



Commentaire

Décision n° 2019-824 QPC du 31 janvier 2020

M. Thierry A.

(Régime fiscal de la prestation compensatoire)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 18 novembre 2019 par le Conseil d'État (décision n° 434325 du 15 novembre 2019) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Thierry A. portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 2° du paragraphe II de l'article 156 et de l'article 199 *octodecies* du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2019-824 QPC du 31 janvier 2020, 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.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions contestées

1. – Les modalités de versement de la prestation compensatoire

* Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 75-617 du 11 juillet 1975 portant réforme du divorce, le divorce ne faisait pas disparaître le devoir de secours entre les ex-époux. Ce maintien du devoir de secours au-delà du divorce se traduisait par le versement d'une pension alimentaire par l'époux le plus fortuné à son ex-conjoint qui prenait la forme d'une rente viagère révisable en fonction de l'évolution de la situation de chaque ex-époux, ce qui donnait lieu à un important contentieux.

La loi du 11 juillet 1975 a entendu remédier à ces difficultés en cherchant à régler tous les effets du divorce au moment de son prononcé.

Pour ce faire, elle a prévu, d'une part, que, sauf lorsqu'il est prononcé en raison de la rupture de la vie commune, le divorce met fin au devoir de secours entre époux et, d'autre part, que, pour compenser autant qu'il est possible la disparité que la rupture du mariage crée dans les conditions de vie respectives des ex-époux, l'un peut être

tenu de verser à l'autre une prestation compensatoire tenant compte de leur situation au moment du divorce et de l'évolution de celle-ci dans un avenir prévisible.

Enfin, pour favoriser un règlement rapide des conséquences financières du divorce, la loi de 1975 a prévu que, lorsqu'elle est fixée par le juge¹, la prestation compensatoire prend, en principe et lorsque la consistance des biens de l'époux débiteur le permet, la forme du versement d'un capital que l'époux peut être autorisé à constituer en trois annuités. À défaut, la prestation compensatoire prend la forme d'une rente attribuée pour une durée égale ou inférieure à la vie de l'époux créancier.

* Face au constat que les rentes continuaient à être très majoritairement privilégiées par rapport au versement d'un capital, la loi n° 2000-596 du 30 juin 2000 relative à la prestation compensatoire en matière de divorce a entendu favoriser encore le règlement rapide des conséquences financières du divorce.

Elle a ainsi réaffirmé le principe selon lequel la prestation compensatoire prend la forme d'un capital² dont le montant est fixé par le juge³. Lorsque le débiteur n'est pas en mesure de verser le capital en une seule fois, son versement peut être fractionné et donc étalé, sur une période ne pouvant, sauf exception, excéder huit années⁴. Ce versement échelonné du capital est parfois qualifié de « *capital renté* » et traduit le fait que le législateur a en quelque sorte joué sur les mots, en prévoyant un versement en capital qui peut être échelonné sur huit ans et qu'il dénomme « *versements périodiques* » et non rentes⁵ – même si la logique d'un versement en capital demeure du fait de la possibilité donnée au débiteur de « *se libérer à tout moment du solde du capital indexé* ». Enfin, ce n'est qu'à titre exceptionnel que le juge peut décider du versement d'une rente viagère « *par décision spécialement motivée, lorsque l'âge ou l'état de santé du créancier ne lui permet pas de subvenir à ses besoins* »⁶.

¹ Dans sa rédaction issue de la loi du 11 juillet 1975, l'article 278 du code civil prévoyait qu'en cas de demande conjointe, les époux fixent le montant et les modalités de la prestation compensatoire.

² En application de l'article 274 du code civil, la prestation compensatoire en capital peut prendre la forme du versement d'une somme d'argent ou de l'attribution de biens en propriété ou d'un droit temporaire ou viager d'usage, d'habitation ou d'usufruit.

³ La loi du 30 juin 2000 modifie l'article 278 du code civil pour prévoir qu'en cas de demande conjointe, les époux peuvent toujours fixer le montant et les modalités de la prestation compensatoire dans la convention qu'ils soumettent à l'homologation du juge mais que la rente, qui peut y être prévue, a une durée limitée.

⁴ Article 275-1 du code civil (dispositions transférées à l'article 275 par la loi du 26 mai 2004 : voir *infra*).

