

Décision n° 2010-11 QPC

Mme Virginie M.
(Article 195, 1, c du code général des impôts)

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2010

Table des matières

<u>I.</u>	<u>Dispositions législatives</u>	<u>3</u>
	Texte contesté	3
	– Article 195 du code général des impôts	3
	Jurisprudence administrative sur l’application des dispositions législatives	5
	– CE 9 février 1977, n°1231, 7 ^{ème} et 9 ^{ème} s	5
	– CE 18 janvier 1984, n° 37911, 7e et 8e sous-sections	6
	– CE 15 mai 2006, n° 275609, 10 ^{ème} et 9 ^{ème} sous-sections réunie.....	7
	– CAA Nancy 26 février 2007, n° 04NC00137, 4 ^{ème} chambre.....	8
	Questions parlementaires	9
	– Rép. Dufeu : Sénat, 23 août 1966 p. 1191 n° 568453683 de M. Bernard Perrut	9
	Doctrines administratives	10
	– D. adm. 5 B-3111 n° 10, 1 ^{er} septembre 1999.....	10
	– BOI, n°77, Note 4 juin 1984, 5 B-14-84	14
<u>II.</u>	<u>Droits et libertés garantis par le Conseil constitutionnel</u>	<u>15</u>
	Normes de référence	15
	1. Déclaration des droits de l’homme et du citoyen du 26 août 1789	15
	– Art. 6.	15
	– Art. 13.	15
	2. Constitution du 4 octobre 1958	15
	– Article 34.....	15
	Jurisprudence du Conseil constitutionnel	16
	– Décision n° 79-107 DC du 12 juillet 1979 - Loi relative à certains ouvrages reliant les voies nationales ou départementales.....	16
	– Décision n° 84-183 DC du 18 janvier 1985 - Loi relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises.....	17
	– Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991 - Loi de finances pour 1992	17
	– Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances pour 1999	17
	– Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances pour 2001 – cons.	

– Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances rectificative pour 2000.....	18
– Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002 - Loi de finances pour 2003	19
– Décision n° 2003-477 DC du 31 juillet 2003 - Loi pour l'initiative économique	19
– Décision n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances rectificative pour 2003.....	20
– Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances pour 2004	20
– Décision n° 2004-511 DC du 29 décembre 2004 - Loi de finances pour 2005 – cons.40	20
– Décision n° 2010-1 QPC du 28 mai 2010 - Consorts L.	21

I. Dispositions législatives

Texte contesté

– Article 195 du code général des impôts

Modifié par LOI n°2008-1425 du 27 décembre 2008 - art. 92 (V)

1. Par dérogation aux dispositions qui précèdent, le revenu imposable des contribuables célibataires, divorcés ou veufs n'ayant pas d'enfant à leur charge, exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents, est divisé par 1,5 lorsque ces contribuables :

a. Vivent seuls et ont un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte dont ces contribuables ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls ;

b. Vivent seuls et ont eu un ou plusieurs enfants qui sont morts, à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans ou que l'un d'eux au moins soit décédé par suite de faits de guerre et que les contribuables aient supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'un au moins de ces enfants pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls ;

c. Sont titulaires, soit pour une invalidité de 40 % ou au-dessus, soit à titre de veuve, d'une pension prévue par les dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre reproduisant celles des lois des 31 mars et 24 juin 1919 ;

d. Sont titulaires d'une pension d'invalidité pour accident du travail de 40 % ou au-dessus ;

d bis. Sont titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ;

e. Vivent seuls et ont adopté un enfant, à la condition que, si l'adoption a eu lieu alors que l'enfant était âgé de plus de dix ans, cet enfant ait été à la charge de l'adoptant comme enfant recueilli dans les conditions prévues à l'article 196 depuis l'âge de dix ans. Cette disposition n'est pas applicable si l'enfant adopté est décédé avant d'avoir atteint l'âge de seize ans ou si l'enfant adopté n'a pas été à la charge exclusive ou principale des contribuables pendant au moins cinq années au cours desquelles ceux-ci vivaient seuls ;

f. Sont âgés de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ; cette disposition est également applicable aux veuves, âgées de plus de 75 ans, des personnes mentionnées ci-dessus.

2. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une demi-part pour chaque enfant à charge et d'un quart de part pour chaque enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents, titulaire de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

3. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une demi-part pour les contribuables mariés, lorsque l'un ou l'autre des conjoints remplit l'une des conditions fixées aux c, d et d bis du 1.

4. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une part pour les contribuables mariés invalides lorsque chacun des conjoints remplit l'une des conditions fixées aux c, d et d bis du 1.

5. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une demi-part pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ayant un ou plusieurs enfants à charge, que celle-ci soit exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents, lorsque ces contribuables remplissent l'une des conditions d'invalidité fixées aux c, d ou d bis du 1.

6. Les contribuables mariés, lorsque l'un des conjoints est âgé de plus de 75 ans et titulaire de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires et des victimes de la guerre, bénéficient d'une demi-part supplémentaire de quotient familial.

