

Décision n° 2016-539 QPC du 10 mai 2016

Mme Ève G.

(Condition de résidence fiscale pour l'imposition commune des époux en Nouvelle-Calédonie)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 11 février 2016 par le Conseil d'État (décision n° 394701 du 10 février 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par Mme Ève G. relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2016-539 QPC.

Dans sa décision n° 2016-539 QPC du 10 mai 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les mots « *ayant chacune leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie* » figurant dans la première phrase du deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

Il convient de signaler que, à l'occasion de cette décision, de même que de l'autre décision rendue le même jour (décision n° 2016-540 QPC), le Conseil constitutionnel a procédé à une modernisation du mode de rédaction de ses décisions. Il s'agit là d'un choix de rédaction pérenne, qui a vocation à être décliné pour l'ensemble des types de décisions que rendra désormais le Conseil constitutionnel, tant dans l'objectif de renforcer l'intelligibilité et la lisibilité de ses décisions qu'afin de permettre une motivation plus approfondie de celles-ci.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – La compétence fiscale de la Nouvelle-Calédonie

« Dès le XIX^e siècle, une compétence fiscale est reconnue à la Nouvelle-Calédonie, avec la création, en 1859, par arrêté du gouverneur, d'un service de l'enregistrement, puis l'instauration de la contribution foncière en 1864 et de la contribution des patentes en 1880 (...). Avec la loi du 13 avril 1900, la Nouvelle-Calédonie bénéficia d'une compétence fiscale générale lui permettant de percevoir des recettes propres »¹.

¹ N. Clinchamps, « *Fiscalité et autonomie de la Nouvelle-Calédonie* » in J.-Y. Faberon, V. Fayaud et J.-M. Regnault « *Destins des collectivités politiques d'Océanie* », PUAM, 2011, p. 705.

Les statuts de la Nouvelle-Calédonie qui se sont succédés depuis 1957 ont systématiquement inclus la fiscalité parmi les matières transférées à la compétence de cette collectivité.

En vertu du 1° de l'article 22 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie², celle-ci est expressément compétente en matière d' « *impôts, droits et taxes perçus au bénéfice de la Nouvelle-Calédonie ; création ou affectation d'impôts et taxes au profit de fonds destinés à des collectivités territoriales, d'établissements publics ou d'organismes chargés d'une mission de service public ; création d'impôts, droits et taxes au bénéfice des provinces, des communes, des établissements publics de coopération intercommunale ; réglementation relative aux modalités de recouvrement, au contrôle et aux sanctions* ».

Ce transfert est irréversible, le deuxième alinéa de l'article 77 de la Constitution prévoyant que les compétences transférées à la Nouvelle-Calédonie par l'État le sont « *de façon définitive* ».

En vertu de l'article 99 de la loi organique du 19 mars 1999, les « *règles relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts, droits et taxes de toute nature* »³ sont fixées par le congrès de la Nouvelle-Calédonie, par des « *lois du pays* » qui « *ont force de loi* »⁴. Ainsi que le relève Nicolas Clinchamps, il résulte, par *a contrario*, de la rédaction de l'article 99 de la loi organique du 19 mars 1999 que la fixation du taux relève du pouvoir réglementaire local⁵.

2. – L'impôt sur le revenu en Nouvelle-Calédonie et ses mécanismes de base

Sur le fondement de l'article 7 de la loi n° 76-1222 du 28 décembre 1976 relative à l'organisation de la Nouvelle-Calédonie et dépendances, un impôt annuel sur le revenu des personnes physiques a été institué par une délibération n° 374 du 11 janvier 1982 de l'Assemblée territoriale de la Nouvelle-Calédonie.

« L'impôt sur le revenu est régi par les dispositions des articles 46 à 159 bis du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Inspiré du modèle métropolitain, il s'agit d'un impôt annuel unique établi sur l'ensemble des revenus dont bénéficient les personnes physiques qui ont en Nouvelle-Calédonie leur domicile

² La loi organique du 19 mars 1999 a été adoptée sur le fondement de l'article 77 de la Constitution, rétabli par l'article 3 de la loi constitutionnelle n° 98-610 du 20 juillet 1998 relative à la Nouvelle-Calédonie.

³ Article 99 de la loi organique du 19 mars 1999 : « *Les délibérations par lesquelles le congrès adopte des dispositions portant sur les matières définies à l'alinéa suivant sont dénommées : " lois du pays ". / Les lois du pays interviennent dans les matières suivantes correspondant aux compétences exercées par la Nouvelle-Calédonie ou à compter de la date de leur transfert par application de la présente loi : / (...) 2° Règles relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts, droits et taxes de toute nature* ».

⁴ 1^{er} alinéa de l'article 107 de la loi organique du 19 mars 1999 : « *Les lois du pays ont force de loi dans le domaine défini à l'article 99 (...)* ».

⁵ N. Clinchamps, précité, p. 707.

fiscal »⁶.

« Les principes sont les suivants :

« - c'est un impôt annuel, il est calculé et payé au cours de l'année qui suit celle de la réalisation du revenu ;

« - c'est un impôt déclaratif (exception : les contribuables dont le revenu global, lorsqu'il ne comprend pas de revenu professionnel forfaitaire inférieur à 1 million de francs avant toute déduction, ne sont pas tenus à l'obligation déclarative) ;

« - c'est un impôt progressif, calculé selon un barème qui augmente au fur et à mesure des tranches ;

« - c'est un impôt personnalisé qui tient compte de la situation familiale du contribuable (quotient familial) ;

« - c'est un impôt global, constitué principalement par la somme des 6 revenus catégoriels suivants : les traitements et salaires (TS), les pensions, les bénéfices industriels et commerciaux (BIC), les bénéfices non commerciaux (BNC), les bénéfices agricoles, les revenus fonciers (RF) et les revenus de capitaux mobiliers (RCM) ;

« - c'est un impôt calculé à partir d'un revenu net : après déduction d'un certain nombre de charges »⁷.

