

Décision n° 2015-503 QPC  
du 4 décembre 2015

(M. Gabor R.)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 25 septembre 2015 par le Conseil d'État (décision n° 391315 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée pour M. Gabor R., par Me Josette Gaudron, avocat au barreau de Paris, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales, enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2015-503 QPC.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le livre des procédures fiscales ;

Vu la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983 ;

Vu le décret n° 83-898 du 6 octobre 1983 apportant au livre des procédures fiscales les adaptations rendues nécessaires par les dispositions de l'article 2-VIII de la loi de finances pour 1983 (n° 82-1126 du 29 décembre 1982) relatif à la suppression de la notion de chef de famille ;

Vu la décision du Conseil d'État n° 312461 du 20 octobre 2010 ;

Vu le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Vu les observations produites pour le requérant par Me Maxime de Guillenchmidt, avocat au barreau de Paris, et la SCP Spinosi et Sureau, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation enregistrées les 19 octobre et 3 novembre 2015 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées les 19 octobre et 3 novembre 2015 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

Me de Guillenchmidt pour le requérant et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 24 novembre 2015 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant qu'aux termes de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales : « Sous réserve des dispositions des articles L. 9 et L. 54, chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre » ;

2. Considérant que, selon le requérant, ces dispositions telles qu'interprétées par le Conseil d'État font obstacle à ce que l'un des époux séparés ou divorcés puisse former une réclamation contentieuse dans le délai de réclamation dès lors que les actes de la procédure d'imposition ne lui sont pas notifiés ; qu'il en résulterait une atteinte au droit à un recours juridictionnel effectif, au principe d'égalité et au droit au respect de la vie privée ;

3. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales ;

- SUR LES DISPOSITIONS SOUMISES À L'EXAMEN DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL :

4. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 61-1 de la Constitution : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour

de cassation qui se prononce dans un délai déterminé » ; que le Conseil constitutionnel ne peut être saisi dans les conditions prévues par cet article que de dispositions de nature législative ;

5. Considérant que les dispositions contestées, issues du 2. du paragraphe VIII de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1982 susvisée, ont été codifiées à l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales par le décret du 6 octobre 1983 susvisé ; que cette codification est intervenue à droit constant ; que, par suite, les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales revêtent le caractère de dispositions législatives au sens de l'article 61-1 de la Constitution ; qu'il y a lieu pour le Conseil constitutionnel d'en connaître ;

- SUR LA CONFORMITÉ DES DISPOSITIONS CONTESTÉES AUX DROITS ET LIBERTÉS QUE LA CONSTITUTION GARANTIT :

6. Considérant qu'il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État que les personnes soumises à une imposition commune sont, alors même qu'elles sont séparées ou divorcées, réputées continuer se représenter mutuellement dans les instances relatives à la dette fiscale correspondant à l'ensemble des revenus du foyer perçus pendant la période d'imposition commune ;

7. Considérant qu'en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à la disposition législative contestée ;

8. Considérant que les dispositions du deuxième alinéa du 1 de l'article 6 du code général des impôts instituent le principe de l'imposition commune des époux à raison des revenus du foyer et qu'il en va de même, en application du troisième alinéa, des partenaires liés par un pacte civil de solidarité ; que, par dérogation, le 4 de cet article 6 prévoit que les époux font l'objet d'impositions distinctes lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit, lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées et, enfin, lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts ; que les époux divorcés ou les partenaires d'un pacte civil de solidarité dissous ne sont plus soumis à une imposition commune pour la période postérieure au divorce ou à la dissolution du pacte civil de solidarité ; qu'en vertu de l'article 7 du code

général des impôts, les règles d'imposition, d'assiette et de liquidation de l'impôt ainsi que celles concernant la souscription des déclarations prévues en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables mariés sont applicables dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité ;

9. Considérant que les dispositions du paragraphe I de l'article 1691 *bis* du code général des impôts instituent, entre les époux ou entre les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, une solidarité de paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ;

10. Considérant, en premier lieu, qu'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 » ; que le principe d'égalité 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 ;

11. Considérant que si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ; que les dispositions contestées qui traitent de la même manière, comme codébitrices de l'impôt sur les revenus perçus au cours de la période d'imposition commune, les personnes soumises à une imposition commune en application des articles 6 et 7 du code général des impôts, quelle que soit l'évolution de leur situation matrimoniale, de leurs liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de leur résidence au cours de la procédure de contrôle de l'impôt ne méconnaissent pas le principe d'égalité ;

12. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée ni la séparation des pouvoirs déterminée n'a point de Constitution » ; qu'il résulte de cette disposition qu'il ne doit pas être porté d'atteintes substantielles au droit des personnes intéressées d'exercer un recours effectif devant une juridiction ;

13. Considérant que les dispositions contestées telles qu'interprétées instituent entre les personnes soumises à imposition commune une présomption irréfragable de représentation mutuelle pour la

procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de la période d'imposition commune, quelle que soit l'évolution de leur situation matrimoniale, de leurs liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de leur résidence au cours de cette procédure ; qu'il en résulte que la notification, à une seule de ces personnes, de l'avis de mise en recouvrement, qui constitue le dernier acte de la procédure d'imposition, fait courir, à l'égard de chacune d'entre elles, le délai de la réclamation contentieuse prévue par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales ;

14. Considérant qu'il est loisible au législateur d'instituer une présomption irréfragable de représentation mutuelle entre les personnes soumises à imposition commune pour la procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de la période d'imposition commune ; que, toutefois, lorsque deux personnes précédemment soumises à imposition commune font l'objet d'une imposition distincte à la date de notification de l'avis de mise en recouvrement, émis aux fins de recouvrer des impositions supplémentaires établies sur les revenus perçus par le foyer au cours de la période d'imposition commune, la garantie du droit à un recours juridictionnel effectif impose que chacune d'elles soit mise à même d'exercer son droit de former une réclamation contentieuse, dès lors qu'elle a informé l'administration fiscale du changement de sa situation matrimoniale, de ses liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de sa résidence et, le cas échéant, de son adresse ; que, par suite, les dispositions contestées porteraient une atteinte disproportionnée au droit des intéressés de former une telle réclamation si le délai de réclamation pouvait commencer à courir sans que l'avis de mise en recouvrement ait été porté à la connaissance de chacun d'eux ; que, sous cette réserve, les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales, qui ne méconnaissent ni les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution ;

15. Considérant que la réserve énoncée au considérant 14 n'est applicable qu'aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies à compter de la date de publication de la présente décision ;

16. Considérant qu'afin de préserver l'effet utile de la présente décision pour les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies antérieurement à la date de publication de cette décision, la mise en jeu de la responsabilité solidaire de l'une des personnes antérieurement soumises à imposition commune, par le premier acte de recouvrement forcé pour obtenir le paiement de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de la période de cette imposition commune, dès lors qu'elle n'a pas été

destinataire de la décision d'imposition doit être regardée comme constituant un évènement lui ouvrant un délai propre de réclamation sur le fondement de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales,

### D É C I D E :

Article 1<sup>er</sup>.– Sous les réserves et dans les conditions énoncées aux considérants 14, 15 et 16, les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales sont conformes à la Constitution.

Article 2.– La présente décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Délibéré par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 3 décembre 2015, où siégeaient : M. Jean-Louis DEBRÉ, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Guy CANIVET, Renaud DENOIX de SAINT MARC, Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN et Mme Nicole MAESTRACCI.

Rendu public le 4 décembre 2015.