



Commentaire

Décision n° 2020-842 QPC du 28 mai 2020

M. Rémi V.

(Conditions de déduction de la contribution aux charges du mariage)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 2 mars 2020 par le Conseil d'État (décision n° 436454 du 28 février 2020) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Rémi V., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des mots « *lorsque son versement résulte d'une décision de justice et* » figurant au 2° du paragraphe II de l'article 156 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2020-842 QPC du 28 mai 2020, le Conseil a déclaré contraires à la Constitution les mots « *lorsque son versement résulte d'une décision de justice et* » figurant au 2° du paragraphe II de l'article 156 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant du décret n° 2015-608 du 3 juin 2015 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code ainsi que dans sa rédaction résultant du décret n° 2016-775 du 10 juin 2016 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions

1. – Les charges déductibles du revenu global¹

Conformément au principe posé par les articles 13 et 156 du CGI, le revenu passible de l'impôt sur le revenu est un revenu net. L'assiette de l'impôt sur le revenu est ainsi établie en prenant en compte toutes les sources de revenus dont dispose le contribuable ainsi que les charges pesant sur ces revenus. Il peut être tenu compte de plusieurs types de charges. D'une part, les charges inhérentes à chaque catégorie de revenus (bénéfices agricoles, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, traitements et salaires, revenus

¹ *Mémento fiscal*, Éd. Francis Lefebvre, 2016, n° 1075 et suivants.

fonciers, *etc.*) et, d'autre part, les charges s'imputant sur le revenu global, c'est-à-dire le total des revenus nets catégoriels². Il est alors obtenu le revenu net global.

Au titre de cette seconde catégorie de charges, diverses dépenses sont susceptibles d'être déduites du revenu global³. Il en est ainsi des charges qui remplissent simultanément les quatre conditions suivantes : être expressément prévues par la loi ; ne pas avoir été prises en compte pour la détermination du revenu net des différentes catégories ; être payées au cours de l'année de l'imposition ; être justifiées.

Lorsque le contribuable déduit de telles charges, l'article L. 16 du livre des procédures fiscales (LPF) permet à l'administration de demander des justifications. Dans ce cas, le contribuable doit apporter la preuve de leur existence et de leur montant⁴.

Sont ainsi déductibles du revenu global, en application de l'article 156 du CGI et sous certaines conditions, les frais d'accueil de personnes âgées de plus de 75 ans, les versements pour la retraite mutualiste du combattant, les intérêts des prêts consentis aux rapatriés, des arrérages de certaines rentes, des dépenses de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires⁵, les charges foncières des immeubles historiques et assimilés. Sont également déductibles sur ce fondement certains versements incombant au contribuable au profit de membres de sa famille.

2. – La déduction des versements intrafamiliaux autres que la contribution aux charges du mariage

Des versements incombant à un contribuable au profit de certains membres de sa famille sont déductibles de son revenu global, en application du 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI. Sont ainsi déductibles des versements à des ascendants ou descendants et des versements intervenant en cas de divorce ou de séparation des époux.

a. – Les versements en exécution de l'obligation alimentaire envers les ascendants ou descendants

² Certaines charges ne sont pas prises en compte au niveau de la détermination des revenus catégoriels ou du revenu global mais au stade ultérieur en venant s'imputer sur le montant de l'impôt sous la forme de réductions ou de crédits d'impôt.

³ La plupart des dépenses dont la déduction sur le revenu global est autorisée par la loi ne constituent pas, à proprement parler, des « charges » au sens de l'article 13 du CGI, c'est-à-dire des « dépenses en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu », elles correspondent plutôt à un emploi de ce revenu. C'est d'ailleurs ce qui explique le caractère limitatif des dépenses de l'espèce dont la prise en compte est autorisée par la loi.

⁴ Le défaut de réponse dans le délai imparti, qui ne peut être inférieur à deux mois, entraîne, en droit strict, la taxation d'office prévue à l'article L. 69 du LPF.

