

N° 434325  
M. A... (QPC)

9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> chambres réunies  
Séance du 21 octobre 2019  
Lecture du 15 novembre 2019

## CONCLUSIONS

**Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public**

L'affaire qui vient d'être appelée pose la question de la conformité aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi fiscale et devant les charges publiques de la différence de traitement fiscal réservé aux prestations compensatoires en cas de divorce, selon leur forme et leur délai de versement.

Instituée par la loi du 11 juillet 1975 portant réforme du divorce, cette prestation est destinée à « *compenser, autant qu'il est possible, la disparité que la rupture du mariage crée dans les conditions de vie respectives* » des anciens conjoints, selon l'article 270 du code civil.

Le législateur a constaté qu'à la fin des années 1990, la prestation compensatoire prenait le plus souvent la forme d'une rente, au détriment du versement exclusif en capital, qui n'était décidé que dans 20 % des cas, et il a attribué cette situation au régime fiscal alors applicable, qui défavorisait les débiteurs de prestations sous forme de capital<sup>1</sup> : la rente est en effet une charge déductible, tandis que le capital versé ne l'est pas. Le législateur souhaitait au contraire favoriser le paiement de la prestation en capital et dans des délais brefs, afin de régler le plus rapidement possible les conséquences financières du divorce.

C'est dans cet objectif que la loi du 30 juin 2000 relative à la prestation compensatoire en cas de divorce<sup>2</sup>, précisée par la loi de finances rectificative pour 2001<sup>3</sup>, puis la loi du 26 mai 2004 relative au divorce<sup>4</sup> ont modifié parallèlement le droit civil et le droit fiscal régissant les prestations compensatoires.

Les articles 274 à 276 du code civil ont été refondus pour prévoir qu'en principe, la prestation compensatoire doit être versée en capital lorsqu'elle est fixée par le juge dans le cadre d'un divorce contentieux. Si le débiteur n'est pas en mesure de s'acquitter d'un versement unique, le juge peut décider un versement fractionné de ce capital, s'échelonnant sauf exception sur huit années au maximum, qui s'apparente à une rente (on parle aussi de « capital renté »). Depuis 2005, la loi autorise expressément le juge à combiner les deux formules précédentes pour ordonner le versement d'une prestation mixte ou panachée,

---

<sup>1</sup> Cf notamment le rapport de M. Philippe Marini au Sénat, sur l'article 2 du PLFR pour 2001, p. 53.

<sup>2</sup> Loi n° 2000-596 relative à la prestation compensatoire en cas de divorce.

<sup>3</sup> Loi n° 2001-1276.

<sup>4</sup> Loi n° 2004-439.

constituée d'un capital et d'une rente (article 275-1 du code civil). En cas de divorce par consentement mutuel, les époux sont libres de fixer les modalités de la prestation compensatoire en vertu des articles 278 et 279 de ce code : ils peuvent ainsi convenir du versement de la prestation sous forme de capital ou de rente, ou encore choisir une prestation mixte.

La volonté du législateur d'encourager fiscalement le versement en capital à bref délai s'est traduite par la création d'une réduction d'impôt égale à 25 % des sommes versées, prises en compte dans une limite aujourd'hui fixée à 30 500 euros (soit une réduction maximale de 7 625 euros), octroyée au débiteur lorsque la prestation compensatoire prend la forme d'un capital versé en numéraire dans le délai de douze mois à compter de la date à laquelle le jugement de divorce est passé en force de chose jugée. Cet avantage fiscal propre aux prestations compensatoires de divorce, institué par l'article 18 de la loi du 30 juin 2000, a été codifié à l'article 199 octodécies du CGI.

Il est venu s'ajouter au mécanisme préexistant de déduction des rentes du revenu global du débiteur, prévu au 2° du II de l'article 156 du CGI, recalibré à cette occasion pour devenir complémentaire de la nouvelle réduction d'impôt : seuls les versements en capital échelonnés sur une période supérieure à douze mois à compter de la date à laquelle le jugement de divorce est devenu définitif, assimilés fiscalement à des rentes, ainsi que les rentes versées à l'occasion du divorce, constituaient désormais des charges déductibles du revenu imposable du débiteur.