Les contribuables qui bénéficient des dispositions des 3 ou 4 ne peuvent bénéficier des dispositions du premier alinéa.

Jurisprudence administrative sur l'application des dispositions législatives

– CE 9 février 1977, n°1231, 7^{ème} et 9^{ème} s

(...)

Sur les conclusions en décharge des impositions litigieuses :

Considérant qu'aux termes de l'article 179 du CGI, « est taxé d'office à l'impôt sur le revenu des personnes physiques tout contribuable qui n'a pas souscrit, dans le délai légal, la déclaration de son revenu global prévu à l'article 170 « et qu'aux termes de l'article 181 du même Code »... le contribuable taxé d'office ne peut obtenir par voie contentieuse, la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été assignée qu'en apportant la preuve de l'exagération de son imposition » ; que ces dispositions sont issues tant de textes législatifs antérieurs que de ceux du décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale auxquels l'article 15 de la loi du 31 décembre 1948 a conféré valeur législative ; que le moyen tiré de ce que leur contenu serait contraire à la Constitution n'est pas au nombre de ceux qui peuvent être utilement invoqués devant le juge administratif.

Considérant, d'une part, qu'il résulte de l'instruction que le sieur X perçoit une pension militaire de retraite dont le montant non contesté s'est élevé à 8 058 F en 1970 et à 9 861 F en 1971 ; que cette pension était imposable pour sa totalité ; que le requérant ne justifie pas avoir, comme il le soutient, effectué une déclaration de revenus au titre desdites années ; qu'il n'apporte pas la preuve que les bases d'imposition fixées à 6 400 F pour 1970 et 7 800 F pour 1971, sont exagérées ; que la déduction forfaitaire pour frais professionnels ne peut être appliquée à ses revenus, s'agissant d'une pension de retraite et non de la rétribution de l'exercice d'un emploi ou d'une fonction ;

Considérant, d'autre part, que le **sieur X n'était titulaire, ni en 1970, ni en 1971, d'une pension militaire d'invalidité d'un taux égal ou supérieur à 40 % ; qu'ainsi il n'est pas fondé à se prévaloir de l'article 195 du CGI qui, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, accorde une part et demie aux contribuables célibataires, divorcés ou veufs n'ayant pas d'enfant à leur charge, titulaires d'une pension militaire d'invalidité pour un taux d'invalidité de 40 % ou au-dessus ;**

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le sieur X n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge de l'impôt sur le revenu auquel il a été assujéti au titre des années 1970 et 1971 ;

(...)

– CE 18 janvier 1984, n° 37911, 7e et 8e sous-sections

(...)

Sur la majoration du quotient familial :

Considérant que M. X soutient qu'il doit bénéficier, au titre des années 1974 et 1977, d'une majoration d'une demi-part du quotient familial relatif à ses revenus en raison de l'invalidité dont lui-même et son épouse sont atteints ;

Considérant qu'aux termes de l'article 195 du CGI : « Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une demi-part pour les contribuables mariés invalides lorsque chacun des conjoints remplit l'une des conditions fixées au 1.c, d et d-bis » et qu'aux termes du 1 de **l'article 195**, ces conditions sont remplies par les contribuables qui « c. Sont titulaires, soit pour une invalidité de 40 % ou au-dessus, soit à titre de veuve, d'une pension prévue par les dispositions du Code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre, reproduisant celles des lois des 31 mars et 24 juin 1919 ; d. Sont titulaires d'une pension d'invalidité pour accident du travail de 40 % ou au-dessus ; d-bis. Sont titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article 173 du Code de la famille et de l'aide sociale » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction, et qu'il n'est d'ailleurs pas contesté que, si M. X percevait pendant les années d'imposition en litige une pension militaire d'invalidité au taux de 100 %, la pension dont Mme X était titulaire durant ces années, qui était constituée par la fraction réversible de la pension de retraite de son premier mari, n'était pas de la nature de celles visées par le c ou le d du 1 de l'article 195 du code et qu'elle n'était pas davantage titulaire de la carte d'invalidité prévue à l'article 173 du Code de la famille et de l'aide sociale ; que Mme X ne remplissant aucune des conditions exigées par les dispositions précitées du 13 de l'article 195 du code, M. X ne pouvait bénéficier de la demi-part supplémentaire du quotient familial prévue par lesdites dispositions ;

Sur la compensation effectuée par l'Administration au titre de l'année 1977 :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que, dans sa réclamation adressée au Directeur des services fiscaux, le 12 décembre 1978, M. X demandait la réduction de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle il avait été assujéti, au titre de l'année 1977, en faisant valoir qu'ayant, cette même année, recueilli un petit fils de son épouse à son foyer, il devait bénéficier d'une demi-part supplémentaire pour la détermination du quotient familial applicable à ses revenus ; que cette réclamation a été rejetée, par le motif que cette prise en compte justifiée d'un enfant devait être compensée par la demi-part supplémentaire de **quotient familial dont M. X avait bénéficié à tort par l'application erronée en sa faveur des dispositions du 1 de l'article 195 du CGI ; qu'une telle compensation, pouvant être opposée par l'Administration à tout moment, en vertu des dispositions de l'article 1955 du CGI, n'avait pas, contrairement à ce que soutient le requérant, à faire l'objet d'une notification par un acte séparé**

(...)

