappeler le fait que le crédirentier soit imposé sur ces rentes n'a pas d'impact sur le caractère déductible desdites rentes dans le chef du débirentier⁷⁸.

Tout comme pour la capitalisation, la progressivité de l'impôt pourra avoir un effet pervers dans le chef du crédirentier qui recevra une grosse somme d'arriérés en une fois, globalisée avec l'ensemble de ses autres revenus avant d'être taxée au taux plein⁷⁹. Une taxation distincte de ces arriérés a donc été prévue à l'article 171, 6°, alinéa 3 du CIR qui permet, pour leur année de perception, d'être taxable « *au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables* ».

Du côté du débirentier, il pourra déduire 80% des arriérés judiciaires payés s'ils répondent à toutes les conditions de l'article 104, 2° du CIR. La déduction s'opérera sur les revenus nets perçus l'année durant laquelle il a payé lesdits arriérés.

« Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, pp. 12 et 16 ; M.-C. VALSCHAERTS, « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 130, qui estiment que le crédirentier n'aurait, lui non plus, aucun intérêt à introduire une procédure judiciaire pour récupérer les arriérés sur lesquels il serait taxé. Ils proposent comme solution de transformer les rentes impayées en un capital déductible pour le débirentier et taxé dans le chef du crédirentier à concurrence de la rente fictive (cf. *supra*).

⁷⁴ M.-C. VALSCHAERTS, « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 129.

⁷⁵ *Com. I.R.*, n° 104/29.

⁷⁶ F. FOGLI et J. OPRENYESZK, « Le régime fiscal de la famille à l'impôt sur les revenus : évolutions récentes », in H. CASMAN et M. VAN LOOK, *Les régimes matrimoniaux*, Malines, Kluwer, 2018, feuil. mob., T.I-1, p. 73 et les décisions citées.

⁷⁷ Anvers, 26 février 2013, R.G. n° 2011/AR/294, *disponible sur expert.taxwin.be* ; Anvers, 26 juin 2012, *F.J.F.*, 2013, p. 399.

⁷⁸ Certains auteurs estiment que le crédirentier ne devrait pas être taxé dans ce cas car cela le pénaliserait alors qu'il doit déjà supporter les carences du débirentier (J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 9).

⁷⁹ J. BOURS, N. PIROTTE, N. THEMELIN, « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5, p. 12.

Conclusion

Il résulte de ce qui précède que le débirentier sera dans l'impossibilité de déduire les rentes payées volontairement après l'homologation du divorce si les conventions préalables à divorce par consentement mutuel prévoient une renonciation à celles-ci.

En effet, dans une telle situation, la condition de déductibilité liée à l'existence d'une obligation alimentaire résultant du Code civil ou du Code judiciaire ferait défaut.

Il ne pourrait pas non plus être recouru à l'article 1288, alinéa 4, du Code judiciaire, dans la mesure où cette disposition ne permet au juge que d'augmenter ou de supprimer une pension alimentaire lorsqu'elle est initialement prévue dans les conventions préalables, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, puisque les époux l'auraient exclue.

Les époux seraient dès lors sans recours sauf à imaginer qu'ils se remarient avant de divorcer à nouveau, tout en prévoyant, cette fois, dans leurs conventions préalables à divorce, le paiement d'une pension alimentaire. Le risque étant que l'administration y voie un abus de droit sur la base de l'article 344 du CIR.

Bibliographie

Doctrine

- AERTS, C. « Fiscale aspecten van de EOT-overeenkomst », *Not. Fisc. M.*, 2007, pp. 191-201
- BEERNAERT, J.-E., « Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale », *Act. dr. fam.*, 2008, pp. 93-109
- BOURS, J., PIROTTE, N., et THEMELIN, N., « Les conséquences fiscales du divorce », in *Divorce. Commentaire pratique*, Malines, Kluwer, 2020, feuil. mob., T. IX.3.5
- DENORME S., et RECTOR, E., « De fiscale implicaties bij een EOO en een EOT », *Not. Fisc. M.*, 2023, pp. 346-369
- FOGLI F. et OPRENYESZK, J., « Le régime fiscal de la famille à l'impôt sur les revenus : évolutions récentes », in H. CASMAN et M. VAN LOOK, *Les régimes matrimoniaux*, Malines, Kluwer, 2018, feuil. mob., T.I-1, pp. 57 et s.
- N. GALLUS, « Les aliments », *Rép. not.*, t. I, l. IV, Bruxelles, Larcier, 2022
- GOEGEBUER, A., « Regelmatigheid van de betaling en behoefte van de onderhoudsgerechtigde als voorwaarden voor de fiscale aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen », note sous Gand 18 avril 2000 et 22 novembre 2001, *Not. Fisc. M.*, 2002, pp. 214 et s.
- JAUMOTTE, S., « Le divorce par consentement mutuel », in *Droit familial : étude pratique et transversale* (F. FASSIN éd.), Liège, Kluwer, 2023, pp. 357 et s.
- JAUMOTTE, S., *Le divorce par consentement mutuel*, Liège, Kluwer, 2022, 165 p.
- LELEU, Y.-H., *Droit des personnes et des familles*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 500 et s.
- V. NICAISE, « De la fiscalité des rentes alimentaires : questions choisies », *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, pp. 696 et s.

W. PINTENS, *Echtscheiding door onderlinge toestemming*, Anvers, Kluwer, 1982

VALSCHAERTS, M.-C., « La Fiscalité familiale », *Rép. not.*, t. XV, l. IV/1, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 119 et s.

