



HAL
open science

Fiscalité des particuliers : La fin d'une inégalité inconstitutionnelle

Laurine Dominici

► **To cite this version:**

Laurine Dominici. Fiscalité des particuliers : La fin d'une inégalité inconstitutionnelle. Lexbase hebdo - Edition fiscale, 2020, 831, pp.1-7. hal-03202133

HAL Id: hal-03202133

<https://amu.hal.science/hal-03202133>

Submitted on 19 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

[Jurisprudence] Non-conformité à la Constitution des dispositions relatives aux conditions de déduction de la contribution aux charges du mariage

La fin d'une inégalité inconstitutionnelle



Par Laurine Dominici, *Doctorante contractuelle chargée de mission d'enseignement* - Université d'Aix-Marseille - Centre d'Etudes fiscales et financières EA 891

Réf. : Cons. const., décision n° 2020-842 QPC du 28 mai 2020 (N° Lexbase : A22913MS)

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a été saisi le 2 mars 2020 par le Conseil d'État (CE 9° et 10° ch.-r., 28 février 2020, n° 436454, inédit au recueil Lebon N° Lexbase : A93013GL), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. Rémi V. par Me Christian Mear, avocat au barreau de Rennes. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le numéro n°2020-842 QPC. Cette dernière est 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.

Dans le cadre de la décision étudiée, le Conseil constitutionnel devait s'interroger sur la question de savoir si la différence de traitement instituée au 2° du paragraphe II de l'article 156 du Code général des impôts ne porte pas atteinte aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ? En d'autres termes, il s'agit d'examiner la constitutionnalité des dispositions qui réservent la déductibilité aux seules contributions aux charges du mariage dont le versement résulte d'une décision de justice.

Par une décision du 28 mai dernier, le Conseil constitutionnel a jugé, que les dispositions réservant la déductibilité aux seules contributions aux charges du mariage dont le versement résulte d'une décision de justice sont non conformes à la Constitution.

Le Conseil constitutionnel a jugé non conformes à la Constitution les présentes dispositions en raison de l'absence de justification à la différence de traitement instituée (II). En effet, ces dispositions réservaient la déductibilité aux seules contributions dont le versement résulte d'une décision de justice (I).

I- La déductibilité de la contribution aux charges du mariage sous conditions

Le mariage est un contrat faisant naître des droits et des devoirs entre époux. Parmi ces derniers, figure la nécessaire contribution aux charges du mariage (A). Cette contribution est déductible du revenu mais sous conditions (B).

A- La nécessaire contribution aux charges du mariage

Dans le cadre du mariage, les époux sont tenus, au titre de leurs droits et devoirs respectifs, de contribuer aux charges du mariage. L'article 214 du Code civil (**N° Lexbase : L2382ABT**), en tant que fondement juridique, consacre l'obligation de contribuer aux charges du mariage. Ce texte dispose : « *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.* ». Cet article ne définit pas les charges du mariage, c'est donc la Cour de cassation qui a dû apporter une solution au silence laissé par la loi¹. Selon la Cour de cassation, les charges du mariage impliquent les dépenses indispensables de logement, de nourriture, de vêtements et de transports, mais également les frais d'entretien et d'éducation des enfants (Cass. civ. 1, 6 avril 1994, n° 93-12.976 **N° Lexbase : A4761CNN**). Sont également à prendre en compte les dépenses d'agrément de la vie, de vacances et de loisirs qui dépendront du train de vie du ménage². Dans la mesure où, la contribution des époux aux charges du mariage est distincte, par son fondement et par son but, de l'obligation alimentaire, elle peut inclure des dépenses d'agrément, telle que l'acquisition d'une résidence secondaire (Cass. civ. 1, 20 mai 1981, n° 79-17171 **N° Lexbase : A2706CI3**).

Cette obligation repose sur chacun des époux mais ces derniers doivent contribuer en proportion de leurs facultés respectives (*BOI-IR-BASE-20-30-20-40, 2 mai 2014, § 260*). Il faut souligner qu'il a fallu attendre la loi du 11 juillet 1975, relative au divorce, pour consacrer l'égalisation de la charge entre les époux. Avant cette loi, c'était l'époux qui devait en assumer la charge principale³. Aujourd'hui, ce devoir de contribution implique que chacun des époux assume une partie des charges découlant de la vie familiale mais dans le respect de leurs facultés en l'absence de stipulation contractuelle⁴. Pour enrichir notre propos, il est utile de rappeler la distinction à établir entre la contribution aux charges du mariage et les autres obligations alimentaires entre les membres d'une même famille. En effet, la contribution n'est pas soumise à l'existence d'un besoin du créancier⁵, par conséquent, chacun des époux est

