N° 436454 – M. V...
9ème et 10ème chambres réunies
Séance du 24 février 2020
Lecture du 28 février 2020

Conclusions
Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Vivre d'amour et d'eau fraîche ne vaut qu'un temps, surtout lorsque l'on en vient à se mettre en ménage. Et quand le ménage devient mariage, le principe d'une contribution aux charges communes ne procède plus seulement de la dure nécessité pratique ou de la recherche d'une équitable harmonie, mais constitue une obligation trouvant sa source dans la loi. Ainsi, l'article 214 du code civil dispose que : « *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* ».

Le plus souvent, la contribution de chacun des époux aux charges du mariage (notion plus large que les seules dettes ménagères) ne fait l'objet d'aucune convention écrite, ni d'aucune décision de justice : la répartition s'opère 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. Précisons que la contribution aux charges du mariage n'est pas nécessairement acquittée en numéraire.

Quelquefois, les époux décident d'un commun accord de fixer, par des règles écrites, la contribution de chacun. Cette détermination s'opère alors par voie de convention passée entre les époux. Elle peut, comme le relève la doctrine, s'avérer utile notamment en cas de régime séparatiste et de forte disparité de revenus.

Parfois, enfin, la sortie de l'implicite procède d'une douloureuse extrémité : celle de la mésentente sur le niveau de cette contribution. A cet égard, la fin de la vie à deux ne signe pas celle de l'obligation contributive : cette dernière procédant de l'existence même du mariage, elle continue de peser sur chaque époux en cas de séparation, qu'elle soit de fait ou judiciaire (v. notamment Cass. Civ. 1ère, 16 octobre 1984, Bull. civ. I, n° 264 ; Cass. Civ. 1ère, 8 mai 1979, Bull. civ. I, n° 135 ; Cass. Civ. 1ère, 1er juillet 1980, Bull. civ. I, n° 206), tant que la dissolution n'est pas prononcée. En cas de conflit, celui des époux qui estime que l'autre ne contribue pas comme il le devrait aux charges du mariage peut saisir le juge aux affaires familiales, afin que celui-ci fixe le montant de cette contribution. Une fois le jugement rendu, l'époux peut obtenir paiement de cette contribution par huissier. Le juge statue aussi sur cette contribution dans le cas très particulier où il rejette définitivement une demande de divorce (article 258 du code civil). Il peut aussi le faire lorsqu'il prononce par voie judiciaire la séparation de biens. Le juge peut enfin, au moment de la dissolution du mariage, se prononcer sur la contribution aux charges du mariage lorsque l'un des époux estime avoir acquitté une part excessive ; mais il se prononce alors de manière rétrospective et non prospective, aux fins d'établir les comptes du mariage et de constater l'éventuelle créance d'un époux sur l'autre.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La contribution aux charges du mariage doit ainsi se distinguer de la prestation compensatoire qu'un ex-époux peut être tenu en cas de divorce de verser à l'autre afin de compenser, autant qu'il est possible, la disparité que la rupture du mariage crée dans les conditions de vie respectives (articles 270 et suivants du code civil). Elle ne doit pas davantage être confondue avec la pension alimentaire qu'un parent d'un enfant doit à l'autre parent auquel, en cas de séparation ou de divorce, cet enfant a été confié. Enfin, la contribution aux charges du mariage ne se confond pas avec le devoir de secours.

Fiscalement, la contribution de chacun des époux aux charges du mariage est en général invisible, inodore et indolore : les époux étant en principe soumis à imposition commune, le niveau et l'existence de ces contributions ne constituent qu'une modalité de répartition des charges interne au foyer fiscal, indifférente pour la détermination du revenu net d'ensemble.

En revanche, en cas d'impositions établies distinctement en vertu du 4 de l'article 6 du CGI, c'est-à-dire dans des hypothèses (époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit, époux en instance de séparation de corps ou de divorce et autorisés à avoir des résidences séparées, ou encore époux qui disposent de revenus distincts et dont l'un a abandonné le domicile conjugal) dans lesquelles la probabilité d'une organisation explicite de la contribution de chacun aux charges du mariage est plus forte, la loi fiscale organise un traitement asymétrique de cette contribution selon les conditions de sa fixation.

En effet, le II de l'article 156 du CGI ne fait figurer la contribution aux charges du mariage définie à l'article 214 du code civil au nombre des charges déductibles du revenu global qu'à la double condition que les époux fassent l'objet d'une imposition séparée – ce que l'on comprend bien – mais aussi que « *son versement résulte d'une décision de justice* ». Notons qu'en évoquant le « versement », la loi nous semble limiter nécessairement son champ d'application aux contributions versées en numéraire.