⁵ Comme le souligne Frédéric Douet, « Le point sur la fiscalité de la prestation compensatoire », *Droit de la famille*, janvier 2015.

⁶ Article 276 du code civil.

* Les modalités de versement de la prestation compensatoire ont ensuite connu quelques évolutions par la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004 relative au divorce. Cette dernière a supprimé le maintien du devoir de secours qui persistait exclusivement dans le divorce pour rupture de la vie commune et prévu, à l'article 275-1 du code civil, la possibilité pour le juge de combiner le versement d'un capital sous forme de l'attribution de biens avec un versement en numéraire échelonné dans la limite de huit années. La loi a également prévu la possibilité pour le juge d'ordonner le versement d'une rente viagère avec l'attribution d'un capital⁷ et étendu à tous les cas de divorce la faculté pour les époux de soumettre à l'homologation du juge, pendant l'instance, des conventions réglant tout ou partie des conséquences du divorce⁸.

2. – L'évolution des avantages fiscaux accordés au titre du versement d'une prestation compensatoire (les dispositions contestées)

* Lors de l'institution, en 1975, de la prestation compensatoire, seuls les versements sous forme de rente ouvraient droit au bénéfice d'un avantage fiscal, résultant de la possibilité, sur le fondement du 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI, de déduire les sommes versées du revenu global pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Les versements sous forme de capital (qui pouvaient s'étaler sur trois annuités) ne bénéficiaient d'aucune prise en compte au plan fiscal⁹.

Considérant que cette situation favorisait le versement de la prestation sous la forme de rentes plutôt que sous la forme d'un capital, la loi du 30 juin 2000, qui entendait favoriser un règlement rapide des conséquences financières du divorce par le versement en capital, a modifié tant les dispositions du code civil relatives à ces conséquences que celles du régime fiscal de la prestation compensatoire.

L'idée est de donner à « *la nouvelle forme de versement de la prestation en capital un régime fiscal aussi attractif que celui de la rente* »¹⁰. À cet égard, Mme Dominique Gillot, secrétaire d'État chargée des personnes âgées et des personnes handicapées, explique que « *des distorsions de traitement fiscal étaient susceptibles de décourager un versement de la prestation compensatoire sous forme*

⁷ Alinéa 2 de l'article 276 du même code.

⁸ Articles 268 et 279-1 du même code.

⁹ La qualification de rente ou de versement en capital donnait lieu à des difficultés. Seules les rentes, considérées comme prélevées sur les revenus du contribuable, pouvaient en être déduites. Les versements en capital étant considérés comme prélevés sur le patrimoine n'étaient pas déductibles du revenu. Sur cette question, voir les décisions CE, 9 octobre 1991, n°67692, *Hélias*, *RJF*, 11/91 n° 1333 ; CE, 1^{er} février 2012, n° 338611, *RJF* 2012 n° 340 ; CE, 14 mai 2007, n° 264495, *RJF* 8-9/07 n° 880, concl. C. Verot, *BDCF*, 8-9/07 n° 89.

¹⁰ Rapport n° 291 (Sénat – 1999-2000) de M. Jean-Jacques Hyst, fait au nom de la commission des lois, déposé le 29 mars 2000.

de capital et aussi une exécution rapide de cette obligation » et que le dispositif proposé prévoit que : « Lorsque la prestation compensatoire en capital n'est pas versée immédiatement ni sur une brève période, elle serait traitée comme la rente : une charge déductible pour le débiteur et un revenu imposable pour le créancier. [...] À l'inverse, lorsqu'elle est versée en une seule fois ou en douze mois au plus, [...] elle procurerait au débiteur une réduction d'impôt sur le revenu de 25 % de son montant dans la limite de 200 000 francs, soit le montant moyen des prestations compensatoires en capital. C'est une incitation très forte à se libérer de son obligation aussitôt. La réduction d'impôt est le meilleur mécanisme qui puisse se concevoir en pareil cas. Pour autant, la prestation versée en une seule fois ou en douze mois au plus doit continuer d'être considérée comme un capital et être traitée comme tel. Ainsi, il n'y aurait pas d'imposition à l'impôt sur le revenu pour le bénéficiaire et les droits d'enregistrement continueraient d'être exigibles : droit de partage de 1 % s'il s'agit de biens de communauté, droits de mutation à titre gratuit dans le cas inverse »¹¹.