¹ HARTMAN (F.), « Vers une interprétation restrictive du domaine de la contribution aux charges du mariage », *Defrénois*, 2020, n°05, p. 17

² LARRIBAU-TERNEYRE (V.), « MARIAGE. – Organisation de la communauté conjugale et familiale. – Principes directeurs du couple conjugal : réciprocité des devoirs entre époux (C. civ., art. 212). – Principes structurant la communauté familiale : direction conjointe de la famille et contribution conjointe aux charges du mariage (C. civ., art. 213 et 214) », *JurisClasseur Civil Code*, 2017, Fasc.10, p. 61

³ DI MALTA (P.-Y.), « IMPÔT SUR LE REVENU. – Charges déductibles du revenu global. – Pensions alimentaires. Pensions versées entre époux ou entre ex-époux. Contribution aux charges du mariage », *JurisClasseur Fiscal Impôts directs Traité*, 2020, Fasc.1008, p. 18

⁴ HESS-FALLON (B.) & SIMON (A.-M.), *Droit de la famille*, PARIS, Sirey, coll. « Aide-mémoire », 9^{ème} éd, 2014, p. 75

⁵ Commentaire de la décision n°2020-842 QPC du 28 mai 2020, p. 6

« tenu de contribuer aux charges du ménage selon ses facultés, même si son conjoint n'est pas dans le besoin »⁶.

Pour apprécier leurs facultés respectives, il faut prendre en compte les ressources de chacun des époux. Il s'agit des revenus de leurs biens propres ainsi que des revenus de leur activité professionnelle. La jurisprudence a d'ailleurs eu quelques occasions d'évoquer qu'il était possible de tenir compte du capital pour apprécier la mesure dans laquelle chaque époux devait contribuer (Cass. civ. 1, 27 octobre 1992, n° 91-12.793 **N° Lexbase : A5878AH8**). Ajoutons enfin, que cette obligation de contribuer aux charges du mariage est d'ordre public comme a pu le rappeler la Cour de cassation dans un récent arrêt (Cass. civ. 1, 13 mai 2020, n° 19-11.444 **N° Lexbase : A05553MI**).

Il était important de revenir au préalable sur ce point dans la mesure où cette obligation juridique fait naître un droit sur le plan fiscal. L'article 156, II, 2° du Code général des impôts énumère de façon limitative les charges déductibles pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Il résulte de cette disposition que la contribution aux charges du mariage est déductible du revenu brut global de son débiteur sous réserve du respect de deux conditions cumulatives.

B- Une déduction possible en présence d'une décision de justice

Le Code civil définit la contribution aux charges du mariage, il s'agit d'un des devoirs s'imposant aux époux. Mais à côté des règles énoncées par ce code, il y a aussi des règles fiscales. A présent, il est nécessaire de s'intéresser au régime fiscal de la contribution aux charges du mariage.

Sur le plan fiscal, la contribution aux charges du mariage est déductible du revenu imposable de l'époux qui la verse à condition que son versement résulte d'une décision de justice et que les époux fassent l'objet d'une imposition séparée (article 6 alinéa 4 du CGI **N° Lexbase : L6149LUB**). Il est important de souligner que cette règle est énoncée à l'article 156, II-2° du Code général des impôts dans sa rédaction applicable jusqu'en 2016. La déductibilité de la contribution aux charges du mariage, depuis l'intervention de la loi de finances rectificative pour 2016⁷ (**N° Lexbase : L0859LCS**) (article 115), peut-être à présent invoquée lorsque son versement résulte d'une convention de divorce sans juge.

Deux conditions cumulatives doivent donc être remplies pour déduire la contribution aux charges du mariage du revenu imposable. Ainsi, le fait que cette déduction fiscale soit possible uniquement en présence d'une décision de justice pose un problème sérieux vis-à-vis des principes constitutionnels, notamment le principe d'égalité devant la loi et le principe d'égalité devant les charges publiques (articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 **N° Lexbase : L1370A9M et L1360A9A**). Seuls les versements effectués en exécution d'une décision de justice sont admis en déduction comme l'a rappelé une réponse ministérielle en 2010⁸. En conséquence, l'époux séparé de fait qui exécute son

⁶ Civ.1^{ère}, 23 juin 1970, n°68-13.491

⁷ LOI n° 2016-1918, 29 décembre 2016, *Loi de finances rectificative pour 2016*, JORF n°0303 du 30 décembre 2016, texte n° 2

⁸ Rép. min. éco. n° 56066 à M. Francis Hillmeyer : *JOAN* Q 13 avr. 2010, p. 4264, *RDF*. 2010, n°16, act.128.

obligation envers son conjoint de manière spontanée ne peut pas déduire les sommes qu'il lui verse. (La modification apportée par la loi de finances rectificative pour 2016 ne modifie en rien le problème énoncé ici).