En vertu de l'article 48 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie (CINC) qui, comme l'article 4 B du code général des impôts (CGI), fixe les critères de domiciliation fiscale, « sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie : / a) les personnes qui ont en Nouvelle-Calédonie leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; / b) celles qui exercent en Nouvelle-Calédonie une activité professionnelle salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; / c) celles qui ont en Nouvelle-Calédonie le centre de leurs intérêts économiques. / Pour les personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité, le domicile fiscal s'apprécie uniquement en fonction de la situation personnelle de chacun des conjoints ou partenaires au regard des critères énumérés ci-dessus ».

⁶ J.-P. Lieb, « État des lieux de la fiscalité directe de Nouvelle-Calédonie », rapport, décembre 2011, p. 10.

⁷ Ibidem p. 16.

3. – La convention fiscale des 31 mars et 5 mai 1983 entre la France et la Nouvelle-Calédonie

La Nouvelle-Calédonie est assimilée à un territoire étranger en matière fiscale. En effet, selon la jurisprudence du Conseil d'État, les collectivités d'outre-mer dotées de la compétence fiscale, où les règles de l'impôt ne sont pas fixées par le CGI, sont assimilées à des territoires étrangers du point de vue fiscal⁸.

Aussi, après la création de l'impôt sur le revenu en Nouvelle-Calédonie, la France et la Nouvelle-Calédonie ont conclu, les 31 mars et 5 mai 1983, une convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale⁹.

Il s'agit non pas d'une convention internationale, mais d'une convention de droit interne. Dans sa décision n° 83-160 DC, le Conseil constitutionnel a jugé que cette convention a le caractère d'un acte « *de pur droit interne* »¹⁰ et « *que ne saurait davantage être retenue l'allégation selon laquelle "la procédure utilisée par le Gouvernement est calquée sur la pratique internationale" ni celle selon laquelle la convention critiquée a eu pour "modèle la convention type élaborée par l'OCDE pour les accords destinés à éviter les doubles impositions entre États" ; qu'en effet, si pour des raisons de technique fiscale, les rédacteurs de la convention critiquée ont pu s'inspirer de certaines des stipulations habituelles dans les traités internationaux, ce fait ne saurait en rien conférer à la convention en cause un quelconque caractère international* »¹¹.

Cette convention a valeur organique. En effet, dans sa décision du 21 janvier 2010, le Conseil constitutionnel a jugé, à propos de la convention à conclure entre l'État et la collectivité de Saint-Barthélemy en vue de prévenir les doubles impositions et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, que « *cette convention devra être approuvée par une loi organique dans la mesure où elle affecte les compétences transférées à cette collectivité par la loi organique prise sur le fondement de l'article 74 de la Constitution* »¹².

⁸ CE 30 décembre 2002, n° 215459, *Cordier et Monnet* : RJF 3/03 n° 275, conclusions S. Austray BDCF 3/03 n° 33, à propos de la Polynésie française ; dans le même sens : CE, 5 février 2001, n° 215592, *Zucchet* : RJF 4/01 n° 459.

⁹ Convention entre le Gouvernement de la République française et le Conseil de Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie et dépendances en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale des 31 mars et 5 mai 1983.

¹⁰ Décision n° 83-160 DC du 19 juillet 1983, *Loi portant approbation d'une convention fiscale avec le territoire d'outre-mer de la Nouvelle-Calédonie et dépendances*, cons. 5.

¹¹ *Ibidem*, cons. 11.

¹² Décision n° 2009-597 DC du 21 janvier 2010, *Loi organique tendant à permettre à Saint-Barthélemy d'imposer les revenus de source locale des personnes établies depuis moins de cinq ans*, cons. 5. Voir également décision n° 2011-627 DC du 12 avril 2011, *Loi organique tendant à l'approbation d'accords entre l'État et les collectivités territoriales de Saint-Martin, de Saint-Barthélemy et de Polynésie française*, cons. 3.

Pour autant, si cette convention prime sur les dispositions du CINC dans la hiérarchie des normes, elle ne saurait restreindre l'exercice par la Nouvelle-Calédonie de la compétence fiscale qui lui a été transférée. En effet, le Conseil constitutionnel a jugé, dans sa décision du 21 janvier 2010 précitée, dont le raisonnement est transposable à la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, que « *ces dispositions [de la loi organique approuvant la convention fiscale bilatérale entre la France et Saint-Barthélemy] ne sauraient avoir pour objet ni pour effet de restreindre l'exercice des compétences conférées au législateur organique par l'article 74 de la Constitution* »¹³.

4. – L'article Lp. 52 du CINC

a. – L'objet de l'article Lp. 52

L'article Lp. 52 du CINC est l'équivalent, pour l'impôt sur le revenu en Nouvelle-Calédonie, de l'article 6 du code général des impôts (CGI) qui est relatif, d'une part, à la prise en compte des revenus perçus par les personnes à charge du contribuable dans l'assiette de son imposition et, d'autre part, à l'imposition commune obligatoire des conjoints.

* Le principe de l'imposition commune obligatoire des époux figure au deuxième alinéa du 1 de l'article 6 du CGI : « *les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge* ». La même règle est prévue au troisième alinéa de ce 1 pour les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS).

Le 4 de l'article 6 du CGI ménage, néanmoins, des exceptions à la règle de l'imposition commune obligatoire des époux dans trois cas : « *Les époux font l'objet d'impositions distinctes : / a. Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ; / b. Lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; / c. Lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts* ».

Par ailleurs, l'article 6 du CGI prévoit des modalités d'imposition spécifiques, d'une part, pour l'année du mariage ou de conclusion du PACS et, d'autre part, pour la période d'imposition postérieure au divorce ou à la dissolution du PACS.

