

N° 421028

M. C...

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 28 septembre 2020

Lecture du 14 octobre 2020

CONCLUSIONS

M. Laurent Domingo, rapporteur public

En janvier 2004, Mme Catherine CA... épouse C... a assigné son époux en divorce, lequel a été prononcé le 4 juin 2007 par le tribunal de grande instance de Villefranche-sur-Saône. Le jugement de divorce a notamment mis à la charge de M. C... le versement à son ex-épouse d'une prestation compensatoire sous la forme d'un capital en numéraire à hauteur de 240 000 euros, à verser en une seule fois ou à défaut (comme le permettaient les dispositions de l'article 275-1, transférées à l'article 275, du code civil) par mensualités de 2 800 euros.

La cour d'appel de Lyon (arrêt du 8 juillet 2009) a confirmé le montant de cette prestation compensatoire mais a jugé qu'il n'y avait pas lieu d'en fractionner le versement. Le pourvoi en cassation formé contre cet arrêt (par Mme C... au sujet du montant de la prestation) a été rejeté par la première chambre civile de la Cour de cassation le 14 avril 2010.

M. C... s'est toutefois acquitté de son obligation en plusieurs versements, effectués sur une période de plus de douze mois : 88 439,42 euros le 25 août 2010 puis 88 811 euros le 31 août 2010 soit 177 250 euros au titre de l'année 2010. Le solde, soit 62 750 euros, a été versé à Mme C... le 18 mai 2011, sur procédure de saisie attribution, contestée en vain par M. C... jusque devant la Cour de cassation.

D'un contentieux civil l'opposant à son ex-épouse, M. C... est assez rapidement passé à un contentieux fiscal l'opposant à l'administration des impôts de Lyon.

Au titre de ses revenus de l'année 2010, M. C... a déduit la somme de 177 250 euros versée à son ex-épouse, ramenant ainsi ses revenus imposables de 300 559 à 123 309 euros. Par une PR du 29 octobre 2012, l'administration fiscale a corrigé l'imposition résultant de cette déclaration en considérant que la part de prestation compensatoire versée en 2010 par M. C... ne constituait pas une charge déductible de ses revenus prévue au 2° du II de l'article 156 du code général des impôts. Elle a cependant considéré que cette somme de 177 250 euros lui ouvrait droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies du CGI, soit en l'espèce 5 632 euros (25 % du plafond de 30 500 euros lui-même proratisé à hauteur de la fraction versée, s'élevant à 73,86 %). Il en a résulté un redressement de 67 041 euros d'IR et 10 995 euros de pénalités.

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.

Le TA de Lyon (jugement du 18 octobre 2016) et la CAA de Lyon (arrêt du 29 mars 2018, RJF 2018 n° 816) ont rejeté la demande en décharge présentée par M. C..., qui se pourvoit régulièrement en cassation.

Rappelons pour commencer les dispositions fiscales applicables¹, tout en précisant que le présent litige s'inscrit, au civil, dans le cadre juridique issu de la loi du 30 juin 2000 relative à la prestation compensatoire en cas de divorce et antérieur, compte-tenu de la date de la demande de divorce, à la loi du 26 mai 2004 relative au divorce².

En vertu de l'article 199 octodécies du CGI, la prestation compensatoire, lorsqu'elle est versée, comme c'est le principe, en capital et en une seule fois, donne lieu, si le débiteur s'acquitte de son obligation dans les douze mois de la convention de divorce ayant acquis force exécutoire ou du jugement de divorce passé en force de chose jugée, à une réduction d'impôt. Cette réduction est égale à 25 % de la somme versée, mais cette dernière est fiscalement plafonnée à 30 500 euros. Où l'on constate immédiatement que l'avantage fiscal présente un intérêt lorsque la prestation versée est proche du plafond, ce qui est la situation la plus courante en pratique³. L'avantage est en revanche très relatif lorsque cette prestation, et donc en général aussi les revenus, sont élevés. Si M. C... avait versé l'intégralité des 240 000 euros en 2010, il aurait bénéficié de la réduction d'impôt maximum de 7 625 euros, si qui est assez peu sur une cotisation d'impôt sur le revenu de l'ordre de 100 000 euros.