⁵ Ce dispositif a été supprimé par l'article 32 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

* Les articles 205 à 207 du code civil prévoient une obligation alimentaire réciproque, en cas de besoin, entre ascendants et descendants ; il en est de même entre gendre et belle-fille et beaux-parents (alliés au premier degré), sauf lorsque l'époux qui produisait l'affinité et les enfants issus du mariage sont décédés. L'obligation comprend non seulement la nourriture et le logement, mais aussi tout ce qui est nécessaire à la vie (habillement, frais de maladie, *etc.*).

Les pensions allouées, en espèces ou en nature, en exécution de cette obligation alimentaire (quelle que soit la date à laquelle celle-ci a pris naissance, et même s'il n'y a pas un engagement écrit ou une décision de justice) sont en principe déductibles du revenu imposable du débiteur, dans la mesure où, conformément à l'article 208 du code civil, le montant de la pension correspond aux besoins de celui qui la perçoit et à la fortune de celui qui la doit⁶.

* En application de ces principes, la pension alimentaire versée à un ascendant par le contribuable est déductible du revenu imposable de ce dernier, dans la mesure où elle satisfait à la condition prévue à l'article 208 du code civil.

De même, la pension versée à un enfant mineur est déductible si l'enfant n'est pas pris en compte pour la détermination du quotient familial du contribuable. Sont donc déductibles les pensions alimentaires versées à un enfant de parents divorcés ou séparés ou de parents non mariés ou non liés par un PACS, dès lors que le contribuable ne compte pas l'enfant à sa charge⁷. En pratique, lorsqu'une décision de justice est intervenue ou, depuis la loi du 18 novembre 2016⁸, une convention de divorce par consentement mutuel, la déduction peut porter sur la totalité de la pension fixée par le juge ou la convention. En revanche, lorsque la pension n'a pas été fixée par un jugement ou une convention, elle n'est déductible que dans la mesure où elle n'est pas excessive⁹.

⁶ Le contribuable doit justifier le montant des dépenses qu'il a supportées. L'administration fiscale admet toutefois que le contribuable qui a recueilli sous son toit un ascendant sans ressources ou âgé de plus de 75 ans et qui pourvoit à tous ses besoins puisse déduire de son revenu global, sans avoir à fournir aucune justification, un montant forfaitaire fixé, pour 2015, à 3 407 € par ascendant pour dépenses de nourriture et d'hébergement et pour les autres dépenses un montant réel et justifié.

⁷ CE, 14 octobre 2009, n° 301709, *RJF* 1/10 n° 1 avec les conclusions de M. Édouard Geffray, *BDCF* 1/10 n° 1. Le CE juge que les sommes qu'un père verse spontanément pour l'entretien de ses enfants mineurs reconnus qui vivent au foyer de leur mère qui en a la charge, sont déductibles de son revenu imposable à hauteur du montant dont il justifie le versement.

⁸ Loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice du XXI^{ème} siècle ayant introduit l'article 229-1 du code civil qui prévoit la possibilité du divorce par consentement mutuel par acte sous signature privée contresigné par avocats et déposé au rang des minutes d'un notaire.

⁹ *Mémento fiscal*, Éd. Francis Lefebvre, 2019, n° 1275.

Lorsque la pension est versée à un enfant majeur dans le besoin, elle est déductible si l'enfant n'est pas, par ailleurs, rattaché au foyer fiscal. Elle est en outre plafonnée¹⁰.

En revanche, aucune déduction n'est possible pour les pensions versées à des collatéraux (frères, sœurs, oncles, tantes, neveux, *etc.*) ou à des tiers sans lien de parenté avec le contribuable, puisque l'obligation alimentaire édictée par le code civil ne joue pas à leur égard¹¹.

b. – Les versements en cas de divorce ou de séparation de corps

* En cas de divorce, l'un des époux peut être tenu de verser à l'autre une prestation compensatoire destinée à compenser, autant qu'il est possible, la disparité que la rupture du mariage crée dans les conditions de vie respectives. Dans ce cas, le paragraphe II de l'article 156 du CGI prévoit que la prestation compensatoire est déductible du revenu global lorsqu'elle est versée sous forme de rente ou de capital versé sur une période supérieure à douze mois¹² à compter de la date à laquelle le jugement en divorce est passé en force de chose jugée ou, depuis l'entrée en vigueur de l'article 229-1 du code civil, de la date à laquelle la convention de divorce par consentement mutuel a acquis force exécutoire.