– **CE 15 mai 2006, n° 275609, 10ème et 9ème sous-sections réunie**

(...)

Considérant qu'aux termes de l'article 195 du code général des impôts : « 6. Les contribuables mariés, lorsque l'un des conjoints est âgé de plus de 75 ans et titulaire de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre, bénéficient d'une demi-part supplémentaire de quotient familial » et qu'aux termes de l'article L. 253 bis du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre : « Ont vocation à la qualité de combattant et à l'attribution de la carte du combattant (...) : les militaires des armées françaises /les membres des forces supplétives françaises possédant la nationalité française à la date de la présentation de leur demande ou domiciliés en France à la même date / les personnes civiles possédant la nationalité française à la date de la présentation de leur demande qui ont pris part à des actions de feu ou de combat au cours de ces opérations » ; que l'article A 128 de ce même code dispose : « Peuvent bénéficier des dispositions du chapitre Ier du titre Ier du Livre III, intitulé « Carte du combattant » : 1° Les Français et les ressortissants de l'ancienne Union française ; 2° Les étrangers ayant combattu sous le drapeau ou le pavillon français ou sous l'autorité d'un haut commandement français ou allié qualifié, au cours d'opérations auxquelles ont participé les forces françaises » ;

Considérant par ailleurs qu'aux termes de l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 : « 1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui soit différente ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation » ;

Considérant qu'après avoir affirmé que M. était ancien combattant britannique et qu'il justifiait d'états de service équivalents à ceux qui sont exigés par les dispositions précitées de l'article L. 253 bis du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre pour bénéficier d'une carte du combattant, la cour administrative d'appel de Marseille n'a pu, sans erreur de droit, juger qu'il se trouvait de ce seul fait dans une situation identique à celle des contribuables mentionnés à l'article 195 du code général des impôts et qu'il ne pouvait par suite, sans méconnaissance des stipulations rappelées plus haut de la convention fiscale franco-britannique, être privé de l'avantage prévu pour eux ; que l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille doit, pour ce motif, être annulé ;

Considérant qu'aux termes de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, le Conseil d'Etat, s'il prononce l'annulation d'une décision d'une juridiction administrative statuant en dernier ressort, peut « régler l'affaire au fond si l'intérêt d'une bonne administration de la justice le justifie » ; que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de régler l'affaire au fond ;

Considérant que l'article 195 du code général des impôts subordonne notamment l'avantage qu'il prévoit à la détention de la carte du combattant mentionnée par l'article L. 253 bis du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre et dont le régime légal ne conditionne pas la délivrance à la possession de la nationalité française ; que M. ne démontre ni même n'allègue qu'il aurait demandé à bénéficier d'une telle carte ou qu'il n'aurait pu l'obtenir au seul motif de sa nationalité britannique, alors que son bénéfice aurait dû être accordé à un ressortissant français justifiant des mêmes états de service ; que, dès lors l'administration a pu lui refuser l'avantage prévu par l'article 195 du code général des impôts sans méconnaître les stipulations précitées de la convention franco-britannique qui proscrivent

les différences de traitement fondées sur la seule nationalité ; qu'ainsi, M. et Mme ne sont pas fondés à se plaindre de ce que, par son jugement du 1er mars 2001, le tribunal administratif de Nice a rejeté leur demande de réduction des impositions mises à leur charge au titre de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 ; que leurs conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être, par voie de conséquence, rejetées

(...)

– **CAA Nancy 26 février 2007, n° 04NC00137, 4ème chambre**

(...)

Considérant qu'aux termes de l'article 195 du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années en litige : «1. Par dérogation aux dispositions qui précèdent, le revenu imposable des contribuables célibataires, divorcés ou veufs n'ayant pas d'enfant à leur charge est divisé par 1,5 lorsque ces contribuables : (...) c. Sont titulaires, soit pour une invalidité de 40 % ou au-dessus, soit à titre de veuve, d'une pension prévue par les dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre reproduisant celles des lois des 31 mars et 24 juin 1919 ; d. Sont titulaires d'une pension d'invalidité pour accident du travail de 40 % ou au-dessus ; d bis. Sont titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article 173 du code de la famille et de l'aide sociale ; (...) 3. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une demi-part pour les contribuables mariés, lorsque l'un ou l'autre des conjoints remplit l'une des conditions fixées au 1 c, d et d bis» ;

Considérant que, si, à l'appui de sa demande tendant à l'attribution d'une demi-part supplémentaire au titre des années 1997 et 1998, M. X produit une attestation délivrée par la caisse d'assurance vieillesse des experts comptables et commissaires aux comptes en date du 16 avril 1997 lui accordant une pension d'invalidité à 80 % à compter du 1er janvier 1997, ce document ne permet pas d'établir qu'il bénéficie de cette pension au titre d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle ; qu'il ne justifie, pas plus, être titulaire, au titre des années en litige, de la carte d'invalidité prévue par l'article 173 du code de la famille et de l'aide sociale par la production de la copie de la carte reçue au titre de l'année 2004 ; qu'il suit de là que les conclusions du contribuable ne peuvent qu'être rejetées ;

(...)