Si en revanche le débiteur s'acquitte de son obligation sur une période supérieure à douze mois, ce qui sera le cas s'il est autorisé par le juge à procéder à des versements fractionnés du capital pouvant s'étendre sur une durée de 8 ans (voire plus sur décision spéciale et motivée du juge) ou si, à titre exceptionnel, le juge prévoit qu'il verse la prestation compensatoire sous forme de rentes, les sommes versées présentent le caractère de charges déductibles du revenu en vertu de l'article 156 II 2° du CGI. C'est ce que M. C... a cru pouvoir faire en l'espèce, en déduisant les 177 250 euros versés à son ex-épouse en 2010 de ses quelques 300 000 euros de revenus imposables, ce qui a eu pour effet de ramener son imposition à environ 25 000 euros.

Ajoutons que, comme vous le savez, le versement de la prestation compensatoire peut présenter un caractère mixte : un capital suivi d'une rente. Il se trouve que pour parer à des stratégies d'optimisation, le législateur avait exclu que le capital ainsi versé dans un délai de douze mois puisse ouvrir droit à l'un quelconque des avantages (déduction du revenu ; réduction de l'imposition). Mais vous avez renvoyé au Conseil constitutionnel une QPC sur ce point (CE 15 novembre 2019 n° 434325, RJF 2/20 n° 162, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon C 162), et le CC a jugé, dans sa décision n° 2019-824 QPC du 31 janvier 2020 (à la RJF 4/2020 n° 375) qu'il en résultait une atteinte à l'égalité devant les charges publiques.

¹ Sur ces dispositions v. les conclusions de Vincent Daumas sur la décision CE, 15 avril 2016, n° 376785, à la RJF 2016, n° C 589.

² V. Article 33 de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004

³ En 2013, la prestation compensatoire médiane est de 25 000 euros. Elle s'établit en moyenne à 30 000 euros lorsqu'elle arrêtee d'un commun accord par les parties et à 20 000 euros lorsqu'elle est décidée par le juge. Les 10 % de prestations compensatoires les plus élevées sont supérieures à 99 800 euros. V. Infostat justice, n° 144, septembre 2016.

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.

Notons enfin, et ce n'est pas sans intérêt, que du côté du bénéficiaire, les sommes reçues dans le cadre d'une prestation compensatoire versée sur une période inférieure à douze mois ne sont pas considérées comme un revenu imposable à l'impôt sur le revenu mais donnent seulement lieu à un droit de mutation (article 1133 ter du code général des impôts) tandis que celles reçues sur une période supérieure à douze mois sont imposables à l'impôt sur le revenu (article 80 quater du CGI).

La première question que pose le pourvoi de M. C... est celle du régime fiscal de la prestation compensatoire versée sous la forme d'un capital fractionné sur une période de plus de douze mois alors que le juge avait décidé d'un versement en une seule fois.

A cette question, le TA et la CAA ont répondu que dans la mesure où le juge civil avait jugé qu'il n'y avait pas lieu que la prestation compensatoire due par M. C... fasse l'objet d'un paiement fractionné, il ne pouvait, alors même qu'elle a été effectivement versée sur une durée de plus de douze mois, se prévaloir du régime de l'article 156 du CGI et procéder à une déduction sur son revenu global.

Ce faisant, la cour de Lyon a confirmé l'un de ses précédents (26 janvier 2012 n°11LY00932, RJF 6/12 n° 598, concl. P. Monnier BDCF 6/12 n° 75) ; solution qui est contraire à celle retenue par la cour administrative d'appel de Douai qui, pour sa part, a pris en compte les conditions réelles de versement des sommes, quelle que soit la durée fixée par le juge du divorce pour le paiement de la prestation compensatoire (CAA Douai 20 octobre 2011 n° 10DA00624, RJF 2/12 n° 121).