* La séparation de corps obéit à un régime juridique différent. Elle correspond à la situation dans laquelle les époux ne souhaitent pas divorcer mais vivre séparément et rompre ainsi la vie commune qui caractérise, en principe, le mariage. Cette séparation de corps s'accompagne nécessairement d'une séparation de biens. En cas de séparation de corps, qui, en vertu de l'article 296 du code civil, peut être prononcée ou constatée à la demande de l'un des époux dans les mêmes cas et aux mêmes conditions que le divorce, l'article 303 du code civil prévoit que le devoir de secours subsiste. Ainsi, le jugement qui prononce cette séparation, un jugement postérieur, ou bien la convention de séparation de corps conclue par les époux fixe la pension alimentaire qui est, le cas échéant, due à l'époux dans le besoin. Cette pension est attribuée sans considération des torts. Si elle a été attribuée par une décision de justice, elle est déductible du revenu global en application du paragraphe II de l'article 156 du CGI.

* Lorsque les époux sont en instance de divorce ou de séparation de corps, le juge peut, en application des articles 254 à 257 du code civil, prescrire les mesures

¹⁰ Le plafond était de 5 738 euros pour l'imposition des revenus de 2016.

¹¹ Il en va ainsi même si le versement est susceptible de se transformer en obligation civile, CE, 28 mars 2012, décision n° 323852, *RJF* 6/12 n° 554.

¹² Depuis la décision n° 2019-824 QPC du 31 janvier 2020, *M. Thierry A. (Régime fiscal de la prestation compensatoire)*, le capital versé sur une période inférieure à douze mois bénéficie de la réduction d'impôt prévu par l'article 199 *octodécies* du CGI qu'il soit ou non accompagnée d'une rente. Cette dernière ouvre droit à la déduction du revenu global.

nécessaires pour assurer, pendant la durée de l'instance, l'existence des époux et des enfants jusqu'à la date à laquelle le divorce prend force de chose jugée. À cet égard, il peut notamment fixer la pension alimentaire et la provision pour frais d'instance que l'un des époux devra verser à son conjoint. Dans ce cas, ces sommes, attribuées par décision de justice, ne seront déductibles que si les conjoints font l'objet d'impositions distinctes. Il en est ainsi lorsque, par application des dispositions de l'article 255 du code civil, le juge a autorisé les époux à résider séparément puisque le 4 de l'article 6 du CGI prévoit que les époux sont imposés séparément « *Lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées* ».

3. – La déduction de la contribution aux charges du mariage (les dispositions renvoyées)

a. – La contribution aux charges du mariage

* La contribution aux charges du mariage est prévue à l'article 214 du code civil en ces termes : « *Si les conventions matrimoniales ne règlent pas la contribution des époux aux charges du mariage, ils y contribuent à proportion de leurs facultés respectives. Si l'un des époux ne remplit pas ses obligations, il peut y être contraint par l'autre dans les formes prévues au code de procédure civile* ».

Ainsi que le relève Virginie Larribau-Terneyre¹³, la contribution aux charges du mariage révèle la volonté du législateur d'imposer aux époux, « *au titre des effets directs du mariage, un fonctionnement de type communautaire pour tout ce qui concerne l'entretien de la famille et l'éducation des enfants, quel que soit le régime matrimonial choisi. Il impose la constitution par les époux d'une communauté économique : la contribution aux charges traduit concrètement l'obligation pour les époux, chargés de la direction matérielle de la famille, chargés de nourrir et entretenir les enfants, de constituer ensemble un "pot commun" de ressources destinées précisément à la vie matérielle de la communauté familiale* ».

La contribution aux charges du mariage est due tant que les époux sont mariés. Elle n'est donc pas incompatible avec l'existence d'une séparation de fait¹⁴.

* La contribution aux charges du mariage se distingue des autres obligations alimentaires entre les membres d'une même famille car elle n'est pas soumise à l'existence d'un besoin du créancier. En conséquence, chacun des époux est

¹³ Virginie Larribau-Terneyre, « Mariage. – Organisation de la communauté conjugale et familiale : réciprocité des devoirs entre époux », *JurisClasseur Civil Code*, art. 212 à 215, fasc. 10, 1^{er} février 2016.