Dans la rédaction de ces dispositions issues de la loi du 30 juin 2000, l'ensemble des sommes versées par le débiteur étaient ainsi éligibles à un avantage fiscal : elles ouvraient droit à réduction d'impôt ou à déduction du revenu imposable selon qu'elles étaient ou non versées intégralement dans le délai d'un an suivant le divorce.

Mais un an et demie plus tard, par la loi du 29 décembre 2001 de finances rectificative pour 2001, le législateur a complété l'article 199 octodécies d'un II pour exclure du bénéfice de la réduction d'impôt les versements en capital effectués dans un délai inférieur à un an lorsque la prestation compensatoire est mixte. Le rapporteur général du texte à l'Assemblée nationale, Didier Migaud<sup>5</sup>, et le gouvernement en séance, ont expliqué qu'il s'agissait d'éviter des stratégies d'optimisation fiscale consistant à verser la prestation sous forme de capital jusqu'à atteindre le plafond permettant d'obtenir la réduction d'impôt maximale, et pour le surplus sous forme d'une rente déductible. Cette restriction a été adoptée bien qu'un député ait souligné ses « effets pervers » sur les prestations mixtes, pourtant fréquentes<sup>6</sup>.

En effet, **lorsque la prestation panachée est composée d'un capital versé dans le délai d'un an**, complété d'une rente, le débiteur peut déduire la rente de son revenu imposable, en revanche **le paiement en capital n'ouvre droit à aucun avantage fiscal** : il n'est éligible ni à la réduction d'impôt, puisque la prestation est mixte, ni à la déduction du revenu global, dès lors que le versement en capital n'est pas étalé sur une période supérieure à un an.

---

<sup>5</sup> Cf rapport de M. Migaud, député, sur l'article 2 du PLPFR pour 2001, p. 208.

<sup>6</sup> Cf intervention de M. le député Inchauspé à la séance du 5 décembre 2001, JOAN pp. 8950 et 8951.

C'est assez récemment, dans une décision *D...* du 15 avril 2016, au Rec., aux conclusions de Vincent Daumas (n° 376785, RJF 7/16 n° 589), que vous avez mis en exergue ce résultat, auquel aboutit mécaniquement la combinaison des dispositions du II de l'article 199 octodécies et de l'article 156 du CGI, étant précisé que, depuis 2001, ces règles valent aussi bien pour les divorces résultant d'une demande conjointe (par consentement mutuel) que pour les divorces contentieux.

Dans l'affaire *D...*, le contribuable, débiteur d'une prestation mixte avec un capital intégralement versé dans les 12 premiers mois, tentait, faute de pouvoir bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies, d'obtenir la déduction du capital versé en soutenant qu'il formait un tout indivisible avec les rentes servies ultérieurement à son ex-épouse. Il aurait fallu, pour cela, soit assimiler ce capital au premier arrérage de la rente, soit regarder la rente comme un versement fractionné du capital. Mais la lettre claire des articles 156 et 199 octodécies, comme le souci de ne pas remettre en cause la cohérence globale du régime d'imposition des prestations compensatoires, ont eu raison de toute velléité d'interprétation constructive, et vous avez débouté le requérant.

La présente QPC est soulevée par *M. A...*, un autre contribuable coincé dans la même impasse fiscale pour avoir versé, en exécution du jugement du 25 novembre 2010 du juge aux affaires familiales du TGI de Lille prononçant son divorce, une prestation compensatoire mixte, constituée d'un capital de 450 000 euros payé dans la semaine suivant les actes d'acquiescement rendant le jugement définitif, et d'une rente cumulée de 200 000 euros versée à raison de 5 000 euros par mois jusqu'en avril 2014.