Jurisprudence

Cass., 4 février 2016, *F.J.F.*, 2016, p. 266 (somm.), *Fiscologue*, 2016, p. 14 (somm.), *RABG*, 2017, p. 328, *R.W.*, 2016-17, p. 654 (somm.), note

Cass., 16 mai 2006, *Div. Act.*, 2007, p. 65, note S., MOSSELMANS, *R.G.D.C.*, 2007, p. 23, note S., MOSSELMANS

Cass., 9 novembre 2012, *Arr. Cass.*, 2012, p. 2487, *Juristenkrant*, 2012 p. 6, *Not. Fisc. M.*, 2013, p. 119, note H. CASMAN, *Pas.*, 2012, p. 2178, *RABG*, 2013, p. 274, *Rev. trim. dr. fam.*, 2014, p. 834 (somm.), *R.W.*, 2012-13, p. 520 et p. 1416, note E. ADRIAENS, *R.G.D.C.*, 2013, p. 129, note M., DE POTTER DE TEN BROECK, *T. Fam.*, 2013, p. 132, note V., HULPIAU, *T.G.R.*, 2013, p. 103, *T. Not.*, 2013, p. 363.

Cass., 16 juin 2000, *Arr. Cass.*, 2000, p. 1119, *Bull.*, 2000, p. 1100, *Div. Act.*, 2001, p. 163, *Juristenkrant*, 2000, p. 1, *E.J.*, 2001, p. 31, *R.C.J.B.*, 2002, p. 400, note H. CASMAN, *Rev. trim. dr. fam.*, 2001, p. 653, *R.W.*, 2000-01, p. 238, note W., PINTENS, *R.G.D.C.*, 2000, p. 652, note Y.-H., LELEU et F., BUYSSSENS, *T. Not.*, 2000, p. 526

Cass., 21 juin 1991, *Pas.*, 1991, p. 926

Cass., 17 septembre 1982, *J.T.*, 1984, p. 137

Cass., 5 mai 1977, *Bull. contr.*, p. 734, n° 573

Anvers, 23 avril 2024, R.G. 2022/AR/2064, *disponible sur expert.taxwin.be*

Mons, 10 mars 2020, *Act. dr. fam.*, 2020, p. 71

Liège 11 octobre 2019, *F.J.F.*, 2020, p. 254 (somm.)

Anvers, 4 juin 2019, *inédit*, cité par D. VAN BECELAERE en Z. VAN HESE, « Topic VI : Onderhoudsuitkeringen fiscaal onderuit » in P. WILLEMS (éd.), *Tien hete hangijzers uit de fiscale praktijk*, Bruges, die Keure, 2020, p. 98

Anvers, 23 octobre 2018, *Cour. fisc.*, 2019, p. 229, note S. THYS, *F.J.F.*, 2019, p. 204 (somm.)

Bruxelles, 27 septembre 2017, *Cour. fisc.*, 2018, p. 909, note S. THYS

Bruxelles, 20 septembre 2017, *T.F.R.*, 2018, p. 208 (somm.)

Anvers, 7 février 2017, *Cour. fisc.*, 2017, p. 628, note S. THYS, *F.J.F.*, 2017, p. 264 (somm.), *Fiscologue*, 2017, p. 10 (somm.), note CB, *T. Fam.*, 2017, p. 226, note J.-E. BEERNAERT

Bruxelles, 15 janvier 2015, R.G. 1997/FR/346, *disponible sur expert.taxwin.be*

- Anvers, 22 avril 2014, *F.J.F.*, 2015, p. 82, (somm.)
- Bruxelles, 21 janvier 2014, R.G. 2010/AR/1874, *disponible sur expert.taxwin.be*
- Anvers, 26 février 2013, R.G. n° 2011/AR/294, *disponible sur expert.taxwin.be*
- Anvers, 26 juin 2012, *F.J.F.*, 2013, p. 399
- Bruxelles, 17 mars 2011, *F.J.F.*, 2013, p. 48, *Fiscologue*, 2013, p. 11
- Gand, 15 mars 2011, *Cour. fisc.*, 2011, p. 319, note
- Gand, 11 décembre 2007, *Cour. fisc.*, 2008 p. 388 note L. DE CONINCK, *J.D.F.*, 2010, p. 183 (somm.), note
- Gand, 18 avril 2006, *F.J.F.*, 2008, p. 533
- Gand, 22 novembre 2001, *Not. Fisc. M.*, 2002, p. 211, note A. GOEGEBUER
- Gand 18 avril 2000, *Not. Fisc. M.*, 2002, p. 210, note A. GOEGEBUER
- Gand, 24 septembre 1992, *Bull. contr.*, 1994, p. 1449
- Liège, 8 janvier 1992, *F.J.F.*, 1992, p. 140, *M. not. fisc.*, 1992, p. 247, note P., VAN VELTHOVEN
- Civ. Hasselt, 10 juin 2010, R.G. 08/2980/A, *disponible sur expert.taxwin.be*
- Civ. Liège, 31 décembre 2007, *F.J.F.*, 2009, p. 261
- Civ. Liège, 8 janvier 2007, *F.J.F.*, 2009, p. 516
- Civ. Liège, 13 février 2006, R.G. 05/1299/A, *disponible sur expert.taxwin.be*
- Civ. Mons, 26 mai 2005, *F.J.F.*, 2006, p. 232