¹⁴ *Ibidem*, n° 169. Voir également, Cour de cassation, 1^{re} civ., 16 février 1983, n° 81-16.162 et Cour de cassation, 1^{re} civ., 19 novembre 1991, n° 90-11.320.

« tenu de contribuer aux charges du ménage selon ses facultés, même si son conjoint n'est pas dans le besoin »¹⁵.

La contribution aux charges du mariage se détermine par rapport aux ressources du couple et au train de vie qu'il peut ainsi mener. Comme le souligne la Cour de cassation, « la contribution aux charges du mariage, distincte par son fondement et par son but de l'obligation alimentaire, comprend non seulement les dépenses indispensables de logement, de nourriture, vêtements et transports, mais également les frais d'entretien et d'éducation des enfants communs »¹⁶. Elle peut également « inclure des dépenses d'investissement ayant pour objet l'agrément et les loisirs du ménage »¹⁷. En définitive, ce qui doit être considéré comme charges du mariage, obligeant à ce titre chaque époux à y contribuer, dépendra du train de vie du ménage déterminé d'un commun accord par les deux époux ou apprécié par le juge en cas de désaccord.

*Les deux époux sont à la fois débiteurs et créanciers de cette contribution.

Concernant la répartition de cette contribution, elle s'opère, la plupart du temps et comme le décrit Mme Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur la décision de renvoi, « en toute liberté d'une façon naturelle et instinctive, faite de non-dits, d'accords implicites, d'initiatives acceptées et d'habitudes acquises au fil des jours et des ans ».

Toutefois, l'article 214 du code civil prévoit que la répartition peut être déterminée dans la convention matrimoniale, c'est-à-dire soit dans le contrat de mariage¹⁸ soit, comme le juge la Cour de cassation par « l'engagement librement pris par un époux et accepté par l'autre, en dehors du contrat de mariage »¹⁹. La Cour juge que l'exécution d'un tel engagement « peut être demandée en justice, sous réserve de la possibilité pour chacun des époux d'en faire modifier le montant à tout moment en considération de la situation des parties »²⁰.

Lorsqu'elle n'est pas réglée par une convention entre les époux, la répartition est, comme le prévoit l'article 214 du code civil, déterminée à proportion des facultés respectives des époux.

¹⁵ Civ. 1^{ère}, 23 juin 1970, n° 68-13.491.

¹⁶ Civ. 1^{ère}, 6 avril 1994, n° 93-12.976.

¹⁷ Civ. 1^{ère}, 18 décembre 2013, n° 12-17.420.

¹⁸ A cet égard, la question se pose de savoir quelle est la marge de liberté des époux dans leur convention. Le caractère d'ordre public attaché à l'obligation de contribuer s'oppose pour la plupart des auteurs à ce que la convention puisse décharger entièrement l'un des époux de la contribution aux charges. De même, la possibilité de modifier la répartition lorsqu'elle est fixée par une convention matrimoniale est discutée. Sur ces points, voir Virginie Larribau-Terneyre, précité, n° 180 et suivants.

¹⁹ Civ. 1^{ère}, 3 février 1987, n° 84-14.612.

²⁰ *Ibid.*

La contribution aux charges du mariage peut encore être déterminée judiciairement, en application de l'article 258 du code civil : « *Lorsqu'il rejette définitivement la demande en divorce, le juge peut statuer sur la contribution aux charges du mariage, la résidence de la famille et les modalités de l'exercice de l'autorité parentale* ».

Enfin, lorsque l'un des époux ne s'acquitte pas spontanément de la contribution aux charges du mariage, l'autre époux peut saisir le juge aux affaires familiales pour l'y contraindre²¹.

b. – Les conditions de déduction de la contribution aux charges du mariage

* Les personnes mariées sont en principe soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles ainsi que ceux perçus par leurs enfants ou les personnes qui sont à leur charge²². Dans ce cas, la contribution aux charges du mariage constitue un mouvement financier au sein du même foyer fiscal et ne fait donc l'objet d'aucun traitement fiscal particulier, le revenu global des époux s'appréciant à l'échelle du foyer fiscal. Il ne s'agit que d'une « *simple disposition des revenus imposables de ce foyer fiscal* »²³.