Conformément à ces objectifs, la loi du 30 juin 2000 introduit dans le CGI un article 199 *octodecies* qui prévoit que les sommes d'argent versées au titre d'une prestation compensatoire en application des articles 274 et 275 du code civil (donc en capital), dans un délai au plus égal à douze mois à compter de la date à laquelle le jugement de divorce est passé en force de chose jugée, ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 25 % du montant des versements effectués, dans la limite de 200 000 francs (aujourd'hui 30 500 euros, soit un crédit d'impôt maximum de 7 625 euros).

De plus, cette même loi modifie corrélativement l'article 156 du CGI pour prévoir que les sommes qui sont versées au titre d'une prestation compensatoire (civilement considérées comme des versements périodiques de capital) sur une période de plus de douze mois sont déductibles du revenu global (comme l'étaient déjà les rentes, au sens des articles 276 et 278 du code civil).

Ainsi, si le législateur joue sur les mots au plan civil en prévoyant l'attribution d'un capital qui peut éventuellement intervenir sous forme de versements périodiques, dans la limite de huit années, qui pourraient s'apparenter en réalité à une rente, il établit au plan fiscal une distinction plus nette en considérant que lorsque ces versements sont effectués sur une période supérieure à douze mois, ils sont traités comme de la rente déductible du revenu global (article 156 du CGI) alors que lorsque ces versements sont effectués sur une période inférieure à douze mois, ils sont traités

¹¹ Séance publique au Sénat du 5 avril 2000.

comme des versements en capital non déductibles du revenu mais bénéficiant d'une réduction d'impôt (article 199 *octodecies*).

Ce traitement est harmonisé du côté du créancier dès lors que les versements effectués sur une période inférieure à douze mois ne sont pas considérés comme un revenu imposable à l'impôt sur le revenu mais donnent seulement lieu à un droit de mutation¹², alors que les versements effectués sur une période supérieure à douze mois sont imposables à l'impôt sur le revenu¹³.

Ainsi, dans leur rédaction résultant de la loi du 30 juin 2000, les articles 199 *octodecies* et 156 du CGI permettent, soit de bénéficier d'une réduction d'impôt, si la prestation compensatoire a été versée dans les douze mois suivant le prononcé définitif du divorce, soit de bénéficier de la déductibilité des revenus imposables, si la prestation en capital est versée dans un délai supérieur à douze mois, puisqu'elle est alors assimilée à une rente.

* La loi n° 2001-1276 du 28 décembre 2001 de finances rectificative pour 2001 va toutefois modifier cet équilibre en complétant l'article 199 *octodecies* d'un paragraphe II excluant du bénéfice de la réduction d'impôt les versements en capital effectués sur une période au plus égale à douze mois à compter de la date du divorce « *lorsque la prestation compensatoire est versée pour partie sous forme de rente* ».

Si l'exposé des motifs du projet de loi indique que cette modification est apportée « *afin de favoriser le règlement rapide des effets pécuniaires du divorce* », les travaux préparatoires révèlent que le but poursuivi est plus exactement d'éviter que les ex-époux adoptent des comportements contraires à cet objectif de règlement rapide des effets pécuniaires du divorce du fait de stratégies d'optimisation fiscale liées au plafonnement de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *octodecies* du CGI. M. Didier Migaud, alors rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, précise ainsi : « *Le Gouvernement souhaite éviter que les contribuables puissent procéder à des stratégies élaborées d'optimisation fiscale, en versant la prestation compensatoire sous forme d'un capital dans la limite de 200 000 francs (30 490 euros), pour bénéficier de la réduction d'impôt au taux de 25 %, et en versant le reste sous la forme d'une rente déductible du revenu imposable* »¹⁴.

¹² Article 1133 *ter* du code général des impôts.

¹³ Article 80 *quater* du code général des impôts.

¹⁴ Rapport n° 3427 (Assemblée nationale – XI^{ème} législature) de M. Didier Migaud au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan, 28 novembre 2001.

Comme l'expose le rapport de M. Migaud¹⁵, cette restriction ne vise alors que les seuls cas de divorce pour requête conjointe pour lesquels le montant de la prestation compensatoire et les modalités de son versement sont fixés par les parties dans une convention qu'il revient au juge d'homologuer conformément à l'article 278 du code civil. En effet, à cette date, il n'existe pas de combinaison rente-capital lorsque le juge fixe lui-même la prestation compensatoire, qui prend alors la forme soit d'un capital (immédiat ou échelonné sur huit ans) soit d'une rente viagère (article 276) qui ne peut pas encore être combinée avec un versement en capital.