* De manière comparable, l'article Lp. 52 du CINC, dans sa rédaction actuelle, est relatif, d'une part, à la prise en compte des revenus perçus par les personnes à charge du contribuable dans l'assiette de son imposition et, d'autre part, à

¹³ *Ibidem*, cons. 5.

l'imposition commune obligatoire des conjoints.

Le principe de l'imposition commune obligatoire des époux figure au deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 du CINC : « *les personnes mariées ayant chacune leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge constituant le foyer fiscal* ». La même règle est prévue au troisième alinéa de ce paragraphe I pour les partenaires liés par un PACS. Hormis la condition de domicile fiscal de chacun des conjoints – objet de la présente QPC, ces dispositions sont identiques à celles de l'article 6 du CGI.

Comme l'article 6 du CGI, l'article Lp. 52 du CINC ménage des exceptions à la règle de l'imposition commune obligatoire des époux, ayant chacune leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie, dans trois cas : « *III. Les époux font l'objet d'impositions distinctes : / a. lorsqu'ils sont séparés de biens judiciairement et ne vivent pas sous le même toit ; / b. lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; / c. lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts* ».

Enfin, comme l'article 6 du CGI, l'article Lp. 52 du CINC prévoit des modalités d'imposition spécifiques, d'une part, pour l'année du mariage ou de conclusion du PACS et, d'autre part, pour la période d'imposition postérieure au divorce ou à la dissolution du PACS (paragraphe IV, V et VI).

b. – Origine et évolution de l'article Lp. 52

L'article Lp. 52 du CINC est issu de l'article 2 de la loi du pays n° 2001-010 du 25 septembre 2001 portant diverses dispositions d'ordre fiscal. Cependant, ses dispositions ont, pour l'essentiel, été créées par l'article 7 de la délibération du 11 janvier 1982.

Ces dispositions ont, avec un décalage de quelques années, suivi une évolution semblable à celles de l'article 6 du CGI.

* La première de ces évolutions a été le fait non pas du législateur de la Nouvelle-Calédonie mais du pouvoir réglementaire national, en vertu d'une ordonnance de l'article 38 de la Constitution. En effet, à la suite de la déclaration d'état d'urgence en Nouvelle-Calédonie en janvier 1985, celle-ci a fait l'objet d'une administration transitoire en vertu de l'article 1^{er} de la loi n° 85-892 du 23 août 1985 sur l'évolution de la Nouvelle-Calédonie.

Sur le fondement du c) de l'article 27 de la loi du 23 août 1985¹⁴, les dispositions de l'article 7 de la délibération du 11 janvier 1982 ont été reprises dans l'article 7 de l'ordonnance n° 85-1187 du 13 novembre 1985 relative aux impôts directs en Nouvelle-Calédonie, après une modification pour en faire disparaître la notion de « *chef de famille* ». Cette modification avait déjà été opérée dans l'article 6 du CGI par la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983, laquelle avait supprimé la notion de chef de famille.

* Après l'adoption du nouveau statut d'autonomie de la Nouvelle-Calédonie par la loi n° 88-1028 du 9 novembre 1988 portant dispositions statutaires et préparatoires à l'autodétermination de la Nouvelle-Calédonie en 1998, les dispositions de l'article 7 de l'ordonnance du 13 novembre 1985 ont été reprises, à l'identique, par l'article 1^{er} de la délibération n° 17/CP du 25 octobre 1988 relative à la capacité de la femme mariée en matière fiscale, qui a réécrit l'article 7 de la délibération n° 374 du 11 janvier 1982.

* Les dispositions de l'article 1^{er} de la délibération du 25 octobre 1988 ont été codifiées à l'article 52 du code territorial des impôts par l'article 2 de la délibération n° 17/CP du 15 novembre 1989 portant codification de textes fiscaux.

* L'article 2 de la loi du pays n° 2001-10 du 25 septembre 2001 portant diverses dispositions d'ordre fiscal a remplacé l'article 52 du code territorial des impôts par un nouvel article Lp. 52 du CINC. Cette recodification s'est accompagnée de simples modifications de coordination (la référence à l'article 82 est remplacée par celle à l'article Lp. 134) et de numérotation interne (les 1, 2, 3 et 4 sont remplacés par les I, II, III et IV).

* L'article Lp. 7 de la loi du pays n° 2007-3 du 16 janvier 2007 portant diverses dispositions d'ordre fiscal a complété l'article Lp. 52 par de nouvelles dispositions relatives aux partenaires liés par un PACS, notamment pour prévoir le principe de leur imposition commune obligatoire.

* Le a) de l'article 4 de la loi du pays n° 2010-3 du 21 janvier 2010 portant diverses dispositions d'ordre fiscal a modifié la première phrase du deuxième alinéa et la première phrase du dernier alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 afin de réserver l'imposition commune des époux et des partenaires liés par un PACS aux couples dont les deux membres ont leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie.

¹⁴ Article 27 de la loi n° 85-892 du 23 août 1985 : « *Dans les conditions prévues par l'article 38 de la Constitution, le Gouvernement est autorisé à prendre par ordonnance, avant le 15 novembre 1985 : (...) c) Les mesures économiques, sociales, financières permettant la mise en œuvre du plan de réformes et de développement du Territoire mentionné au deuxième alinéa de l'article 1^{er} de la présente loi, ainsi que les modifications du régime fiscal du Territoire (...)* ».

C'était précisément la règle contestée dans la QPC objet de la décision commentée.

* Postérieurement, l'article 33 de la loi du pays n° 2014-2 du 21 janvier 2014 a modifié la deuxième phrase du deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 pour tenir compte de l'institution du mariage de personnes de même sexe. Ainsi, le deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 prévoit que l'imposition commune « *est établie aux noms de chacun des époux ou épouses, séparés par le mot "ou" »*¹⁵.

c. – Objectif des dispositions contestées

En adoptant les dispositions du a) de l'article 4 de la loi du pays du 21 janvier 2010, le législateur de la Nouvelle-Calédonie a entendu réserver « *le bénéfice des deux parts de quotient familial aux situations d'imposition commune et à elles seules* »¹⁶. Il s'agissait de priver du quotient conjugal les couples mariés dont un seul des membres a son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie.