* Toutefois, en application du 4 de l'article 6 du CGI, les époux peuvent faire l'objet d'impositions distinctes dans trois situations : lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit, lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts et enfin, lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées.

En cas d'imposition distincte des époux, la contribution aux charges du mariage constitue un transfert financier d'un foyer fiscal à l'autre.

Le 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI prévoit que, dans ce cas, la contribution aux charges du mariage (qui n'était pas déductible en cas d'imposition commune) peut être déduite du revenu brut global si elle est versée en exécution d'une décision de justice. C'est cette dernière condition qui fait l'objet de la QPC.

* La déductibilité du versement de la contribution aux charges du mariage a été admise par la loi n° 90-1169 du 29 décembre 1990 de finances rectificative pour

²¹ Articles 1070 à 1074-1 du code de procédure civile.

²² Art. 6, 1. du CGI.

²³ Frédéric Douet, « Conditions de déductibilité du revenu brut global de son débiteur de la contribution aux charges du mariage », note sous Rép. min. n° 110934, *Droit de la famille*, 2007, comm. 94.

1990²⁴. Il résulte des travaux préparatoires que le législateur a entendu étendre la déductibilité, qui était déjà prévue pour les versements entre descendants et ascendants et alliés au premier degré ainsi que pour les rentes destinées à compenser la disparité créée par la rupture du mariage (devenues depuis les prestations compensatoires), à d'autres versements entre des personnes d'une même famille, et notamment aux versements effectués entre époux au titre de la contribution aux charges du mariage. Le législateur soumet alors cette déductibilité à la condition que les époux soient imposés séparément et que les versements interviennent en exécution d'une décision de justice. Corrélativement, le versement de la contribution aux charges du mariage résultant d'une décision de justice en cas d'imposition distincte des époux est instauré comme un revenu imposable pour le bénéficiaire, en application de l'article 80 *quater* du CGI.

La justification de la condition d'imposition distincte se conçoit aisément. En revanche, les travaux parlementaires n'éclairent pas la justification de la condition tenant à ce que cette contribution soit versée en exécution d'une décision de justice. Cette condition apparaît comme une reprise de ce qui était prévu pour les rentes et pensions versées dans le cadre d'un divorce ou d'une séparation de corps.

Depuis lors, ces dispositions n'ont pas été modifiées, excepté par l'article 115 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 prévoyant que le versement de la contribution aux charges du mariage est également déductible du revenu global lorsque son versement résulte d'une convention de divorce mentionnée à l'article 229-1 du code civil.

B. – Origine de la QPC et question posée

Séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit, les époux V., qui faisaient l'objet d'une imposition distincte, s'étaient accordés pour que, au titre de sa contribution aux charges du mariage, M. Rémi V. effectue des versements mensuels au profit de son épouse.

En 2018, l'administration fiscale avait remis en cause la déduction que ce dernier avait opérée sur ses revenus des années 2015 et 2016 au titre de ces versements. Ayant demandé au tribunal administratif la décharge des suppléments d'impôt qui avaient résulté de cette remise en cause, le requérant avait, à cette occasion, déposé une QPC portant sur le 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI que le tribunal avait transmise au Conseil d'État par une ordonnance du 3 décembre 2019.

²⁴ Avant l'entrée en vigueur de cette loi, le versement de la contribution aux charges du mariage effectué en exécution d'une décision de justice ne constituait pas une pension alimentaire visée par les dispositions du 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI et ne pouvait donc pas venir en déduction du revenu imposable. Voir en ce sens : Conseil d'État, 19 décembre 1988, n° 56864.

Dans sa décision précitée du 28 février 2020, le Conseil d'État avait décidé de renvoyer la question de la conformité à la Constitution des mots « *lorsque son versement résulte d'une décision de justice et* » figurant au 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI au motif que « *le moyen tiré de ce [que ces dispositions] méconnaissent le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, en tant qu'elles subordonnent, pour le calcul du revenu net annuel soumis à l'impôt, la déduction de la contribution aux charges du mariage à la condition que son versement résulte d'une décision de justice, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

* Le Conseil d'État avait précisément délimité le champ de la QPC aux mots « *lorsque son versement résulte d'une décision de justice et* » figurant au 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI, le Conseil constitutionnel n'a donc pas eu à procéder à cette délimitation.