Questions parlementaires

– **Rép. Dufeu : Sénat, 23 août 1966 p. 1191 n° 568453683 de M. Bernard Perrut**

Réponse publiée au JO Sénat du 23 août 1966, p. 1191

Texte de la question

M. Baptiste Dufeu demande à M. le Ministre de l'Economie et des finances si un contribuable célibataire, qui a été victime d'un accident survenu pendant son service militaire (en 1929) et se trouve, par suite, titulaire d'une pension militaire d'invalidité « hors guerre 100% » peut bénéficier du quotient familial 1,5 pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, bien qu'il ne paraisse pas entrer dans l'une des catégories visées à l'article 195 c, d et d bis du Code général des impôts, ce qui semble particulièrement injuste.

Texte de la réponse

La question posée par l'honorable parlementaire comporte une réponse affirmative. En effet, les pensions servies en raison d'infirmité résultant d'accidents éprouvés par le fait ou à l'occasion du service militaire sont allouées par application de l'article I, 2 du Code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre, dont les dispositions sont issues de celles de l'article 3 de la loi du 31 mars 1919. Elles entrent, dès lors, dans la catégorie de celles qui sont visées à l'article 195 1 c du Code général des impôts. Par suite, lorsque le taux d'invalidité est égal ou supérieur à 40%, les titulaires de ces pensions, qui sont célibataires, divorcés ou veufs sans enfant à charge, sont admis au bénéfice de la demi-part supplémentaire prévue audit article.

Doctrine administrative

– **D. adm. 5 B-3111 n° 10, 1^{er} septembre 1999.**

FISCALITE PERSONNELLE

IMPOT SUR LE REVENU DISPOSITIONS GENERALES

Contribuables n'ayant pas de personnes à charge

Contribuables célibataires, divorcés ou veufs

SECTION 1

Contribuables n'ayant pas de personnes à charge

Selon le principe qui régit le système du quotient familial, les personnes seules ont normalement droit à une part de quotient familial, les personnes mariées à deux parts.

Toutefois, ces contribuables peuvent bénéficier d'une demi-part supplémentaire dans un certain nombre de cas expressément prévus par la loi.

Les règles applicables à cet égard concernent :

- d'une part les contribuables célibataires, divorcés (ou séparés) ou veufs ;
- d'autre part les contribuables mariés.

SOUS-SECTION 1

Contribuables célibataires, divorcés ou veufs

A. GENERALITES

I. Principe

1 En vertu de l'article 194 du CGI, les contribuables célibataires, divorcés ou veufs n'ayant pas de personnes à charge ont droit à une part de quotient familial.

II. Exceptions

2 Par exception à cette règle, l'article 195-1 du CGI prévoit que le revenu imposable des contribuables seuls est divisé par 1,5 lorsque les intéressés :

- 1° Ont un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte (art. 195-1-a) ;
- 2° Ont eu un ou plusieurs enfants qui sont morts, à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de 16 ans ou que l'un d'eux au moins soit décédé par suite de faits de guerre (art. 195-1-b) ;
- 3° Sont titulaires, soit pour une invalidité de 40 % ou au-dessus, soit à titre de veuve, d'une pension prévue par les dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre reproduisant celles des lois des 31 mars et 24 juin 1919 (art. 195-1-c) ;
- 4° Sont titulaires d'une pension d'invalidité pour accident du travail de 40 % ou au-dessus (art. 195-1-d) ;
- 5° Sont titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article 173 du code de la famille et de l'aide sociale (art. 195-1-d bis) ;
- 6° Ont adopté un enfant, à la condition que, si l'adoption a eu lieu alors que l'enfant était âgé de plus de 10 ans, cet enfant ait été à la charge de l'adoptant comme enfant recueilli dans les conditions prévues à l'article 196 (cf. DB 5 B 3121, n°s 8 et suiv.) depuis l'âge de 10 ans. Toutefois, le bénéfice de la demi-part supplémentaire n'est pas accordé si l'enfant adopté est décédé avant d'avoir atteint l'âge de 16 ans (art. 195-1-e) ;

7° Sont âgés de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre. Cette disposition est également applicable aux veuves âgées de plus de 75 ans, des personnes mentionnées ci-dessus (art. 195-1-f).

3 Ces dispositions sont applicables, dans les mêmes conditions, aux époux séparés qui font l'objet d'une imposition distincte en vertu de l'article 6-4 du CGI.

4 La réduction d'impôt qui résulte de la demi-part supplémentaire est plafonnée dans les conditions exposées ci-après DB 5 B 3123.

5 Deux points sont à examiner plus particulièrement :

- l'application de la majoration de quotient familial prévue à l'article 195-1 du code ;
- la situation des époux faisant l'objet d'une imposition séparée.

B. APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 195-I DU CGI ACCORDANT UNE MAJORATION DU QUOTIENT FAMILIAL

6 On trouvera ci-après diverses solutions concernant les sept cas de majoration du quotient familial prévus par ce texte.

Premier cas. - Enfants majeurs ou enfants mineurs faisant l'objet d'une imposition distincte.

7 Il s'agit des propres enfants du contribuable.

Par suite, un veuf qui a des enfants majeurs a droit à la demi-part supplémentaire, même si ces enfants ne sont pas issus de son dernier mariage.

8 En revanche, un contribuable veuf qui n'a pas eu d'enfant, mais dont le conjoint décédé avait un enfant né d'un premier mariage, ne peut bénéficier de la majoration de quotient familial prévue à l'article 195-1-a, sous réserve néanmoins de la dérogation prévue en cas d'adoption (cf. ci-dessous n°s 15 et 16).

De même, un contribuable divorcé qui a élevé non pas ses propres enfants, mais ceux de son ex-conjoint ne peut bénéficier de la demi-part supplémentaire (RM M. Auberger, J.O. Débats AN du 18 février 1991, p. 597).

Enfin, l'existence d'un enfant recueilli devenu majeur, ou ayant cessé d'être à la charge du contribuable, ne motive pas l'octroi d'une demi-part supplémentaire, sous réserve de la dérogation prévue en cas d'adoption (cf. n°s 15 et 16).

Deuxième cas. - Enfants décédés.

9 Le seul fait d'avoir eu un enfant décédé par suite de faits de guerre suffit - quel que soit l'âge atteint par l'enfant - pour permettre aux contribuables célibataires, divorcés ou veufs sans enfant à charge de bénéficier de la demi-part supplémentaire.

Troisième cas. - Contribuables pensionnés de guerre et assimilés.

10 Le bénéfice de la demi-part supplémentaire est accordé également aux titulaires de pensions servies en raison d'infirmités résultant d'accidents éprouvés par le fait ou à l'occasion du service militaire, dès lors, bien entendu, que le taux d'invalidité est égal ou supérieur à 40 %.

Les titulaires de pensions militaires d'invalidité portant la mention «hors guerre» bénéficient du même avantage.

Cas particulier. - Veuves de guerre de fonctionnaires qui ont opté pour la pension civile exceptionnelle.

11 Les veuves de guerre de fonctionnaires ayant opté pour la pension civile exceptionnelle prévue à l'article L. 71 du code des pensions civiles et militaires de retraite sont assimilées, pour la détermination du quotient familial, aux veuves de guerre titulaires de pensions répondant aux conditions fixées par l'article 195-1-c. Elles peuvent, par suite, bénéficier de 1,5 part de quotient familial.

Quatrième cas. - Contribuables pensionnés pour accident du travail.

12 Les rentes viagères accordées aux fonctionnaires en vertu des dispositions de l'article L. 28 du code des pensions civiles et militaires de retraite, en sus de la pension d'ancienneté correspondant à la durée de leurs services, doivent être assimilées à des pensions pour accident du travail.

Par ailleurs, il est admis que les rentes pour maladies professionnelles définies par le livre IV du code de la sécurité sociale soient assimilées aux pensions d'invalidité pour accident du travail.

En cas d'infirmités multiples ou successives provenant d'accidents du travail ou de maladies professionnelles, les taux de ces incapacités peuvent être cumulés pour apprécier si le taux d'incapacité minimum fixé par le même article 195-1-d est atteint (RM, M. Bocquet, député, JO, débats AN, 8 septembre 1980, p. 3831).

Par contre, les taux d'invalidité militaire (cf. n° 10 ci-dessus) et d'invalidité du travail ne peuvent être cumulés (RM, M. Michel Sapin, député, JO, débats AN, 23 mai 1983, p. 2288).

Cinquième cas. - Invalides civils.

13 En raison des délais nécessaires à l'attribution de la carte d'invalidité prévue à l'article 173 du code de la famille et de l'aide sociale, il est admis que la majoration de quotient familial s'applique pour l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle les contribuables ont demandé la carte à la mairie de leur domicile.

Bien entendu, il conviendrait de régulariser cette imposition si l'examen de la déclaration des revenus de l'année suivante faisait apparaître que la demande de carte n'a pas été agréée.

14 Cela dit, la mesure accordant une demi-part supplémentaire aux personnes seules titulaires de la carte d'invalidité doit être interprétée strictement. C'est ainsi par exemple que la personne reconnue inapte au travail par la Caisse nationale d'assurance-vieillesse des travailleurs salariés ne peut prétendre à cet avantage.

Sixième cas. - Enfants adoptés.

15 L'adoption doit avoir été faite par le contribuable lui-même.

Ainsi, un époux dont le conjoint a adopté un enfant ne peut pas, après la dissolution du mariage, prétendre à la demi-part supplémentaire, dès lors qu'il n'a pas lui-même adopté cet enfant.

Il en est de même pour un époux devenu veuf et n'ayant pas d'enfant, même si son conjoint avait un enfant adoptif, dès lors que l'adoption n'avait pas été faite conjointement par les deux époux.