Les sommes ainsi admises en déduction du revenu global du débiteur de la contribution aux charges du mariage sont imposables entre les mains de l'époux bénéficiaire, en vertu de l'article 80 quater du CGI.

M. V..., marié sous le régime de la séparation de biens avec son épouse, séparé de fait de celle-ci depuis plusieurs années, et faisant l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur le revenu en application du 4 de l'article 6 du CGI, a vu la déduction de la somme qu'il verse chaque mois à Mme V... 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. M. et Mme V... ont alors saisi le juge aux affaires familiales d'une demande d'homologation de leur accord relatif à la fixation de cette contribution. Par un jugement du 6 mai 2019, le juge a fixé cette contribution au niveau qu'ils avaient demandé, en l'indexant sur l'indice des prix. Cette décision de justice étant toutefois postérieure aux années d'imposition, l'administration a refusé d'en tenir compte.

M. V..., qui a saisi le tribunal administratif de Rennes d'une demande en décharge des suppléments d'impôt sur le revenu auxquels il a été assujetti, a soulevé devant ce tribunal une question prioritaire de constitutionnalité dirigée contre le 2° du II de l'article 156 du CGI en

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

tant qu'il ne prévoit la déductibilité de la contribution aux charges du mariage que lorsqu'elle résulte d'une décision de justice. Le tribunal vous a transmis cette question.

L'applicabilité au litige ne fait aucun doute. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel n'a pas déjà déclaré conforme à la Constitution le 2° du II de l'article 156 du CGI et ne s'est pas prononcé sur l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 1990 dont la disposition relative, au sein de ce 2°, à la contribution aux charges du mariage est issue.

En particulier, dans sa récente décision n° 2019-824 QPC du 31 janvier 2020, *M. Thierry A*, rendue sur renvoi de vos chambres réunies, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution le paragraphe II de l'article 199 *octodecies* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004 relative au divorce, mais ne s'est pas prononcé sur les dispositions du 2° du II de l'article 156 du CGI relatives aux prestations compensatoires servies en cas de divorce – et moins encore, par suite, sur celles relatives à la contribution aux charges du mariage.

M. V... soutient qu'en subordonnant la déductibilité de la contribution aux charges du mariage à sa fixation par une décision juridictionnelle, et en excluant la déductibilité des contributions fixées par voie conventionnelle entre les époux, la loi méconnaît les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

La différence de traitement instituée par le 2° du II de l'article 156 du CGI en n'autorisant la déduction que des sommes versées en exécution d'une décision de justice fixant la contribution aux charges du mariage, et en excluant la déduction de celles versées dans un cadre amiable, répond-elle à une différence de situation ou à une raison d'intérêt général et est-elle en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ?

Les travaux préparatoires n'explicitant pas les motifs d'une telle condition, il vous faut faire appel à votre inventivité et votre intuition pour les reconstituer.

Il nous faut ici rappeler que la contribution aux charges du mariage ne constitue que le dernier item d'une longue énumération mentionnant notamment, dans la rédaction de l'article 156 applicable au litige, les pensions alimentaires résultant des obligations fixées aux articles 205 à 211 du code civil, les prestations compensatoires prenant la forme de versements périodiques durant plus de douze mois, les rentes viagères versées en cas de séparation de corps ou de divorce (ou en cas d'instance en séparation de corps ou en divorce et lorsque le conjoint fait l'objet d'une imposition séparée), ainsi que « *les pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice* » et, en cas de révision amiable de ces pensions, le montant effectivement versé dans les conditions fixées par les articles 208 et 371-2 du code civil.