* Le Conseil d'État n'ayant en revanche pas précisé la version dans laquelle ces dispositions étaient renvoyées au Conseil constitutionnel, celui-ci a jugé, conformément à sa jurisprudence habituelle, que « *la question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée* ». Il s'agissait en l'occurrence des mots « *lorsque son versement résulte d'une décision de justice et* » figurant au 2° du paragraphe II de l'article 156 du code général des impôts dans ses rédactions résultant des décrets du 3 juin 2015 et du 10 juin 2016 précités (paragr. 1).

* Le requérant soutenait que ces dispositions étaient contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques au motif qu'elles introduisaient une différence de traitement injustifiée entre les contribuables qui versent une contribution aux charges du mariage, selon que leur contribution est versée ou non en exécution d'une décision de justice puisque la contribution ne peut être déduite du revenu que dans le premier cas.

A. – La jurisprudence constitutionnelle relative aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

* Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon*

différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit »²⁵.

Aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

Sur le fondement de ces dispositions, le Conseil constitutionnel considère « *qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »²⁶.

* Au regard de ces principes, le Conseil vérifie que des dispositions instaurant des différences de traitement fiscal s'appuyaient sur des différences de situation en rapport avec l'objet de la loi.

Ainsi, dans sa décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013, le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions réservant le bénéfice d'exonérations partielles ou totales d'impôt sur le revenu aux indemnités versées par l'employeur dans le cadre d'un licenciement ainsi qu'à certaines indemnités de licenciement lorsqu'elles sont allouées par le juge, et excluant ainsi du bénéfice de ces exonérations les indemnités versées en application d'un protocole d'accord transactionnel faisant suite à une « prise d'acte », par le salarié, de son licenciement. Le Conseil constitutionnel a jugé : « *Considérant que les dispositions contestées définissent les indemnités de licenciement ou de départ volontaire qui, en raison de leur nature, font l'objet d'une exonération totale ou partielle d'impôt sur le revenu ; que ces dispositions ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, conduire à ce que le bénéfice de ces exonérations varie selon que l'indemnité a été allouée en vertu d'un jugement, d'une sentence arbitrale ou d'une transaction ; qu'en particulier, en cas de transaction, il appartient à l'administration et, lorsqu'il est saisi, au*

²⁵ Cf., par exemple, récemment : décision n° 2019-782 QPC du 17 mai 2019, *Mme Élise D. (Déductibilité de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune des dettes du redevable à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées)*, paragr. 8.

²⁶ Voir notamment la décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement)*, cons. 5.

juge de l'impôt de rechercher la qualification à donner aux sommes objet de la transaction »²⁷.

Le commentaire de cette décision précise que : « *Sur le plan constitutionnel, le Conseil constitutionnel a estimé que le fait d'avoir ou non laissé le juge du contrat de travail statuer ne constitue pas une différence de situation en adéquation avec la différence de traitement au regard de la loi fiscale entre les indemnités perçues par les salariés dont le contrat de travail est rompu. [...] Par suite, le Conseil constitutionnel a estimé qu'une indemnité ne cesse pas d'être "de licenciement" ou "pour licenciement sans cause réelle et sérieuse" parce que les parties se sont accordées sur son montant au lieu de laisser le juge ou l'arbitre statuer sur la demande. Certes, "l'administration et le juge de l'impôt ne sont pas liés par la qualification... retenue par les signataires de la transaction", mais ils ne sont pas davantage liés par la qualification retenue par une sentence arbitrale, et, en tout état de cause, il ne peut s'en déduire que les modalités de détermination de l'indemnité modifieraient sa nature ».*

Dans sa décision n° 2018-747 du 23 novembre 2018, le Conseil était saisi de dispositions qui réservaient l'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficient les rentes viagères servies en vue de réparer un préjudice corporel ayant entraîné une incapacité permanente totale à celles résultant d'une décision de justice et excluaient de ce fait celles versées en application d'une transaction. Le Conseil constitutionnel a jugé : « *Les dispositions contestées instituent donc une différence de traitement entre les victimes d'un même préjudice corporel. Cette différence de traitement est sans rapport avec l'objet de la loi, qui est de faire bénéficier d'un régime fiscal favorable les personnes percevant une rente viagère en réparation du préjudice né d'une incapacité permanente totale »²⁸.*

Il résulte de ces deux décisions que la circonstance qu'une somme résulte ou non d'une décision de justice ne constitue pas nécessairement une différence de situation en rapport avec l'objet de loi.