Mais, bien entendu, un époux demeuré veuf avec un enfant adoptif, actuellement majeur, a droit à une part et demie si l'enfant a été adopté par lui seul ou par les deux époux dans les conditions prévues à l'article 195-1-e. Il en est de même pour un époux veuf qui a adopté un enfant du premier lit de son conjoint défunt.

16 Enfin, il convient de noter que les dispositions de ce dernier texte sont applicables même lorsque, à la date de son adoption, l'enfant était majeur. Il est simplement nécessaire en ce cas que la personne adoptée ait été à la charge de son parent adoptif comme enfant «recueilli» - au sens de l'article 196 - depuis l'âge de 10 ans au moins et jusqu'à sa majorité (CE, arrêt du 6 décembre 1972, n° 85771, RJ III, p. 200).

Dans cette espèce, l'enfant, recueilli à l'âge de quelques mois, n'avait été adopté qu'à l'âge de 40 ans alors que l'adoptant avait 84 ans.

Septième cas - Titulaires de la carte du combattant ou de pensions militaires d'invalidité.

17 L'article 195-1-f du CGI, prévoit que les contribuables célibataires, divorcés ou veufs, âgés de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du Code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre, bénéficient d'une demi-part supplémentaire de quotient familial. Le même avantage est accordé aux veuves âgées de plus de 75 ans de personnes mentionnées ci-dessus.

Pour bénéficier de cette mesure, les contribuables doivent remplir les conditions ci-après.

18 a. Cas général.

1° Etre visés à l'article 195-1 du CGI.

Il s'agit donc des contribuables célibataires, divorcés ou veufs n'ayant pas de personne à leur charge.

2° Etre âgés de plus de 75 ans.

Cette situation doit être appréciée au 31 décembre de l'année d'imposition. Ainsi, pour l'imposition des revenus de l'année 1998, la disposition est applicable aux contribuables nés avant le 1er janvier 1924.

3° Etre titulaires :

- soit de la carte du combattant visée à l'article L. 253 du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre.

Il est admis que la majoration de quotient familial s'applique pour l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle la demande de carte aura été déposée. Bien entendu, il conviendrait de régulariser cette imposition si l'examen de la déclaration des revenus de l'année suivante faisait apparaître que la demande de carte n'a pas été acceptée ;

- soit d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre.

Ainsi, un ancien déporté du travail en Allemagne âgé de plus de 75 ans bénéficie de la demi-part supplémentaire de quotient familial prévue à l'article 195-1-f du CGI s'il est titulaire d'une pension d'invalidité prévue par le Code des pensions militaires d'invalidité ou s'il a obtenu, ultérieurement à la réquisition en Allemagne, la carte du combattant dans les conditions fixées aux articles R. 224 ou R. 227 du Code des pensions militaires d'invalidité (RM Méhaignerie, AN 28 novembre 1988, p. 3420).

19 b. Veuves ou veufs.

Conformément aux dispositions de l'article 195-1-f du CGI, la demi-part supplémentaire est également accordée aux veuves, âgées de plus de 75 ans des personnes ayant rempli les conditions énumérées au a-3° ci-dessus.

Par ailleurs, il a été admis de faire bénéficier de la majoration de quotient familial prévue à l'article 195-1 f du CGI, les veufs âgés de plus de 75 ans dont les épouses remplissaient les mêmes conditions.

En outre, il a paru possible d'accorder le bénéfice de la demi-part supplémentaire de quotient familial aux veuves d'anciens combattants qui seraient en possession d'une attestation, délivrée par les services départementaux de l'Office national des anciens combattants et victimes de guerre de leur résidence, établissant que leur époux remplissait les conditions requises pour se voir reconnaître la qualité de combattant (RM M. Jean Oehler, député, J.O. débats AN du 27 décembre 1982, p. 5324).

En revanche, en cas de remariage, la demi-part supplémentaire ne peut être accordée au couple marié, dans lequel l'épouse, veuve de guerre suite à un premier mariage, a cessé de percevoir la pension qui est à l'origine de cet avantage (RM M. Boucheron, J.O. Débats AN du 30 avril 1990, p. 2111).

20 Remarque. - Le bénéfice de la demi-part supplémentaire n'est accordé qu'une seule fois, même si le contribuable entre dans plusieurs des cas prévus par la loi.

Par exemple, un contribuable titulaire, comme mutilé de guerre, d'une pension pour invalidité supérieure à 40 % et ayant un enfant majeur imposé distinctement ne peut bénéficier de plus de 1,5 part de quotient familial.

Il en est de même pour un contribuable âgé de plus de 75 ans, titulaire de la carte de combattant et ayant un enfant majeur imposé distinctement.

(...)

– **BOI, n°77, Note 4 juin 1984, 5 B-14-84**

S.L.F. - Bureau C 1.

Impôt sur le revenu. Dispositions générales. Assiette. Liquidation de l'impôt. Contribuables invalides. Invalidité militaire: pension portant la mention «hors guerre».

(C.G.I., art. 157 bis et 195).