Toutefois, depuis l'instauration de cette restriction, la loi du 26 mai 2004 a, d'une part, prévu, en application de l'article 279-1, que dans le cas d'un divorce contentieux, les époux peuvent soumettre à l'homologation du juge une convention relative à la prestation compensatoire stipulant le versement d'une rente pour une durée déterminée et, d'autre part, prévu, en application du second alinéa de l'article 276, que le juge peut assortir une rente viagère d'un paiement en capital d'une fraction de la prestation.

3. – La situation applicable à la date du litige objet de la QPC

Il ressort de l'évolution décrite précédemment que, à la date du litige objet de la QPC, la situation répond aux principes exposés ci-dessous.

- Concernant les modalités de la prestation compensatoire :

En premier lieu, lorsque la prestation est fixée par le juge, elle est qualifiée de prestation en capital et peut prendre la forme soit d'un versement d'argent ou d'attribution de biens en propriété ou d'un droit temporaire (article 274 du code civil), soit de versements périodiques dans la limite de huit années lorsque le débiteur n'est pas en mesure de verser le capital dans ces conditions (article 275), ou encore

¹⁵ « En application du principe suivant lequel le contribuable ne saurait bénéficier de deux avantages fiscaux à un même titre, le 3 du II propose que le versement d'un capital dans le délai de douze mois suivant un jugement de divorce passé en force de chose jugée ne soit pas éligible à la réduction d'impôt lorsque la prestation compensatoire est versée pour partie sous la forme d'un capital et pour partie sous la forme d'une rente. Cette restriction vise, en fait, les seuls cas de divorce pour requête conjointe, pour lesquels le montant de la prestation compensatoire et les modalités de son versement sont fixés par les parties, dans une convention qu'il revient au juge d'homologuer dès lors qu'elle n'est pas inéquitable pour l'un des époux, conformément à l'article 278 du code civil. En effet, pour ce qui est du divorce contentieux, les dispositions de la loi du 30 juin 2000 rendent, en principe, impossible le versement de la prestation compensatoire pour partie sous la forme d'un capital, pour partie sous la forme d'une rente, selon le ministère de la Justice. Cette interprétation du droit ne vaut naturellement que sous réserve de futures solutions jurisprudentielles contraires, le cas échéant. Le Gouvernement souhaite éviter que les contribuables puissent procéder à des stratégies élaborées d'optimisation fiscale, en versant la prestation compensatoire sous forme d'un capital dans la limite de 200.000 francs (30.490 euros), pour bénéficier de la réduction d'impôt au taux de 25 %, et en versant le reste sous la forme d'une rente déductible du revenu imposable ».

d'une combinaison des deux (article 275-1 du code civil). À titre exceptionnel, et lorsque l'âge ou l'état de santé du créancier ne lui permet pas de subvenir à ses besoins, le juge peut fixer la prestation compensatoire sous forme de rente viagère qu'il peut compléter de l'attribution d'une fraction de capital (article 276 du code civil).

En second lieu, dans tous les cas de divorce (article 278 et article 279-1 du code civil), il est possible aux parties de soumettre à l'homologation du juge une convention relative à la prestation compensatoire prévoyant le versement d'un capital, d'une rente attribuée pour une durée limitée ou des deux.

Ainsi, une prestation compensatoire peut comporter à la fois un versement en capital et une rente lorsqu'elle résulte d'une convention proposée par les parties et homologuée par le juge ou lorsque le juge assortit une rente viagère d'un versement en capital.

- Concernant le traitement fiscal de la prestation compensatoire¹⁶ :

En premier lieu, lorsque la prestation prend exclusivement la forme d'un capital et que celui-ci est intégralement versé dans une période inférieure à douze mois, le débiteur bénéficie du crédit d'impôt prévu à l'article 199 *octodecies* du CGI. Le bénéficiaire de la prestation n'est pas imposé à l'impôt sur le revenu sur ces versements mais s'acquitte seulement du droit fixé à l'article 1133 *ter* du CGI.