Il ressort des travaux préparatoires que le législateur de la Nouvelle-Calédonie a entendu éviter que des « *célibataires géographiques* » métropolitains venus travailler temporairement en Nouvelle-Calédonie bénéficient du quotient conjugal alors que leur conjoint et, le cas échéant leur famille, sont demeurés en métropole. Cela apparaît clairement dans le débat lors de l'examen par le Congrès de la Nouvelle-Calédonie de ces dispositions : « *M. Leroux souhaite savoir si un contribuable peut bénéficier de l'application du quotient familial de deux parts en étant marié et si le conjoint résidant en métropole ne dispose pas de revenus.*

« *En réponse, Mme Boiteux fait observer qu'il est procédé à une appréciation la plus large possible en faveur du contribuable, soit un quotient familial de deux parts s'il y a imposition commune, soit sur le revenu imposé sur une part avec la prise en compte des enfants et des pensions alimentaires. Il est difficile, en effet, d'apprécier les revenus communs du couple avec notamment des revenus de capitaux mobiliers, par exemple, car l'on doit prendre en compte le revenu mondial.*

« *Mme Boiteux confirme que ce dispositif concerne plusieurs personnes depuis quelques années dans la mesure où la durée de détachement pour un*

¹⁵ Par l'article 33 de la loi du pays n° 2014-2 du 21 janvier 2014 modifiant la taxe communale d'aménagement, instituant une taxe communale sur les chiens et portant diverses dispositions d'ordre fiscal.

¹⁶ Rapport n° 65 du 18 décembre 2009 des commissions de la législation et de la réglementation économiques et fiscales et des finances et du budget.

*fonctionnaire de l'État a été fixée à deux ans et qu'il fait souvent le choix de venir seul. En fait, il laisse en métropole son épouse et leurs enfants et l'épouse peut travailler. Il aurait été inique par rapport aux résidents calédoniens, de lui attribuer l'ensemble du quotient familial (mari, femme, enfant) alors que la Nouvelle-Calédonie ne dispose que d'une petite partie de ses revenus ».*¹⁷

La question de l'octroi du quotient conjugal aux « *célibataires géographiques* » métropolitains venus temporairement travailler en Nouvelle-Calédonie avait préoccupé le législateur de la Nouvelle-Calédonie dès 2001. En effet, la règle contestée dans la QPC objet de la décision commentée avait déjà été envisagée lors des travaux préparatoires de la loi du pays n° 2001-010 du 25 septembre 2001, mais n'avait pas été adoptée. Le dispositif alors envisagé était toutefois moins sévère puisqu'il prévoyait de maintenir « *l'unité du foyer (...) si l'époux résidant en métropole ne dispose pas de revenus distincts* »¹⁸.

Les travaux préparatoires faisaient également apparaître l'intention du législateur de la Nouvelle-Calédonie, afin de mettre un terme à des litiges récurrents relatifs à l'imposition de travailleurs métropolitains détachés temporairement en Nouvelle-Calédonie, d'« *apporter quelques précisions, notamment en indiquant expressément que les critères de domiciliation doivent s'apprécier à l'égard de chacun des conjoints et de réserver l'octroi d'un quotient familial à deux parts au cas où les conjoints font l'objet d'une imposition commune, à raison des revenus réalisés par chacun d'entre eux, comme l'a confirmé la juridiction administrative supérieure* »¹⁹.

d. – Portée des dispositions contestées

À titre liminaire, il convient de souligner que, si les travaux parlementaires faisaient uniquement état de la volonté de régir la situation de métropolitains venus travailler temporairement en Nouvelle-Calédonie en laissant conjoint et enfants en métropole, la portée des dispositions contestées est en fait beaucoup plus large : sont concernées toutes les personnes mariées imposables à l'impôt sur le revenu en Nouvelle-Calédonie dès lors que leur conjoint n'y a pas son domicile fiscal. Par conséquent, le conjoint ayant une résidence distincte peut aussi bien être en métropole, dans un département ou une collectivité d'outre-mer ou dans un pays étranger.

Les dispositions contestées du deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 du CINC, dans leur rédaction résultant de la loi du pays du 21 janvier

¹⁷ Rapport n° 65 du 18 décembre 2009 des commissions de la législation et de la réglementation économique et fiscales et des finances et du budget.

¹⁸ Rapport n° 54 du Gouvernement du 28 juin 2001, exposé des motifs de l'article 2 du projet.

¹⁹ Travaux préparatoires de l'article 4 de la loi du pays n° 2010-3 du 21 janvier 2010, rapport n° 48 du gouvernement du 10 décembre 2009.

2010, réservent l'imposition commune aux personnes mariées « *ayant chacune leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie* ».

Comme l'indique M. Édouard Crépey dans ses conclusions sous la décision de renvoi de la QPC objet de la décision commentée, « *l'imposition commune des couples mariés (ou pacsés), qui en pratique va de pair avec la conjugalisation du barème (...) en est intellectuellement distincte* »²⁰.

Néanmoins, l'imposition commune des époux est la clé d'entrée dans l'application du quotient conjugal²¹. En effet, l'article 133 du CINC²², dans sa rédaction résultant de l'article 6 de la loi du pays du 21 janvier 2010, prévoit que « Le nombre de parts à prendre en considération pour la division du revenu imposable prévue à l'article 132 2^{ème} alinéa est fixé comme suit en fonction de la situation de famille : (...) marié, soumis à une imposition commune, sans enfant à charge : 2,0 (...) ».