En ce qui concerne les pensions alimentaires versées à des ascendants, le CGI n'exige pas que le contribuable soit tenu de les verser en exécution d'une décision de justice, mais seulement qu'elles répondent aux conditions fixées par les articles 205 à 211 du code civil, c'est-à-dire que le contribuable justifie de l'état de besoin du bénéficiaire et de la proportionnalité de l'aide à cet état de besoin ainsi qu'à son propre état de fortune (v. par ex. CE, 8 octobre 1975, *min. c/ Demoiselle X*, n° 97917, T. p. 980 ; CE, 29 novembre 1972, *min. c/ Sieur X*, n° 85487, p. 761).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En revanche, en ce qui concerne les pensions alimentaires servies à la suite d'un divorce, il résulte du II de l'article 156 dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2016 que seules les pensions « *versées en exécution d'une décision de justice* » sont déductibles (v. par ex. CE, Section, 11 mars 1977, *Sieur X*, n° 3797, p. 138, RJF 1977 n° 191 ; CE, 5 novembre 1980, *M. X*, n° 13902, T. pp. 659-674, RJF 1981 n° 3 ; v. aussi, pour une décision refusant la déduction à un contribuable de la pension versée à son ex-épouse demeurée en Allemagne qui se prévalait de ce que, dans cet Etat, la pension est fixée en principe par voie consensuelle : CE, 28 mai 1986, *W*... n° 49307, T. pp. 465-488, RJF 1986 n° 669, Dr. Fisc. 1987 n° 49 comm. 2181), la révision ultérieure des sommes pouvant en revanche depuis 2002 donner lieu à déduction même lorsqu'elle n'est qu'amiable, sous réserve de s'opérer conformément aux articles 208 et 371-2 du code civil.

En prévoyant la déduction de la contribution aux charges du mariage « *lorsque son versement résulte d'une décision de justice* », l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 1990 n'a fait que reprendre la formule prévue pour les pensions alimentaires servies en cas de divorce ou de séparation de corps.

Toutefois, alors que le versement d'une pension en cas de divorce procède en principe d'une décision de justice (à compter de l'imposition sur les revenus de l'année 2017, la loi fiscale a tiré les conséquences de la création de la procédure de divorce par consentement mutuel par acte sous signature privée en autorisant également la déduction des pensions versées en vertu d'une convention de divorce mentionnée à l'article 229-1 du code civil), la logique est inverse pour la contribution aux charges du mariage. Pour cette dernière, l'obligation de contribution trouvant son fondement dans la loi et sa cause dans l'existence du mariage, de sorte qu'elle existe et est due non seulement en l'absence d'intervention d'un juge mais en l'absence même de convention entre les parties, la fixation par une décision de justice ne procède que d'hypothèses pathologiques, dans lesquelles les époux non seulement ne vivent plus ensemble, mais ne s'accordent pas sur la part contributive de chacun.

Au regard de la nature et de l'objet de la contribution aux charges du mariage, les époux ayant fait l'objet d'une décision de justice et ceux s'étant accordés par voie amiable sur le montant de cette contribution n'apparaissent, à première vue, guère dans une situation différente au regard de la loi civile. Or l'on peut peiner à identifier en quoi ils se trouveraient dans une situation réellement différente au regard de l'objet de la loi fiscale, visant à adapter l'impôt aux facultés contributives de chaque contribuable, dès lors que dans l'un comme dans l'autre cas, la somme est versée par le contribuable et constitue pour lui une charge.

A cet égard, rappelons que la circonstance qu'une somme soit ou non versée en exécution d'une décision de justice ne constitue une différence de situation pertinente pour la détermination de son traitement fiscal qu'à la condition qu'elle soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit.

A titre d'illustration, le Conseil constitutionnel a jugé que les dispositions de l'article 80 duodecies du CGI définissant 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, ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi,

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

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 (Cons. cons. 20 septembre 2013, *M. Alain G.*, n° 2013-340 QPC, RJF 2013 n° 1162). De même, la différence de traitement fiscal instaurée par le 9° bis de l'article 81 du CGI entre les rentes viagères visant à réparer un préjudice corporel ayant entraîné une incapacité permanente totale selon qu'elles sont ou non versées en exécution d'une décision de justice, l'exonération totale étant réservée aux indemnités procédant d'une condamnation judiciaire, a été regardée par le Conseil constitutionnel comme 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, et par suite contraire aux articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 (Cons. cons. 23 novembre 2018, *M. Kamel H.*, n° 2018-747 QPC, RJF 2019 n° 188).

Pourrait-on toutefois regarder la différence de traitement litigieuse, à défaut de répondre à une différence de situation, comme justifiée par une raison d'intérêt général, tenant aux nécessités de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ?

Lorsque le législateur adopte des dispositions qui, en subordonnant la déductibilité d'une dette ou d'une charge à des conditions formelles, entendent permettre le contrôle de la sincérité de ces dettes et ainsi réduire les risques de minoration de l'impôt dans des hypothèses où il juge ces risques élevés, il poursuit en effet l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, lequel justifie une différence de traitement (v., pour la déductibilité des dettes du défunt à l'égard de ses héritiers à la condition qu'elles ont été constatées par un acte authentique ou un acte sous-seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession, Cons. cons. 1er décembre 2017, *Mme Élise D.,* n° 2017-676 QPC).