En deuxième lieu, lorsque la prestation prend exclusivement la forme d'un capital mais que son versement intégral n'intervient qu'au-delà du délai douze mois (y compris donc si des versements partiels ont été effectués dans ce délai), le débiteur ne bénéficie pas du crédit d'impôt prévu à l'article 199 *octodecies* du CGI, mais peut déduire de son revenu l'intégralité des versements en application de l'article 156 du même code (y compris ceux effectués dans les douze mois). Le bénéficiaire de la prestation compensatoire est imposable sur ces versements à l'impôt sur le revenu (article 80 *quater* du CGI).

En troisième lieu, lorsque la prestation est versée pour partie sous la forme d'un capital versé dans le délai de douze mois et pour partie sous forme de rente (c'est le cas du requérant qui fait l'objet de la QPC), le débiteur ne bénéficie pas de la réduction d'impôt sur le montant du capital versé qui n'est pas non plus imposable

¹⁶ Voir les conclusions de M. Vincent Daumas sur la décision CE, 15 avril 2016, n° 376785, publiées à la *RJF*, 2016, n° 589.

entre les mains du bénéficiaire. Toutefois, le débiteur bénéficie de la déduction des rentes (dès le premier versement) en application de l'article 156 du CGI. Le versement du capital dans le délai de douze mois n'est pas déductible du revenu global¹⁷.

En dernier lieu, lorsque la prestation est versée pour partie sous forme d'un capital versé sur une durée supérieure à douze mois et pour partie sous forme de rente, le capital comme la rente sont déductibles sur le fondement de l'article 156 du CGI et imposables à l'impôt sur le revenu entre les mains du bénéficiaire.

B. – Origine de la QPC et question posée

Le divorce de M. Thierry A. a été prononcé le 25 novembre 2010 et il a été prévu le paiement par celui-ci à son épouse d'une prestation compensatoire composée, d'une part, d'un capital devant être payé dans la semaine de la signature des actes d'acquiescement rendant le jugement définitif et, d'autre part, de versements mensuels jusqu'au mois d'avril 2014 inclus.

S'étant acquitté de ses obligations, M. Thierry A. a déduit de son revenu de l'année 2010 le capital versé dans la semaine de la signature des actes d'acquiescement ainsi que le premier versement mensuel de la rente. Au cours de l'année 2013, l'administration fiscale a remis en cause la déduction du capital versé au motif que cette somme n'était pas déductible des revenus sur le fondement des dispositions du 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI dès lors qu'elle n'a pas été versée sur une période supérieure à douze mois. Elle a estimé également, sur le fondement du paragraphe II de l'article 199 *octodecies* du CGI, que cette somme ne pouvait pas davantage ouvrir droit à une réduction d'impôt dans la mesure où ce capital versé dans les douze mois du divorce était accompagné d'une rente.

À l'occasion de sa saisine du tribunal administratif aux fins d'obtenir la décharge des suppléments d'imposition qui ont résulté de ces rectifications, le requérant a soulevé la question de la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 2° du paragraphe II de l'article 156 et de l'article 199 *octodecies* du CGI. Le tribunal a transmis cette QPC au Conseil d'État qui, par la décision précitée du 15 novembre

¹⁷ La question a été soulevée de savoir si ce capital, à défaut d'ouvrir droit à la réduction d'impôt prévu à l'article 199 *octodecies*, pouvait relever des « *sommes d'argent* » déductibles du revenu imposable sur le fondement du 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI c'est-à-dire en quelque sorte constituer le premier arrérage de la rente. Le Conseil d'État a répondu de manière négative à cette question. Le Conseil d'État n'a pas davantage considéré que les rentes versées ultérieurement constituaient des versements fractionnés du même capital, ce qui aurait également permis de bénéficier de la déductibilité pour l'ensemble des versements. CE, 15 avril 2016, n° 376785, précité.

2019, l'a renvoyée au Conseil constitutionnel au motif que « *le moyen tiré de ce que, en cas de paiement d'une prestation compensatoire à la fois sous forme d'un capital et sous forme de rentes, le traitement fiscal de la partie en capital versée dans une période inférieure à douze mois méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques dès lors que le montant versé n'ouvre droit ni à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies précité ni à la déduction du revenu global prévue au 2° du II de l'article 156 précité, alors que le même montant est déductible lorsque la partie de la prestation compensatoire sous forme d'un capital est versée sur une période supérieure à douze mois ou bénéficie de la réduction d'impôt précitée lorsque la prestation compensatoire est versée uniquement sous forme de capital sur une période inférieure de douze mois, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

A. – La version des dispositions contestées, les griefs et la restriction du champ de la QPC

* La décision de renvoi indiquait que la QPC portait sur le 2° du paragraphe II de l'article 156 et sur l'article 199 *octodécies* du CGI, « *dans leurs versions applicables à l'année 2010* ».