* Le Conseil constitutionnel a également été amené à contrôler des dispositifs fiscaux instaurant des différences de traitement aux fins de lutter contre l'optimisation fiscale, ce qui constitue un objectif d'intérêt général²⁹.

Le Conseil vérifie alors que les critères définis pour lutter contre l'optimisation fiscale sont correctement définis. Ainsi, dans sa décision n° 2017-758 DC du

²⁷ Décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013, *M. Alain G. (Assujettissement à l'impôt sur le revenu des indemnités de licenciement ou de mise à la retraite)*, cons. 6.

²⁸ Décision n° 2018-747 QPC du 23 novembre 2018, *M. Kamel H. (Assujettissement à l'impôt sur le revenu des rentes viagères servies en réparation d'un préjudice corporel)*, paragr. 7.

²⁹ Voir par exemple décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 19.

28 décembre 2017, saisi de dispositions prévoyant des règles de déduction spécifiques de certaines dettes de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière, le Conseil a jugé qu'« *en prévoyant que lorsque le patrimoine taxable excède cinq millions d'euros et que le montant total des dettes admises en déduction excède 60 % de cette valeur, le montant des dettes excédant ce seuil n'est admis en déduction qu'à hauteur de 50 % de cet excédent, le législateur a entendu éviter des schémas d'optimisation fiscale. En traitant différemment les détenteurs de ces dettes des autres redevables, il a ainsi institué une différence de traitement en rapport avec les dispositions contestées. En outre, la déduction des dettes dont le redevable justifie qu'elles n'ont pas été contractées dans un objectif principalement fiscal n'est pas limitée. Enfin, ces dispositions ne créent pas d'effet de seuil disproportionné. Dès lors, elles ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques* »³⁰.

Dans sa décision n° 2019-782 QPC du 17 mai 2019, le Conseil était saisi de dispositions prévoyant que les dettes contractées par le redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées ne peuvent être déduites de l'assiette de cet impôt, sauf si la dette a fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine avant la date du fait générateur de l'impôt. Le Conseil a jugé que « *En premier lieu, les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune selon que la dette qu'ils ont contractée l'a été à l'égard d'un de leurs héritiers ou d'une personne interposée, d'une part, ou à l'égard d'un tiers, d'autre part. Toutefois, en adoptant ces dispositions, le législateur a entendu permettre le contrôle de la sincérité de ces dettes et ainsi réduire les risques de minoration de l'impôt de solidarité sur la fortune qu'il a jugés plus élevés dans le premier cas compte tenu des liens unissant une personne et ses héritiers. Le législateur a donc poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. / Par conséquent, et dès lors qu'un tel risque de minoration de l'impôt demeure y compris lorsque les héritiers auprès desquels l'emprunt a été contracté sont eux-mêmes redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune, la différence de traitement opérée par les dispositions contestées repose sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi. / En second lieu, d'une part, les dispositions contestées n'ont pas pour objet d'interdire à un redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune, qui souhaite déduire de son patrimoine la dette contractée auprès d'un héritier ou d'une personne interposée, d'en prouver l'existence et la sincérité. Elles ont seulement pour objet d'exiger à cette fin qu'elle ait fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine* »³¹.

³⁰ Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*, paragr. 77.

³¹ Décision n° 2019-782 QPC du 17 mai 2019, *Mme Élise D. (Déductibilité de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune des dettes du redevable à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées)*, paragr. 12 à 14.