Nous pensons que la solution retenue par l'arrêt attaqué est la bonne et qu'elle n'est donc pas entachée d'erreur de droit.

Tout d'abord, l'architecture des articles 156 et 199 octodécies nous conduisent à penser que ce sont les versements effectués en exécution de la prestation compensatoire et conformément au jugement de divorce qui ouvrent droit à l'avantage fiscal qu'ils prévoient respectivement. Ces textes portent sur des sommes d'argent « mentionnées à l'article 275 du code civil » ou dont les versements sont « effectués en exécution de la prestation compensatoire dans les conditions et selon les modalités définies aux articles 274 et 275 du code civil ». Dans ces deux articles du code civil, c'est le juge qui « décide des modalités selon lesquelles s'exécutera la prestation compensatoire » ou « qui fixe les modalités de paiement du capital ». Les deux articles du CGI érigent en conditions de leur application l'exécution d'une obligation civile de sorte que le régime fiscal doit se déduire des décisions du juge, et non des circonstances de leur mise en oeuvre.

C'est du reste ainsi que vous raisonnez pour déterminer si les sommes versées ont le caractère d'un capital ou d'une rente : vous vous référez à la décision du juge, indépendamment de la manière dont ces sommes ont été effectivement versées (v. CE, 26 janvier 2000, Ministre de l'économie et des finances c/ M. R..., n° 178564, RJF 3/00 n° 321).

Ensuite, en opportunité, on ne peut qu'être gêné par une solution qui conduirait à reconnaître au contribuable le libre choix de son régime fiscal d'imposition sans tenir compte de la

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.

décision juridictionnelle passée en force de chose jugée s'imposant aux époux, et surtout, si ce contribuable dispose de hauts revenus et doit s'acquitter d'une prestation compensatoire importante, en lui accordant une sorte de prime à la méconnaissance de cette décision du juge civil, comme le montre la situation de M. C....

On peut enfin éprouver un réel embarras si le choix du régime fiscal de la prestation compensatoire était laissé aux plus ou moins bonnes diligences du contribuable si l'on pense à l'ex-époux.se, qui se trouverait être la victime d'une double peine : non seulement son débiteur ne s'est pas acquitté de son obligation dans le délai imparti, mais en plus, la prestation qualifiée de charge déductible pour lui deviendrait un revenu imposable pour elle.

Nous vous proposons donc de juger que la CAA n'a pas commis d'erreur de droit sur le terrain de la loi fiscale.

La seconde question que pose le pourvoi de M. C... est celui de l'opposabilité de la doctrine fiscale qu'il invoquait.

M. C... se prévalait en effet, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, du § 11 d'une instruction 5 B-21-06 du 17 juillet 2006, reprise au BOFIP et qui figure aujourd'hui au paragraphe 140 du BOI-IR-RICI-160-20, mais qui ne vaut que pour les versements antérieurs au 4 avril 2012.

Dans cette instruction, que l'administration a rédigée en conséquence de l'adoption de la loi du 26 mai 2004 relative au divorce mais qui, pour la partie qui nous intéresse, couvre les procédures de divorce antérieures à cette loi, il était admis que lorsque le contribuable verse en tout ou partie la prestation compensatoire au-delà du délai de douze mois alors que le jugement prévoyait que le versement devait intervenir intégralement dans le délai de douze mois, les sommes versées sont normalement déductibles du revenu imposable (et elles sont imposables chez le créancier).