Les contribuables titulaires, pour une invalidité de 40 % au moins, d'une pension prévue par les dispositions du Code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre bénéficient:

d'un quotient familial de une part et demie au lieu de une part lorsqu'ils sont célibataires, divorcés ou veufs et n'ont pas d'enfant à charge (art. 195-1-c du C.G.I.);

d'une demi-part supplémentaire de quotient familial dans les autres cas (art. 195-3, 4 et 5 du C.G.I.);

et d'un abattement sur leur revenu imposable si celui-ci n'excède pas un certain montant (Art. 157 bis du C.G.I.).

La question a été posée de savoir si ces avantages doivent être accordés aux titulaires de pensions militaires d'invalidité portant la mention «hors guerre».

Cette question appelle une réponse affirmative.

Annoter: Documentation de base 5 B-25 et 5 B-3111, n° 9.

5 F.P. 53.

II. Droits et libertés garantis par le Conseil constitutionnel

Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789

– **Art. 6.**

La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents

– **Art. 13.**

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.

2. Constitution du 4 octobre 1958

– **Article 34**

La loi fixe les règles concernant :

- les droits civiques et les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; la liberté, le pluralisme et l'indépendance des médias ; les sujétions imposées par la défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ;
- la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et libéralités ;
- la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale ; l'amnistie ; la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ;
- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

La loi fixe également les règles concernant :

- le régime électoral des assemblées parlementaires, des assemblées locales et des instances représentatives des Français établis hors de France ainsi que les conditions d'exercice des mandats électoraux et des fonctions électives des membres des assemblées délibérantes des collectivités territoriales ;
- la création de catégories d'établissements publics ;
- les garanties fondamentales accordées aux fonctionnaires civils et militaires de l'État ;

- les nationalisations d'entreprises et les transferts de propriété d'entreprises du secteur public au secteur privé.

La loi détermine les principes fondamentaux :

- de l'organisation générale de la défense nationale ;
- de la libre administration des collectivités territoriales, de leurs compétences et de leurs ressources ;
- de l'enseignement ;
- de la préservation de l'environnement ;
- du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales ;
- du droit du travail, du droit syndical et de la sécurité sociale.

Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

Les lois de financement de la sécurité sociale déterminent les conditions générales de son équilibre financier et, compte tenu de leurs prévisions de recettes, fixent ses objectifs de dépenses, dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

Des lois de programmation déterminent les objectifs de l'action de l'État.

Les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. Elles s'inscrivent dans l'objectif d'équilibre des comptes des administrations publiques.

Les dispositions du présent article pourront être précisées et complétées par une loi organique

Jurisprudence du Conseil constitutionnel

– Décision n° 79-107 DC du 12 juillet 1979 - Loi relative à certains ouvrages reliant les voies nationales ou départementales

(...)

Considérant, d'autre part, que si le principe d'égalité devant la loi implique qu'à situations semblables il soit fait application de solutions semblables, il n'en résulte pas que des situations différentes ne puissent faire l'objet de solutions différentes ; qu'en précisant dans son article 4 que l'acte administratif instituant une redevance sur un ouvrage d'art reliant des voies départementales peut prévoir des tarifs différents ou la gratuité, selon les diverses catégories d'usagers, pour tenir compte soit d'une nécessité d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation de l'ouvrage d'art, soit de la situation particulière de certains usagers, et notamment de ceux qui ont leur domicile ou leur lieu de travail dans le ou les départements concernés, **la loi dont il s'agit a déterminé des critères qui ne sont contraires ni au principe de l'égalité devant la loi ni à son corollaire, celui de l'égalité devant les charges publiques ;**

(...)

– **Décision n° 84-183 DC du 18 janvier 1985 - Loi relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises**

(...)

5. Considérant que l'article 40 **ne méconnaît pas davantage le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques** ; qu'en effet, la loi a pu, sans être astreinte à prévoir quelque indemnisation que ce soit, modifier le rang des créances assorties de sûretés réelles à l'avantage de créanciers qui, depuis l'ouverture de la procédure, ont concouru à la réalisation de l'objectif d'intérêt général de redressement des entreprises en difficulté ; qu'ainsi, elle a soumis à des règles différentes des créanciers placés dans des situations différentes au regard de l'objectif poursuivi ; que l'article 40 de la loi n'est donc pas contraire à la Constitution ;

(...)

– **Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991 - Loi de finances pour 1992**

(...)

7. Considérant que l'article 15-I de la loi a pour objet de favoriser la transmission des patrimoines du vivant de leur détenteur en exceptant du rappel des donations antérieures celles qui ont été effectuées depuis plus de dix ans, dès lors qu'il s'agit de donations ayant elles-mêmes donné lieu au paiement de droits de mutation à titre gratuit ; que les donations qui satisfont à ces conditions ne présentent pas, eu égard à l'objet de l'article 15-I de la loi, une différence par rapport aux donations passées devant notaire qui serait susceptible de justifier, pour l'application des aménagements apportés au régime des droits de mutation à titre gratuit, la discrimination pratiquée ; que, par ailleurs, la discrimination ainsi opérée n'est pas justifiée par des motifs d'intérêt général qui soient en rapport avec l'objet, d'ordre purement fiscal, des dispositions en cause ;

8. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, dans le texte de l'article 15-I de la loi, doivent, en l'état, être déclarés contraires au principe d'égalité, les mots "devant notaire" ;

(...)