La difficulté susmentionnée s'est rencontrée dans le cadre du présent litige. En l'espèce, le requérant a vu la déduction de la somme qu'il verse chaque mois à son épouse à titre de contribution aux charges du mariage remise en cause par l'administration fiscale au titre des années 2015 et 2016, faute pour cette contribution de résulter d'une décision de justice. Il a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité devant le Tribunal administratif de Rennes dirigée contre le 2° du II de l'article 156 du CGI. Le Tribunal a ensuite transmis la question au Conseil d'État.

Il faut noter qu'avant la décision commentée ici, le Conseil constitutionnel n'avait pas déjà déclaré conforme à la Constitution le 2° du II de l'article 156 du CGI, de ce fait, le Conseil d'État a pu transmettre la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel. Dans l'arrêt du Conseil d'État, au paragraphe 3, ce dernier souligne le caractère sérieux de la question au regard des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. L'atteinte portée à ces principes n'a pas échappé au Conseil constitutionnel, qui, dans sa décision du 28 mai dernier, au considérant 6 énonce que : « *les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les contribuables selon que leur contribution est versée ou non en exécution d'une décision de justice* ».

Il est difficile de cerner les raisons pouvant justifier un traitement fiscal si différent, d'autant plus, que dans un cas comme dans l'autre, la somme se trouve être versée par le contribuable et représente pour lui une charge. L'absence de justification à la différence de traitement instituée a entraîné en conséquence une déclaration d'inconstitutionnalité.

II- La non-conformité des dispositions à la Constitution en raison de l'absence de justification à la différence de traitement instituée

La différence de traitement instituée ne trouve aucune justification (A). En conséquence, le Conseil constitutionnel a estimé que les dispositions méconnaissent le principe d'égalité devant la loi, et a de ce fait, déclaré les dispositions contestées inconstitutionnelles (B).

A- Une différence de traitement sans justification

Au regard de l'objet de la loi fiscale, il n'est pas évident de démontrer en quoi les contribuables en présence ou non d'une décision de justice se trouveraient dans une situation réellement différente. Que le contribuable verse spontanément ou en exécution d'une décision de justice la contribution, dans les deux cas, c'est lui qui va la verser. En étant débiteur de la contribution, cette dernière constitue donc une charge pour les contribuables. Dans le cadre de sa décision, le Conseil constitutionnel énonce à juste titre, au considérant 8, que la différence de traitement n'est pas justifiée par une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi.

Pour déroger à l'égalité de traitement, il faut savoir que l'établissement d'une différence de situation n'est pas un des seuls moyens⁹. En effet, l'article 6 de la Déclaration de 1789 prévoit la possibilité de déroger à l'égalité pour des raisons d'intérêt général. Dans le cadre du litige, cette différence de traitement pourrait-elle être alors justifiée par une raison d'intérêt général ? De manière assez classique, ce sont les nécessités de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale qui sont mises en avant. Mais pourtant, dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel, dans le considérant 7, s'interroge au regard des pratiques d'optimisation fiscale. D'ailleurs, à ce titre, il a pu arriver au Conseil constitutionnel de reconnaître un motif d'intérêt général tendant à éviter l'optimisation fiscale¹⁰.

Le Conseil constitutionnel, au considérant 7 de la décision étudiée explique dans un temps l'objet de la décision de justice ; à savoir « *soit de contraindre un des époux à s'acquitter de son obligation de contribuer 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* ». Ensuite, il énonce à raison que la présence d'une décision de justice ne constitue pas une garantie à l'absence de toute optimisation fiscale. De plus, il n'est pas certain qu'un contribuable qui verse spontanément une contribution le fasse dans le dessein de diminuer sa charge fiscale. Il ne faut pas oublier que les sommes déductibles chez l'époux débiteur vont être imposables chez l'époux bénéficiaire, dans les conditions prévues à l'article 80 quater du CGI (N° Lexbase : L3344LCT). Notons, que conformément à une tolérance administrative opposable à l'administration fiscale sur le fondement de l'article L80 A du Livre des procédures fiscales (N° Lexbase : L6958LLB), une pension alimentaire non déductible du revenu brut global de son débiteur n'est pas imposable chez le créancier (BOI-RSA-PENS-10-30-20120912, 12 septembre 2012, §80). La contribution aux charges du mariage est assimilée aux pensions alimentaires par la doctrine administrative (BOI-RSA-PENS-10-30-20120912, 12 septembre 2012, §70). De ce fait, en se prévalant de cette tolérance, il est possible d'avancer, que la contribution aux charges du mariage n'est pas imposable entre les mains de l'époux bénéficiaire lorsqu'elle est versée spontanément par son débiteur¹¹.