Le résident fiscal néo-calédonien dont le conjoint est fiscalement domicilié dans un territoire soumis à d'autres règles fiscales (métropole, département d'outre-mer, collectivité d'outre-mer relevant de l'article 74 de la Constitution, pays étranger) ne fait pas l'objet d'une imposition commune pour les revenus du foyer imposables en Nouvelle-Calédonie et ne bénéficie pas du quotient conjugal : il est traité comme un célibataire pour l'impôt sur le revenu à acquitter en Nouvelle-Calédonie. Il en va ainsi que son conjoint perçoive ou non des revenus distincts et, le cas échéant, que ces revenus distincts perçus par le conjoint qui n'a pas sa résidence fiscale en Nouvelle-Calédonie soient ou non des revenus imposables en Nouvelle-Calédonie. Dans cette dernière hypothèse, peu probable mais qu'on ne saurait exclure, le conjoint résident est traité comme un célibataire, tandis que le conjoint non résident peut se voir appliquer le taux forfaitaire prévu pour les non-résidents.

Par ailleurs, la circonstance que ce contribuable résident contribuerait à l'entretien de son conjoint non résident ne disposant pas de revenus distincts ou dont les revenus distincts seraient faibles est sans incidence sur ce traitement fiscal.

Sur ce point, le droit fiscal applicable en Nouvelle-Calédonie se distingue des règles applicables en vertu du CGI²³. En effet, depuis une décision *Lamonica*²⁴

²⁰ CE 10 février 2016, n° 394701, conclusions É. Crépey, Droit fiscal 2016, n° 12, comm. 243

²¹ Pour compenser le biais, au détriment des familles, de la progressivité de l'impôt, a été institué le quotient familial qui, prenant en compte la taille de la famille, assure l'« équité horizontale ». Il comprend deux volets : le quotient conjugal et le quotient familial.

²² L'article 133 du CINC est similaire à l'article 196 du CGI.

²³ Sous réserve des collectivités d'outre-mer de l'article 74 de la Constitution qui ont la compétence fiscale (Polynésie française, Saint-Barthélemy et Saint-Martin).

de 1998, le Conseil d'État juge de manière constante²⁵ que le principe de l'imposition unique des époux est indépendant de la territorialité. Ainsi, « *le conjoint qui est résident de France est imposable en France en application des règles normales, et notamment, le cas échéant, du quotient familial ; le conjoint non résident est pris en compte pour le calcul du nombre de parts mais son revenu étranger n'est pas pris en compte pour le calcul du taux effectif (ou le crédit égal à l'impôt français), ce qui est une solution favorable* »²⁶. Cette analyse du Conseil d'État repose sur le fait que, selon l'article 108 du code civil, « *le mari et la femme peuvent avoir un domicile distinct sans qu'il soit pour autant porté atteinte aux règles relatives à la communauté de la vie* ».

Par comparaison avec un couple dont les deux membres ont leur domicile fiscal en France, la jurisprudence *Lamonica* conduit, pour ce qui concerne l'impôt dû en France, à un traitement fiscal favorable du couple marié dont l'un des membres est résident fiscal étranger lorsqu'une partie au moins des revenus du couple n'est pas imposable en France. En effet, l'application du barème progressif à la fraction de des revenus du foyer imposables en France divisée par deux parts (le quotient conjugal) aboutit à tempérer le caractère progressif de l'impôt sur le revenu en réduisant le taux moyen d'imposition.

Au contraire, par comparaison avec un couple dont les deux membres ont leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie, les dispositions contestées conduisent, pour ce qui concerne l'impôt dû en Nouvelle-Calédonie, à un traitement fiscal potentiellement défavorable du couple marié dont l'un des membres n'est pas résident fiscal néo-calédonien, lorsqu'une partie au moins des revenus est imposable en Nouvelle-Calédonie. En effet, l'application du barème progressif²⁷ à une partie des revenus du foyer divisée par une part (le quotient appliqué à un célibataire) peut s'avérer pénalisante selon le montant et la répartition des revenus des époux.

B. – Origine de la QPC et question posée

Mme Ève G., qui s'est installée en Nouvelle-Calédonie en 2009 pour y exercer une activité professionnelle, s'est vu notifier, au titre des années 2010 et 2011,

²⁴ CE, 19 janvier 1998, n° 126809, *Lamonica*, RJF 3/98 n° 217, conclusions J. Arrighi de Casanova BDCF 2/98 n° 25.

²⁵ Par ex., CE 17 décembre 2010, n° 316144, *Venekas*, RJF 3/11 n° 268.

²⁶ B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, Éditions Francis Lefebvre, 10^e édition, 2014, n° 40952.

²⁷ Le I de l'article 136 du CINC prévoit que « *l'impôt est calculé en appliquant à la fraction de chaque part de revenu qui excède 1.000.000 F le taux de : / - 4% pour la fraction supérieure à 1.000.000 F et inférieure ou égale à 1.800.000 F / - 12% pour la fraction supérieure à 1.800.000 F et inférieure ou égale à 3.000.000 F / - 25% pour la fraction supérieure à 3.000.000 F et inférieure ou égale à 4.500.000 F / - 40% pour la fraction supérieure à 4.500.000 F* ».

une proposition de rectification des services fiscaux du territoire, qui ont observé que son époux avait continué de résider en France au cours de la période et qui en ont déduit que, dès lors, il y avait lieu de réduire le nombre de parts à prendre en compte pour la division du revenu imposable.

Après le rejet de sa réclamation préalable par une décision du 17 août 2015, la requérante a formé une requête auprès du tribunal administratif de la Nouvelle-Calédonie afin d'obtenir la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à sa charge. À cette occasion, elle a soulevé une QPC à l'encontre du deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 du CINC, en reprochant à ces dispositions de méconnaître les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques. Par une ordonnance du 13 novembre 2015, le président du tribunal administratif de la Nouvelle-Calédonie a transmis cette question au Conseil d'État.