L'administration fiscale a remis en cause la déduction du capital de 450 000 euros immédiatement versé, qu'il avait pratiquée sur ses revenus de l'année 2010. *M. A...* a contesté cette rectification en sollicitant le bénéfice de la réduction d'impôt de l'article 199 octodécies, en vain compte tenu de son II qui y fait obstacle, ou de la déduction sur le fondement du 2° du II de l'article 156, elle aussi exclue s'agissant d'un versement intervenu dans un délai d'un an. *M. A...* a porté le litige devant le tribunal administratif de Lille, qui vous a renvoyé, par une ordonnance du 6 septembre 2019, sa question prioritaire de constitutionnalité contestant la conformité de ces dispositions combinées aux principes d'égalité devant la loi fiscale et devant les charges publiques, garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, en tant qu'elles ne s'appliquent pas à sa situation.

Les dispositions critiquées sont bien applicables au litige à ce titre (*Mme L...*, 14 avril 2010, n° 336753, au Rec.), et elles n'ont jamais été soumises au Conseil constitutionnel.

La question, qui n'est pas nouvelle, est suffisamment sérieuse pour lui être renvoyée.

Selon la jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, il incombe au législateur, y compris lorsqu'il octroie un avantage fiscal à visée incitative, de veiller au respect du principe d'égalité devant les charges publiques en choisissant des critères d'éligibilité à la mesure de faveur objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi. Le principe d'égalité devant la loi suppose quant à lui que, lorsque le législateur règle de manière différente des situations différentes, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec

l'objet de la loi qui l'établit (pour un rappel de ces principes, s'agissant d'une exonération, CC, 7 mai 2015, n° 2015-466 QPC, Epoux P., RJF 2015 n° 617).

La combinaison des textes critiqués aboutit à **une différence de traitement évidente entre les prestations compensatoires mixtes incluant un paiement en capital intégralement versé dans l'année suivant le divorce, et les autres**. C'est en effet la seule configuration dans laquelle la partie versée en capital n'ouvre droit à aucun avantage fiscal, ainsi que cela ressort du panorama détaillé de l'ensemble des cas de figure envisageables dressé par Vincent Daumas dans ses conclusions sur l'affaire D....

La disparité de traitement est double. D'une part, ce type de prestation est traité moins favorablement qu'une prestation non mixte constituée d'un capital versé intégralement en une ou plusieurs fois dans un délai d'un an : pour un même capital versé en totalité l'année qui suit le divorce, le débiteur bénéficie de la réduction d'impôt dans le second cas et pas dans le premier. D'autre part, si le capital est versé au-delà de douze mois, pour partie ou dans sa totalité, il est déductible dans son intégralité, qu'il s'accompagne ou non du versement d'une rente alors qu'il ne l'est pas s'il est versé avant un an. Le système actuel incite donc aussi fiscalement les débiteurs à privilégier les prestations sous forme de versements en capital étalés sur plus de 12 mois, ou sous forme de rentes, plutôt que de verser tout le capital d'une prestation mixte en moins d'un an, pour pouvoir bénéficier de la déductibilité de l'ensemble des sommes versées.

Or, **si l'on peut concevoir que les débiteurs de ces prestations sont placés dans des situations objectivement différentes eu égard à ces modalités de versement hétérogènes, les différences de traitement fiscal évoquées à l'instant n'apparaissent pas en rapport direct avec l'objet de la loi**. Puisque le but poursuivi par le législateur lorsqu'il a institué la réduction d'impôt de l'article 199 octodécies et modifié le 2° du II de l'article 156, était de favoriser le versement sous forme de capital et dans un délai inférieur à un an, il ne semble pas objectif et rationnel de traiter moins favorablement les contribuables qui versent une partie de la prestation compensatoire en capital par rapport à ceux qui la versent uniquement sous forme de rente, ni de pénaliser des redevables qui s'efforcent de verser tout le capital dans un délai de douze mois complété par une rente, par rapport à ceux qui fractionnent le paiement du capital sur une durée plus longue. De même, il n'est pas évident que le législateur se soit fondé sur un critère adéquat par rapport au but poursuivi en réservant la réduction d'impôt aux prestations non mixtes, car l'on peine à voir pourquoi le versement additionnel d'une rente devrait conduire à traiter différemment deux contribuables ayant versé à leur ex-conjoint un capital identique dans un délai inférieur à un an.