Dans la mesure où la date du fait générateur de l'imposition sur le revenu contestée est le 31 décembre 2010, la version applicable de l'article 156 du CGI était celle résultant de l'ordonnance n° 2010-462 du 6 mai 2010 créant un livre IX du code rural relatif à la pêche maritime et à l'aquaculture marine, tandis que la version applicable de l'article 199 *octodécies* du CGI était celle résultant de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004 relative au divorce. Le Conseil constitutionnel a ainsi estimé être saisi de ces dispositions dans ces rédactions (paragr. 1).

* Le requérant soutenait que les dispositions renvoyées méconnaissaient les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques dans la mesure où elles privaient de la réduction d'impôt prévue au paragraphe I de l'article 199 *octodécies* la part d'une prestation compensatoire versée sous forme de capital dans l'année suivant le divorce lorsqu'elle est complétée par une rente alors que cette même part ne pouvait pas non plus être déduite du revenu imposable en application du 2° du paragraphe II de l'article 156.

Selon lui, les débiteurs d'une telle prestation compensatoire subissaient une différence de traitement injustifiée dès lors que toutes les autres modalités de

versement de la prestation compensatoire permettent de bénéficier, sur l'intégralité des sommes versées, de l'un ou l'autre de ces avantages fiscaux. Le requérant faisait valoir, en particulier, que cette différence de traitement ne pouvait se justifier, ni par l'objectif de règlement rapide des conséquences financières du divorce, dès lors qu'elle conduisait à traiter plus favorablement des débiteurs ayant davantage étalé le versement de la prestation compensatoire, ni par l'objectif de lutte contre l'optimisation fiscale, dans la mesure où les modalités de versement de la prestation compensatoire n'étaient pas nécessairement consenties par son débiteur.

* Au regard de ces griefs, le Conseil constitutionnel a restreint le champ de la QPC au paragraphe II de l'article 199 *octodécies* du CGI (paragr. 5).

B. – La jurisprudence constitutionnelle relative aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

* 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* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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* »¹⁸.

Aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

Sur le fondement de ces dispositions, 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*

¹⁸ Cf., par exemple, récemment : décision n° 2019-782 QPC du 17 mai 2019, *Mme Élise D. (Déductibilité de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune des dettes du redevable à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées)*, paragr. 8.

qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »¹⁹.

* Sur le fondement de ces principes, le Conseil est régulièrement conduit à contrôler la constitutionnalité d'avantages fiscaux. À cet égard, il juge que *« le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés »²⁰.*

Ainsi, le Conseil vérifie que le périmètre de l'avantage fiscal est justifié par les objectifs poursuivis.

Dans sa décision du 28 décembre 2010, saisi de dispositions qui prévoyaient que certaines dépenses n'étaient pas soumises au plafonnement global des réductions et crédits d'impôt, le Conseil a jugé que, par ces dispositions, *« le législateur a entendu réduire le coût des "dépenses fiscales" ; que, dans le même temps, il a souhaité ne pas affaiblir le caractère incitatif de certains dispositifs de réduction et de crédit d'impôt destinés à favoriser, notamment, le développement de l'emploi ainsi que l'offre de logement social outre-mer ; qu'ainsi, en excluant les dispositifs prévus aux articles 199 undecies C, 199 sexdecies et 200 quater B du code général des impôts du champ de la mesure générale de réduction des avantages fiscaux prévus au b du 2° de l'article 200 0 A du même code, il a établi une différence de traitement en rapport direct avec les objectifs qu'il s'est assignés ; que, dès lors, il n'a pas méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques »²¹.*

De même, le Conseil s'assure que l'avantage fiscal octroyé à certains est justifié par leur différence de situation.

En ce sens, dans sa décision du 6 février 2014, le Conseil a validé des dispositions réservant une exonération des indemnités journalières au seul profit des salariés du secteur privé en considérant *« que les fonctionnaires en congé de maladie sont dans une situation différente de celle des personnes qui perçoivent des indemnités journalières versées par les organismes de sécurité sociale et de la mutualité sociale*

¹⁹ 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.