Par sa décision du 10 février 2016 n° 394701, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel la QPC au motif que « *le moyen tiré de ce [que les dispositions du deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 du CINC] méconnaîtraient le principe d'égalité devant la loi fiscale garanti par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – La restriction du champ de la QPC

La requérante reprochait aux dispositions contestées « *une atteinte au principe d'égalité entre les citoyens ainsi qu'une atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, puisqu'il ressort très clairement de la mise en œuvre de ces dispositions qu'elles n'ont d'autre but que d'exclure, dans le cas où l'un des conjoints ne réside pas sur le territoire, alors même que le foyer fiscal s'y trouve fixé, le principe d'imposition commune dont bénéficient les époux* ».

La critique était donc exclusivement dirigée contre la condition tenant au domicile fiscal de chacun des époux à laquelle était subordonné le droit à imposition commune.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a restreint le champ de la QPC aux mots « *ayant chacune leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie* » figurant dans la première phrase du deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 (par. 4).

B. – La jurisprudence constitutionnelle en matière de quotient conjugal et de quotient familial

La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le principe d'égalité devant la loi est formulée par sa motivation de principe : « *Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration 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* »²⁸.

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère « *qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »²⁹. Ce contrôle au regard du principe d'égalité devant les charges publiques en matière fiscale a deux branches. D'une part, le Conseil s'assure que les contribuables sont imposés en fonction de critères objectifs et rationnels, cohérents avec le but poursuivi par l'imposition, et qui ne créent pas de rupture caractérisée de l'égalité entre contribuables placés dans la même situation. D'autre part, le Conseil s'assure que l'imposition établie ne méconnaît pas les capacités contributives des contribuables.

Dans le contrôle qu'il opère sur le fondement de ces deux normes de référence, le Conseil constitutionnel :

– circonscrit les spécificités de la situation examinée pour déterminer si la différence de traitement peut être justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi³⁰ ;

²⁸ Voir récemment, la décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015, *Association Fondation pour l'École (Établissements d'enseignement éligibles à la perception des versements libérateurs effectués au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage)*, cons. 5.

²⁹ Voir notamment la décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement)*, cons. 5.

³⁰ Par exemple, dans sa décision n° 83-162 DC du 20 juillet 1983, *Loi relative à la démocratisation du secteur public*, cons. 40 et 41, le Conseil a admis que la différence de structure juridique ou de poids économique des entreprises justifie des modalités différentes de représentation des salariés ; dans sa décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des professions*

- recherche la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pourrait justifier une différence de traitement ;
- examine, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondent la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ;
- enfin, également de manière spécifique, contrôle l'éventuelle rupture « caractérisée » (c'est-à-dire manifeste) d'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel a été conduit à se prononcer à plusieurs reprises, d'une part, sur l'imposition commune ou « *par foyer* », à laquelle il assimile le quotient conjugal et, d'autre part, sur le quotient familial. Jusqu'à présent, il a contrôlé ces dispositifs au regard du principe d'égalité devant les charges publiques.

* S'agissant du quotient familial, le Conseil constitutionnel considère de manière constante que ce mécanisme répond à une différence de situation entre contribuables ayant une incidence sur leurs capacités contributives, qui doit dès lors être prise en compte au regard des exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « il résulte de l'objet même du mécanisme du quotient familial (...) que les contribuables ayant des enfants à charge sont traités différemment, d'une part, des contribuables sans enfant à charge et, d'autre part, selon le nombre d'enfants à charge ; que le plafonnement du quotient familial ne remet pas en cause la prise en compte des facultés contributives qui résulte de cette différence de situation »³¹.

Néanmoins, le Conseil constitutionnel considère que « l'article 13 de la Déclaration de 1789 n'impose pas que la prise en compte des charges de famille pour apprécier les facultés contributives ne puisse résulter que d'un mécanisme de quotient familial »³², indiquant ainsi que le législateur pourrait prévoir d'autres mécanismes (tel qu'un crédit d'impôt) pour respecter l'exigence constitutionnelle de prise en compte des facultés contributives d'une personne chargée de famille.

libérales, cons. 7 à 10, il a admis que la différence de statut juridique des associés majoritaires des sociétés d'exercice libéral par rapport à leur statut dans les sociétés de droit commun pouvait justifier des modalités différentes d'assujettissement aux cotisations sociales des dividendes perçus par ces associés.

³¹ Décisions n^{os} 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 26 ; 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 5.

³² Décision n^o 2012-662 DC précitée, cons. 26, en matière d'impôt sur le revenu ; V. également décision n^o 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 14, en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

* S'agissant du foyer en tant qu'unité d'imposition, le Conseil a relevé, dans sa décision n° 81-133 DC, « *qu'il est de fait que le centre de disposition des revenus à partir duquel peuvent être appréciées les ressources et les charges du contribuable est le foyer familial* », et il a jugé que le foyer est une « *règle (...) traditionnelle dans le droit fiscal français, et qui n'est contraire à aucun principe constitutionnel et, notamment, pas à celui de l'article 13 de la Déclaration des droits* »³³.

Dans sa décision n° 99-419 DC portant sur la loi relative au pacte civil de solidarité (PACS), le Conseil constitutionnel a jugé, à propos de l'article 4 de cette loi instituant le principe de l'imposition commune pour les partenaires d'un PACS, que « *l'avantage susceptible d'être tiré de l'imposition commune par les signataires d'un pacte civil de solidarité, par rapport à la situation où ils seraient imposés séparément comme le sont les personnes vivant seules, serait de nature à constituer, s'il était excessif, une violation de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, alors surtout que la vie commune permet de dégager diverses économies à revenus inchangés ; que, toutefois, l'économie d'impôt pouvant résulter de l'attribution de deux parts pour l'application du quotient familial n'atteint sa valeur maximale que dans le cas où les revenus propres de l'un des membres du couple sont faibles ou nuls ; que l'avantage alors tiré par l'autre de l'imposition commune se justifie, au regard de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, par la présence à son foyer d'une personne à sa charge ; que, dans les autres cas, l'application combinée du quotient familial et des autres règles de calcul de l'impôt sur le revenu ne fait pas apparaître au profit des partenaires d'un pacte, par rapport à la situation où ils seraient imposés séparément, un avantage tel qu'il entraînerait une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; qu'au surplus, cet avantage disparaît lorsque les revenus propres des deux partenaires sont faibles ou équivalents ; que, dans ces conditions, l'article 4 n'entraîne pas de rupture d'égalité entre les partenaires liés par un pacte civil de solidarité et les personnes vivant seules* »³⁴.