Or l'on ne saurait entièrement exclure une collusion entre deux époux qui, bien que vivant de manière séparée et faisant l'objet d'impositions distinctes, s'entendraient suffisamment pour s'accorder de façon que l'un verse à l'autre une contribution aux charges du mariage excessive au regard du niveau de ces charges et de leurs capacités respectives, aux seules fins de diminuer la charge fiscale de la partie versante.

Mais d'une part, les sommes déductibles chez l'un étant imposables chez l'autre, une collusion fiscale dans la fixation de la contribution aux charges du mariage supposerait aussi l'accord de l'époux bénéficiaire pour supporter un surcroît d'imposition. A cet égard, si la charge fiscale globale pesant sur les deux époux se trouve en général réduite en cas de déduction de la contribution aux charges du mariage, la probabilité que le bénéficiaire du versement relève d'une tranche du barème moindre que le débiteur étant forte, cette déduction ne se traduit pas par une fuite de matière imposable, mais seulement par une différence de taux d'imposition.

D'autre part, les cas de collusion à des fins fiscales devant être très rares, il peut sembler excessif de présumer une telle collusion au point d'interdire par principe toute déduction d'une contribution versée dans un cadre conventionnel.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

A une époque où les pouvoirs publics cherchent à favoriser les accords amiables, la fluidité des procédures et le désencombrement des prétoires, cette condition, qui pousse comme en l'espèce les époux à saisir le juge aux affaires familiales aux seules fins d'homologations des conventions qu'ils ont conclues, peut sembler anachronique.

Au-delà de cette considération, l'on peut s'interroger sur l'utilité d'une intervention du juge aux affaires familiales au regard de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale. En particulier, lorsqu'il est saisi par l'un des époux, au motif que l'autre se refuse à payer la moindre contribution ou paie une contribution trop faible, l'intervention du juge s'opérera dans le sens d'un accroissement des sommes versées plutôt que dans celui d'une diminution – et pourtant, elle aura pour effet de rendre déductibles des sommes qui, auparavant, ne l'étaient pas. Et dans l'hypothèse où des époux qui se sont accordés sur le montant de la contribution ne demandent, comme en l'espèce, qu'une homologation de leur convention, l'on peut douter que le juge s'écarte du montant convenu pour revoir à la baisse le niveau de la contribution sur laquelle les époux sont d'accord. Le principe de contribution des époux à proportion des facultés respectives n'est en effet fixé par la loi qu'à titre supplétif, lorsque les conventions matrimoniales ne règlent pas la contribution des époux aux charges du mariage.

Enfin, le risque d'une collusion à des fins de minoration de la base imposable de la partie versante existe au moins tout autant dans le cas des pensions aux ascendants, dont la déductibilité n'est pourtant pas subordonnée à l'existence d'une décision de justice. Or l'absence d'une telle condition n'a jamais empêché le juge de l'impôt de contrôler le montant des charges déduites à ce titre, en vérifiant notamment que la pension versée répond effectivement à une obligation alimentaire justifiée par l'état de besoin du bénéficiaire et en rapport avec l'état de fortune du contribuable.

Dans ces conditions, la question de la conformité aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques des dispositions contestées nous semble sérieuse et devoir être renvoyée au Conseil constitutionnel.

Indiquons pour finir que l'élargissement des cas de déduction opéré, pour les années ultérieures à celles en litige, par la loi du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 concomitamment à celui du champ des pensions alimentaires déductibles, ne saurait conduire à regarder la question comme dépourvue d'enjeu pour l'avenir. Cette loi a en effet prévu, par homothétie avec les pensions alimentaires, un nouveau cas de déduction des contributions aux charges du mariage : celles versées en exécution d'une convention de divorce mentionnée à l'article 229-1 du même code. Or une telle convention porte sur la rupture du mariage et ses effets, tandis que l'obligation de contribution de l'article 214 du code civil prend nécessairement fin avec la dissolution du mariage.

Indiquons pour finir que si la loi du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 a, concomitamment à l'élargissement du champ des pensions alimentaires déductibles, prévu, par homothétie avec ces dernières, un nouveau cas de déduction au profit des contributions aux charges du mariage versées en exécution d'une convention de divorce mentionnée à l'article 229-1 du même code, cette modification ne règle aucunement pour l'avenir la difficulté soulevée par la présente QPC.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Par ces motifs, nous concluons au renvoi au Conseil constitutionnel de la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des termes « *lorsque son versement résulte d'une décision de justice et* » figurant au 2° du II de l'article 156 du CGI.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.