Ainsi, la raison alléguée pour refuser la déductibilité au débiteur dès lors que la contribution est versée spontanément, ne paraît pas trouver de justification. Il ne s'agit pas d'une pratique pouvant tendre à de l'optimisation fiscale. Comme l'énonce le Conseil constitutionnel, ce n'est pas l'objet d'une décision de justice de garantir l'absence de toute optimisation fiscale. Sous-entendre une connivence entre les époux dans le cadre d'un versement spontané paraît très peu envisageable. Les dispositions contestées trouvent encore moins de justification dès lors que la déductibilité des pensions alimentaires aux ascendants n'est pas subordonnée à l'existence d'une décision de justice¹². Pourquoi dans cette situation il n'y aurait-il pas d'entente entre débiteur et créancier ? Une connivence devrait alors être sous-entendue dans les deux hypothèses, or ce n'est pas le cas.

⁹ AYRAULT (L.), « Le principe d'égalité en matière fiscale », Titre VII [en ligne], avril 2020, n°4 : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-d-egalite-en-matiere-fiscale>

¹⁰ Cons. const. déc. n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015, *Époux P.*, cons.5. (N° Lexbase : A7912NLM)

¹¹ MURAT (P.) (dir.), *Droit de la famille*, PARIS, Dalloz, coll. « Dalloz action », 8^{ème} éd, 2019, p. 210

¹² CE QPC 9°- 10° ch.-r., 28 février 2020, n° 436454 : RJF 5/20, conclu. É. Bokdam-Tognetti (C 475)

La différence de traitement instituée par les dispositions contestées ne trouve donc aucune justification comme l'énonce le Conseil au considérant 8 de la décision commentée. Il y a donc une méconnaissance des principes constitutionnels.

B- La méconnaissance de l'égalité devant la loi entraînant une déclaration d'inconstitutionnalité

Le principe d'égalité devant la loi s'applique en matière fiscale mais également dans tous les autres champs juridiques. Ce principe sous-entend donc l'égalité devant l'imposition. Ainsi, deux contribuables placés dans la même situation doivent se voir appliquer de manière identique la norme fiscale.

Dans le cadre de la décision commentée, le Conseil constitutionnel a estimé que la différence de traitement instituée par les dispositions contestées ne trouve aucune justification. En conséquence, le Conseil a jugé au considérant 9 de la décision que les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant la loi et doivent donc être déclarées contraires à la Constitution. A la lecture de ce considérant, on peut s'apercevoir que le Conseil a écarté le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques. En se fondant uniquement sur l'atteinte au principe d'égalité devant la loi, il a de ce fait pu conclure à la non-conformité des dispositions mises en cause.

En matière fiscale, notamment dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, le principe d'égalité est très souvent invoqué. En l'espèce, devant le Conseil d'État, le requérant soutenait que le 2° du II de l'article 156 du CGI méconnaissait le principe d'égalité devant la loi et le principe d'égalité devant les charges publiques (article 6 et 13 de la Déclaration de 1789). Pour autant, en analysant les décisions du Conseil constitutionnel, il arrive que le Conseil fonde sa solution au regard d'un seul des deux articles comme c'est le cas dans la présente décision. Il aurait été intéressant que le Conseil examine aussi le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques. En effet, ce principe constitutionnel permet d'éviter une trop grande disparité de traitement fiscal entre les contribuables. On peut imaginer que si le Conseil avait examiné ce grief, la solution aurait été très certainement la même. Dès lors que le Conseil a reconnu dans le considérant 8 qu'il n'y a pas de différence de situation, il ne peut y avoir de traitement fiscal différent entre les contribuables.

Ainsi, la décision rendue par le Conseil, le 28 mai dernier se trouve être favorable au requérant. Relativement aux effets de la décision, la déclaration d'inconstitutionnalité est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement au 29 mai 2020 c'est-à-dire la date de publication de la décision. Les Sages n'ont pas eu à prononcer l'abrogation de ces dispositions dans la mesure où ces dernières ne sont plus en vigueur¹³.

Dans le cadre de cette question prioritaire de constitutionnalité, le Conseil constitutionnel, conformément à sa jurisprudence, a considéré que la question portée sur les dispositions

¹³ « Contribution aux charges du mariage : des conditions de déductibilité injustifiées » au FR Lefebvre 27/20.

applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée¹⁴. De ce fait, on peut légitimement penser, que cette question présente toujours un intérêt pour l'avenir en raison notamment de l'élargissement des cas de déduction opéré par la loi de finances rectificative pour 2016¹⁵.

¹⁴ Commentaire de la décision n°2020-842 QPC du 28 mai 2020, p. 9

¹⁵ LOI n° 2016-1918, 29 décembre 2016, *Loi de finances rectificative pour 2016*, JORF n°0303 du 30 décembre 2016, texte n° 2