Dans sa décision n° 2000-437 DC relative à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000, saisi des dispositions qui prévoyaient un taux de CSG différencié sur les revenus d'activité selon le niveau de ces revenus, le Conseil constitutionnel a jugé que « *s'il est loisible au législateur de modifier l'assiette de la contribution sociale généralisée afin d'alléger la charge pesant sur les contribuables les plus modestes, c'est à la condition de ne pas provoquer de rupture caractérisée de l'égalité entre ces contribuables ; que la disposition contestée ne tient compte ni des revenus du contribuable autres que ceux tirés d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer, ni des personnes à*

³³ Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 7.

³⁴ Décision n° 99-419 DC du 9 novembre 1999, *Loi relative au pacte civil de solidarité*, cons. 45.

charge au sein de celui-ci ; que le choix ainsi effectué par le législateur de ne pas prendre en considération l'ensemble des facultés contributives créées, entre les contribuables concernés, une disparité manifeste contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789 »³⁵.

Dans sa décision n° 2012-662 DC, à propos de la contribution exceptionnelle de 18 % sur la fraction des revenus d'activité professionnelle excédant un million d'euros (aboutissant à un taux marginal d'imposition de 75 %) qui était mise à la charge des personnes physiques, le Conseil constitutionnel a considéré « que le législateur a retenu le principe d'une imposition sur le revenu par personne physique sans prendre en considération l'existence du foyer fiscal ; que, par l'effet de cette contribution exceptionnelle assise sur les revenus d'activité professionnelle des personnes physiques excédant un million d'euros, deux foyers fiscaux bénéficiant du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle pourraient se voir assujettis à cette contribution ou au contraire en être exonérés, selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer ; qu'ainsi, en soumettant à cette contribution exceptionnelle les revenus des personnes physiques, sans tenir compte, comme pour l'imposition de l'ensemble du revenu à l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle prévue par l'article 223 sexies du code général des impôts, de l'existence du foyer fiscal, le législateur a méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives ; qu'ainsi, il a méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques »³⁶.

Si le Conseil constitutionnel n'a jamais constitutionnalisé le foyer fiscal en tant qu'unité d'imposition de l'impôt sur le revenu, il ressort de sa jurisprudence que le foyer constitue un des « piliers » de l'économie d'ensemble de cet impôt. Lorsqu'en sens inverse, le Conseil constitutionnel considère que certaines impositions qui ne sont pas modulées selon la situation familiale du contribuable ne méconnaissent pas les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789, il relève expressément qu'il s'agit d'impositions cédulaires et proportionnelles³⁷.

La doctrine fait d'ailleurs également cette analyse de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Ainsi, dans un récent rapport³⁸, le Conseil des prélèvements obligatoires relevait : « Selon une jurisprudence bien établie du Conseil constitutionnel, l'article 13 de la Déclaration de 1789 impose, pour toute imposition progressive générale des revenus des particuliers (c'est-à-dire hors impositions spécifiques sectorielles, incitatives ou dissuasives), que soit

³⁵ Décision n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*, cons. 9.

³⁶ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 73.

³⁷ Voir par exemple en ce sens : décision n° 99-424 DC du décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 42 à 45.

³⁸ Conseil des prélèvements obligatoires, « *Impôt sur le revenu, CSG : Quelles réformes ?* », février 2015, p. 95 et s.

appréciée la capacité contributive au niveau du foyer fiscal. Sinon, deux foyers percevant les mêmes revenus et supportant les mêmes charges (donc présentant la même capacité contributive au sens de l'article 13 de la Déclaration de 1789) pourraient payer des montants d'impôt différents ».

C. – L'application à l'espèce

La requérante invoquait deux principes constitutionnels pour demander la censure des dispositions contestées. Selon elle, ces dispositions portaient atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques dès lors qu'elles réservent l'imposition commune et, par conséquent, le bénéfice du quotient conjugal aux couples mariés au seul cas où les deux époux sont fiscalement domiciliés en Nouvelle-Calédonie.

Pour censurer les dispositions contestées, le Conseil constitutionnel s'est fondé sur le principe d'égalité devant la loi, sans même examiner le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

En matière fiscale, aucun principe trouvant son fondement dans l'accord de Nouméa ne permet au législateur de la Nouvelle-Calédonie de déroger au principe d'égalité³⁹.

Aussi, après avoir rappelé sa motivation de principe en matière d'égalité devant la loi, dans sa nouvelle rédaction : « *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". Ce 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* » (par. 5), le Conseil a tout d'abord relevé l'objet et l'effet des dispositions contestées : « *Les dispositions contestées ont pour objet de déroger au principe de l'imposition commune des couples mariés lorsque l'un des époux est fiscalement domicilié hors de Nouvelle-Calédonie. Elles ont pour effet de priver chacun des conjoints de l'application du quotient conjugal pour ceux de leurs revenus taxables en Nouvelle-Calédonie* » (par. 6). Ce faisant, le Conseil a mis en évidence la différence entre l'objet des dispositions et l'effet qu'elles produisent : dès lors que le conjoint d'un résident fiscal néo-calédonien est fiscalement domicilié dans un territoire soumis à d'autres règles fiscales (métropole, département d'outre-mer, collectivité d'outre-mer relevant de l'article 74 de la Constitution, pays

³⁹ Voir la décision n° 2014-4 LP du 21 novembre 2014, *Loi du pays relative à l'accès à l'emploi titulaire des fonctions publiques de Nouvelle-Calédonie*, à propos du principe de préférence locale à l'emploi qui permet de déroger au principe d'égalité en matière d'accès à l'emploi.