Toutefois, ajoute la doctrine, si les services établissent que les parties, et notamment celle tenue d'acquitter la prestation compensatoire, n'exécutent pas la décision du juge dans les termes prévus aux seules fins d'en retirer le bénéfice d'un régime fiscal favorable, les dispositions précédentes ne leur sont pas applicables. Dans ce cas, les versements ne sont donc pas déductibles (ni imposables pour l'autre partie). Il appartient toutefois aux services d'établir la preuve de l'intention du contribuable. Celle-ci sera réputée apportée lorsque, par exemple, le débiteur n'a pas libéré le capital dans les douze mois du jugement ayant acquis force de chose jugée alors qu'il est titulaire d'un important patrimoine liquide susceptible d'être mobilisé rapidement.

On constate donc que l'administration, jusqu'à ce qu'elle abandonne cette position en avril 2012⁴, avait une position plutôt conciliante avec le contribuable qui ne respecte pas le délai

⁴ Pour les versements effectués après le 4 avril 2012, le BOFIP indique que contribuable qui n'a pas respecté le délai de douze mois n'a droit ni à la déduction ni à la réduction.

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.

accordé par le juge, sous réserve d'une stratégie d'optimisation fiscale qu'elle n'entendait pas cautionner.

A la lecture de cette doctrine, la cour a jugé que « ces dispositions (...), qui laissent un pouvoir d'appréciation à l'administration, ne sauraient ainsi être regardées comme une interprétation formellement admise du texte fiscal, dont le contribuable pourrait se prévaloir en application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ».

Néanmoins, la circonstance que l'administration dispose d'un pouvoir d'appréciation des circonstances de l'espèce ne saurait impliquer à elle-seule que la garantie de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ne s'applique pas. Certes, si l'administration fiscale n'adresse à ses agents que de simples recommandations, leur indiquent des bonnes pratiques ou les invitent à faire preuve de bienveillance, alors il n'y a pas d'interprétation formelle de la loi fiscale (par ex. CE 23 avril 1980 n° 13974, RJF 6/80 n° 458 ; CE 22 décembre 1982 n° 28183, RJF 2/83 n° 285 ; CE 3 mars 1993, n° 77418, RJF 4/93 n° 477). Mais si, comme en l'espèce, une mesure générale est admise par l'administration – ne pas tenir rigueur au contribuable qui n'a pas respecté son obligation de verser la prestation dans un délai inférieur à douze mois – la circonstance qu'elle soit assortie d'une réserve sur la possibilité, selon des conditions définies et en fonction d'éléments de preuve rapportées, d'écarter certains contribuables à raison de leur intention purement fiscale, ne lui enlève pas son caractère d'interprétation formelle de la loi fiscale.

Il nous semble donc que l'instruction invoquée par M. C... comporte une interprétation de la loi fiscale opposable à l'administration, qui d'ailleurs ne soutenait pas le contraire devant le juge d'appel mais faisait jouer l'exclusion du but purement fiscal dans le comportement de M. C....

La cour a donc dénaturé les énonciations de la doctrine invoquée et par conséquent commis une erreur de droit en refusant de la regarder comme opposable sur le terrain de l'article L. 80 A du LPF.

Nous vous proposons donc de casser l'arrêt attaqué et de renvoyer l'affaire à la CAA de Lyon, qui devra se prononcer sur la question de savoir si M. C... a échelonné le versement de la prestation compensatoire dans un but fiscal, dès lors, comme le soutient l'administration, qu'il avait la capacité financière de s'acquitter de son obligation en une seule fois, ou si, comme le soutient l'intéressé, il n'a pas versé l'intégralité de la somme en 2010 au motif qu'il estimait que son ex-épouse avait déjà perçue de sa part la somme restante de 62 750 euros par des pensions alimentaires versées entre février 2008 et octobre 2009 et indues selon lui, ce qui n'a cependant pas convaincu le juge judiciaire.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt du 29 mars 2018, au renvoi de l'affaire devant la CAA de Lyon et à ce que l'Etat verse à M. C... une somme de 3 000 euros au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

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.