– **Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances pour 1999**

(...)

20. Considérant que le principe d'égalité 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 ;

(...)

– Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances pour 2001 – cons. 4

(...)

4. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 " ; que, conformément à 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 ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques** ; que, par ailleurs, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des **motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux** ;

5. Considérant qu'en instituant un abattement sur certains revenus de capitaux mobiliers, en particulier ceux correspondant à des dividendes d'actions émises en France, le législateur a principalement entendu encourager l'acquisition de valeurs mobilières par de nouveaux épargnants ; qu'il lui était loisible, au regard de cet objectif, de supprimer cet avantage fiscal pour les contribuables dont le revenu net imposable excède le montant mentionné à la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu ; que, loin de méconnaître l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, une telle limitation du champ d'application des abattements en cause permet de mieux prendre en compte les facultés contributives des redevables concernés ; que, par suite, l'article 3, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, est conforme à la Constitution ;

(...)

– Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances rectificative pour 2000

(...)

26. Considérant que le principe d'égalité 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 ;

(...)

34. Considérant que, conformément à 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 assujettis les contribuables ; **que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs** ;

(...)

38. Considérant, dans ces conditions, que les **différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur** ; que les dispositions en cause sont dès lors contraires au principe d'égalité devant l'impôt ; que les autres dispositions du I en sont inséparables ; qu'il y a lieu, par suite, de déclarer le I de l'article 37 contraire à la Constitution et, par voie de conséquence, ses II et III ;

(...)

– **Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002 - Loi de finances pour 2003**

(...)

19. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux, sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; **que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques et financières en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés** ;

(...)

30. Considérant que le principe d'égalité 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 ;

(...)

– **Décision n° 2003-477 DC du 31 juillet 2003 - Loi pour l'initiative économique**

(...)

2. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux, sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt ; qu'en vertu de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la contribution commune aux charges de la Nation « doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que **le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés** ; que l'ensemble de ces principes est applicable notamment aux droits de mutation à titre gratuit et à l'impôt de solidarité sur la fortune ;

(...)

– **Décision n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances rectificative pour 2003**

(...)

9. Considérant que, conformément à 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 assujettis les contribuables ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des **impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs** ;

(...)

– **Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances pour 2004**

(...)

28. Considérant que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux ; qu'en l'espèce, il a entendu favoriser la constitution d'un complément de retraite ; qu'il a fixé les limites dans lesquelles est accordée la déduction fiscale consentie aux épargnants ainsi que le plafond des revenus auxquels cette déduction peut être appliquée ; qu'en outre, les sommes versées à l'issue de la période d'épargne seront elles-mêmes assujetties à l'impôt sur le revenu ; que, par suite, les dispositions de l'article 82 de la loi déferée ne portent atteinte à aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ;

(...)

– **Décision n° 2004-511 DC du 29 décembre 2004 - Loi de finances pour 2005 – cons.40**

(...)

39. Considérant que, selon les requérants, la modulation de l'avantage fiscal en fonction de la situation familiale serait sans lien avec une disposition destinée à lutter contre le chômage et l'emploi non déclaré ; qu'elle méconnaîtrait dès lors le principe d'égalité devant les charges publiques ;

40. Considérant **que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux** ;

41. Considérant qu'il ressort des travaux parlementaires que la réduction d'impôt prévue par la disposition contestée vise à combattre le chômage en développant l'emploi à domicile ; qu'elle tend également à lutter contre l'emploi non déclaré et à alléger les charges affectant le budget des familles qui élèvent de jeunes enfants ou s'occupent de personnes âgées ; qu'elle a enfin pour but d'améliorer la

qualité de vie des familles en favorisant notamment le maintien au domicile de ces personnes, le soutien scolaire et l'aide ménagère ;

(...)

– **Décision n° 2010-1 QPC du 28 mai 2010 - Consorts L.**

(...)

10. Considérant que l'abrogation de l'article 26 de la loi du 3 août 1981 et de l'article 68 de la loi du 30 décembre 2002 a pour effet d'exclure les ressortissants algériens du champ des dispositions de l'article 100 de la loi du 21 décembre 2006 ; qu'il en **résulte une différence de traitement fondée sur la nationalité entre les titulaires de pensions militaires d'invalidité et des retraites du combattant selon qu'ils sont ressortissants algériens ou ressortissants des autres pays ou territoires ayant appartenu à l'Union française ou à la Communauté ou ayant été placés sous le protectorat ou sous la tutelle de la France ; que cette différence est injustifiée au regard de l'objet de la loi qui vise à rétablir l'égalité entre les prestations versées aux anciens combattants qu'ils soient français ou étrangers** ; que, par voie de conséquence, l'article 100 de la loi du 21 décembre 2006 doit également être déclaré contraire au principe d'égalité ;

(...)