étranger), l'ensemble des revenus du foyer imposables en Nouvelle-Calédonie ne bénéficient pas du quotient conjugal pour l'établissement de l'impôt.

Le Conseil constitutionnel a constaté l'existence d'une différence de traitement entre les couples mariés dont l'un des époux au moins a son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie, selon que les deux époux y résident ou non. Ainsi, le contribuable dont le conjoint réside ailleurs qu'en Nouvelle-Calédonie est privé du bénéfice de l'imposition commune et, partant, du quotient conjugal, alors qu'un contribuable marié dont le conjoint réside également en Nouvelle-Calédonie, que ce soit au même domicile ou à un domicile distinct, bénéficie de l'imposition commune : « *Les dispositions contestées instituent de ce fait une différence de traitement entre les couples mariés selon que chacun des deux époux est ou non fiscalement domicilié en Nouvelle-Calédonie* » (par. 7).

Le Conseil constitutionnel a ensuite jugé que la différence de traitement critiquée n'était pas justifiée par une différence de situation. Ainsi qu'Édouard Crépey l'indiquait dans ses conclusions « *la règle de l'imposition commune n'est rien d'autre la traduction de la force du lien matrimonial, les époux ne faisant fiscalement qu'un, pour le meilleur (quand il y a un quotient familial : IR) ou pour le pire (quand il n'y en a pas : ISF). Or ce lien survit, tant qu'il n'est pas rompu du moins, à une séparation géographique temporaire et l'on ne voit pas pourquoi le franchissement de la frontière par l'un des conjoints devrait, par lui-même, entraîner ou justifier la rupture de l'unité et de la solidarité fiscales alors qu'une séparation géographique infra-calédonienne resterait sans incidence* »⁴⁰. Comme en France, les époux sont, en Nouvelle-Calédonie, tenus à une obligation solidaire en vertu de l'article 220 du code civil de la Nouvelle-Calédonie sans être, pour autant, tenus à une obligation de cohabitation conformément à l'article 108 de ce code. Le Conseil en a déduit que la circonstance que les époux ont des résidences distinctes est insuffisante pour considérer qu'ils se trouvent dans des situations différentes : « *Le législateur de la Nouvelle-Calédonie a institué le principe de l'imposition commune afin de prendre en compte la mise en commun des ressources par les époux, qui traduit des obligations pesant sur eux en application du code civil de la Nouvelle-Calédonie. À lui seul, le fait que les époux ne résident pas dans le même lieu est sans incidence sur cette mise en commun, comme le confirme l'article 108 du code civil de la Nouvelle-Calédonie, qui dispose que " le mari et la femme peuvent avoir un domicile distinct sans qu'il soit pour autant porté atteinte aux règles relatives à la communauté de la vie". En dehors des cas de dissolution de la communauté de vie visés au paragraphe III de l'article Lp. 52, les couples mariés sont donc, au regard de l'application du principe de*

⁴⁰ É. Crépey, conclusions susmentionnées.

l'imposition commune, dans la même situation qu'ils aient ou non des domiciles distincts » (par. 8).

Le Conseil constitutionnel a rappelé l'intention qu'avait poursuivie le législateur de la Nouvelle-Calédonie en adoptant les dispositions contestées : « *En excluant l'application du quotient conjugal aux revenus taxables en Nouvelle-Calédonie des couples mariés dont l'un des époux n'a pas son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie, le législateur de la Nouvelle-Calédonie a voulu neutraliser les effets favorables susceptibles de résulter de l'application du quotient conjugal aux seuls revenus imposables en Nouvelle-Calédonie* » (par. 9).

Il a, toutefois, jugé que « *la différence de traitement instituée n'est pas justifiée par une différence de situation en rapport avec l'objectif poursuivi de neutralisation de l'effet du quotient conjugal qui est le corollaire, en l'état du droit, de l'imposition commune des époux* » et en a déduit que le principe d'égalité devant la loi était méconnu (par. 9).

En conséquence, il a jugé, sans qu'il soit nécessaire d'examiner le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, que « *les mots "ayant chacun leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie" figurant dans la première phrase du deuxième alinéa du paragraphe I de l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie doivent donc être déclarées contraires à la Constitution* » (par. 9).

D. – Les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité

* S'agissant des effets de la censure pour l'avenir, le Conseil constitutionnel a prononcé une censure à effet immédiat. Après avoir relevé qu'« *en l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter la date de l'abrogation des dispositions contestées* », il a jugé que la déclaration d'inconstitutionnalité prend effet « *à compter de la date de la publication de la décision n° 2016-539 QPC* » (par. 11).

En effet, les dispositions déclarées inconstitutionnelles pouvaient être abrogées sans que le législateur ait besoin d'intervenir pour combler une lacune.

* S'agissant des conséquences pour le passé de la déclaration d'inconstitutionnalité, le Conseil constitutionnel a jugé qu'elle pourra être invoquée dans toutes les instances déjà introduites à cette date et non encore jugées définitivement (par. 11).

Dans la mesure où le délai de réclamation expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement de l'impôt sur le revenu (article

1106 du CINC), les contribuables qui se sont vu appliquer les dispositions contestées pourront se prévaloir de la censure pour toutes les impositions pour lesquelles un recours contentieux peut encore être engagé (soit à compter des revenus de l'année 2013). En revanche, pour l'impôt acquitté sur les revenus des années antérieures, seuls les contribuables ayant déjà engagé un contentieux pourront bénéficier de l'effet de la censure.