Qu'une partie des sommes versées à titre de prestation compensatoire ne donne lieu à aucun avantage fiscal ne serait sûrement pas inconstitutionnel en soi. Mais le fait que ce sont les versements en capital intervenus dans un délai d'un an qui sont exclus des avantages fiscaux pour une catégorie de contribuables, alors que c'est précisément cette forme de versement que le législateur a entendu encourager, nourrit quelques doutes sur la conformité du dispositif au principe d'égalité devant la loi fiscale.

On objectera que le débiteur qui ne s'acquitte pas du versement de la totalité de la prestation compensatoire sous forme de capital en moins d'un an, parce qu'il doit encore en

verser une partie sous forme de rente, ne répond pas pleinement au souhait du législateur et qu'il est donc normal de l'exclure de la réduction d'impôt. Mais il s'en rapproche tout de même davantage qu'un contribuable qui verse tout ou partie du capital après un an et qui a au moins droit, lui, à la déduction. Et en subordonnant la réduction d'impôt à l'absence de versement d'une rente, le législateur a seulement voulu empêcher le contribuable de minimiser sa charge fiscale en tirant partie au mieux des textes applicables : il n'est pas sûr que cette motivation, qui ne peut s'abriter derrière l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, soit suffisante pour justifier l'inégalité de traitement qui en résulte.

Il est vrai aussi que le traitement discriminatoire dont se plaint M. A... résulte d'une combinaison de textes régissant plusieurs avantages fiscaux, et qu'il n'est pas évident de l'imputer à une disposition législative précise que le Conseil constitutionnel pourrait censurer ou assortir d'une réserve d'interprétation.

La solution pour mettre fin à la différence de traitement entre débiteurs de prestations compensatoires s'impose avec d'autant moins d'évidence qu'il faut composer avec les intérêts fiscaux antagonistes des ex-époux, dans la conciliation desquels le législateur dispose probablement d'un pouvoir d'appréciation échappant au contrôle du juge constitutionnel. La réduction d'impôt est un dispositif gagnant-gagnant, le créancier de la prestation ne payant pas l'impôt sur le revenu sur les sommes ouvrant droit à la réduction d'impôt. Mais il n'est pas sûr que le Conseil constitutionnel se place sur ce terrain : l'exclusion des prestations mixtes de cet avantage fiscal peut, si on le prend isolément, se justifier. Corriger plutôt l'inégalité en censurant l'impossibilité de déduire le capital versé avant douze mois rendrait corrélativement les mêmes sommes imposables entre les mains de leurs bénéficiaires, alors qu'elles ne le sont pas actuellement. En voulant corriger une inégalité de traitement du côté des débiteurs, on en créerait une nouvelle du côté des bénéficiaires, entre ceux dont le conjoint a pu verser le capital dans le délai d'un an, qui ne seraient pas imposés sur les sommes ainsi versées, et les autres, qui le seraient. Nous ignorons si le Conseil constitutionnel accepterait de prendre en compte la situation des bénéficiaires de la prestation, qui sont par construction les membres du couple placés dans la situation financière la plus délicate du fait du divorce, et si, dans l'affirmative, elle pourrait justifier une inégalité de traitement entre débiteurs, car ce n'est pas ce qui ressort des travaux préparatoires. Cette situation triangulaire complexe, mettant face à face deux contribuables et l'administration, fait en tout cas l'originalité de la question.

Elle a aussi pour intérêt d'illustrer le paradoxe d'une fiscalité incitative reposant sur des paramètres que le contribuable subit. La forme de la prestation peut donner lieu à négociation en cas de divorce par consentement mutuel. Mais en cas de divorce contentieux, il n'y a guère de sens à opposer au contribuable une condition posée par le législateur au bénéfice de l'avantage fiscal pour orienter son choix vers un type de prestation, alors que ce dernier lui est imposé par la décision du juge aux affaires familiales.

Par ces motifs, nous concluons au renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.