Enfin, dans sa décision n° 2019-824 QPC du 31 janvier 2020, le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions prévoyant que, dans le cas où une prestation compensatoire était acquittée sous forme d'un capital versé dans un délai inférieur à douze mois et d'une rente, le capital ne bénéficiait pas d'une réduction d'impôt alors qu'il en bénéficiait s'il n'était pas accompagné d'une telle rente. Le Conseil constitutionnel a jugé que « *le simple fait qu'un versement en capital dans un délai de douze mois s'accompagne d'une rente ne saurait suffire à identifier une stratégie d'optimisation fiscale dès lors que les modalités de versement d'une prestation compensatoire, qui dépendent de la situation financière des époux, sont soit déterminées par le juge en fonction de l'âge ou de l'état de santé du créancier, soit homologuées par lui en fonction du caractère équitable des droits et obligations des époux. / Au surplus, même si la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies avait pour objet de favoriser le règlement rapide des conséquences financières d'un divorce, les dispositions contestées n'y contribuent pas dès lors qu'un versement en capital sur une durée supérieure à douze mois accompagné d'une rente ouvre, lui, droit à une déduction fiscale de l'intégralité des sommes. / Dès lors, en privant le débiteur d'une prestation compensatoire du bénéfice de la réduction d'impôt sur les versements en capital intervenus sur une durée inférieure à douze mois au seul motif que ces versements sont complétés d'une rente, le législateur ne s'est pas fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi* »³².

Il résulte de ces décisions que, si le Conseil admet des différences de traitement ayant pour objet de lutter contre l'optimisation fiscale, les critères instaurés par le législateur pour distinguer les situations qui révèlent une optimisation fiscale des autres situations doivent être objectifs et rationnels.

B. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a opéré un contrôle des dispositions au regard de l'article 6 de la Déclaration de 1789.

Après avoir rappelé sa formulation de principe relative au principe d'égalité devant la loi (paragr. 4), le Conseil a tout d'abord constaté que les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les contribuables imposés séparément de leur conjoint, qui versent à ce dernier une contribution aux charges du mariage, selon que cette contribution aux charges du mariage est versée ou non en exécution d'une décision de justice (paragr. 6).

Le Conseil a ensuite recherché la justification de cette différence de traitement.

³² Décision n° 2019-824 QPC du 31 janvier 2020, *M. Thierry A. (Régime fiscal de la prestation compensatoire)*, paragr. 12 à 14.

En défense, et sans toutefois que cet objectif résulte des travaux préparatoires, le Gouvernement faisait valoir que cette différence de traitement aurait été justifiée par un objectif de lutte contre l'optimisation fiscale, en évitant que le versement d'une contribution aux charges du mariage soit l'occasion pour des époux imposés séparément de réduire l'imposition qui frappe leurs deux foyers.

Toutefois, examinant le critère choisi pour lutter contre l'optimisation fiscale, le Conseil constitutionnel a relevé que la décision de justice visée par les dispositions contestées « *a pour objet soit de contraindre un des époux à s'acquitter de son obligation aux charges du mariage, soit d'homologuer la convention par laquelle les époux se sont accordés sur le montant et les modalités de cette contribution* » (paragr. 7). Le Conseil a ainsi constaté qu'« *une telle décision de justice n'a ni pour objet ni nécessairement pour effet de garantir l'absence de toute optimisation fiscale* ».

Puis, examinant l'optimisation fiscale contre laquelle la disposition aurait eu pour objet de lutter, le Conseil a relevé que « *le simple fait qu'un contribuable s'acquitte spontanément de son obligation légale sans y avoir été contraint par une décision de justice ne permet pas de caractériser une telle optimisation* » (même paragr.).

Ainsi, l'objectif de lutte contre l'optimisation fiscale ne pouvait pas justifier la différence de traitement instaurée.

Dès lors, après avoir constaté que cette différence de traitement n'était pas davantage justifiée par une autre différence de situation en rapport avec l'objet de la loi ou par un motif d'intérêt général, le Conseil a déclaré les dispositions contestées contraires à la Constitution (paragr. 9).

S'agissant des effets dans le temps de cette déclaration d'inconstitutionnalité, le Conseil a constaté que les dispositions déclarées contraires à la Constitution, dans leur rédaction contestée, n'étaient plus en vigueur (paragr. 11). Concernant les effets que la décision a produits, le Conseil a précisé que « *la déclaration d'inconstitutionnalité est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de la présente décision* » (paragr. 12). Enfin, le Conseil ne s'est pas opposé à l'engagement de la responsabilité de l'État du fait des dispositions déclarées inconstitutionnelles.