²⁰ Voir, par exemple, la décision n° 2015-723 DC du 17 décembre 2015, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2016*, paragr. 13 ou, plus récemment, la décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019, *Loi de finances pour 2020*, paragr. 10.

²¹ Décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*, cons. 24.

agricole ou pour leur compte ; que les régimes respectifs des congés de maladie conduisent à des versements de nature, de montant et de durée différents ; qu'en réservant aux personnes qui bénéficient d'indemnités journalières le bénéfice de l'exonération prévue par les dispositions contestées lorsque ces personnes sont atteintes de l'une des affections comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité devant la loi ; qu'il n'a pas traité différemment des personnes placées dans une situation identique ; que les critères de l'exonération retenus par les dispositions contestées de l'article 80 quinquies n'instituent ni des différences de traitement injustifiées ni une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques doit être écarté »²².

Dans sa décision du 24 février 2017, le Conseil a validé des dispositions qui privaient les emplacements de stationnement situés au pied d'un immeuble d'habitation du droit au dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties prévu en cas de vacance des locaux. Il a ainsi jugé que *« Les locaux à usage d'habitation ne sont pas placés dans la même situation que les emplacements de stationnement. En limitant aux premiers le bénéfice du dégrèvement, le législateur a entendu prendre en compte le coût qu'il a estimé plus élevé de la vacance de tels locaux »*²³.

* De manière plus spécifique, le Conseil constitutionnel a été amené à contrôler des dispositifs fiscaux instaurant des différences de traitement aux fins de lutter contre l'optimisation fiscale, ce qui constitue un objectif d'intérêt général²⁴.

Le Conseil vérifie alors que les critères définis pour lutter contre l'optimisation fiscale sont justement définis. Ainsi, dans la décision du 28 décembre 2017, saisi de dispositions prévoyant des règles de déduction spécifiques de certaines dettes de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière, le Conseil a jugé qu'*« en prévoyant que lorsque le patrimoine taxable excède cinq millions d'euros et que le montant total des dettes admises en déduction excède 60 % de cette valeur, le montant des dettes excédant ce seuil n'est admis en déduction qu'à hauteur de 50 % de cet excédent, le législateur a entendu éviter des schémas d'optimisation fiscale. En*

²² Décision n° 2013-365 QPC du 6 février 2014, *Époux M. (Exonération au titre de l'impôt sur le revenu des indemnités journalières de sécurité sociale allouées aux personnes atteintes d'une affection comportant un traitement prolongé)*, cons. 8.

²³ Décision n° 2016-612 QPC du 24 février 2017, *SCI Hyéroise (Dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location ou d'inexploitation d'un immeuble utilisé par le contribuable lui-même)*, paragr. 14.

²⁴ Voir par exemple décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 19.

traitant différemment les détenteurs de ces dettes des autres redevables, il a ainsi institué une différence de traitement en rapport avec les dispositions contestées. En outre, la déduction des dettes dont le redevable justifie qu'elles n'ont pas été contractées dans un objectif principalement fiscal n'est pas limitée. Enfin, ces dispositions ne créent pas d'effet de seuil disproportionné. Dès lors, elles ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques »²⁵.

De même, dans la décision n° 2014-413 QPC, relative au mécanisme de plafonnement de la cotisation économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée, le Conseil constitutionnel a jugé : *« Considérant qu'avant l'adoption des dispositions contestées, les règles relatives au plafonnement de la contribution économique territoriale conduisaient à ce que, en cas de transmission universelle de patrimoine, de cession ou de cessation d'entreprise en cours d'exercice fiscal, le montant du dégrèvement résultant du plafonnement était d'autant plus important que l'opération de restructuration intervenait à une date proche du début dudit exercice ; qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 2010 susvisée qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu éviter l'optimisation fiscale du mécanisme du plafonnement afin que le montant du dégrèvement en résultant ne dépende plus de la date de l'opération de restructuration ; qu'il a, à cet effet, prévu que le montant de la cotisation foncière des entreprises pris en compte pour le calcul du dégrèvement est ajusté en fonction du rapport entre la période effective d'exercice de l'activité et l'année civile ; / Considérant, toutefois, qu'en raison du fait générateur retenu, les dispositions contestées ont pour effet de laisser à la charge de l'entreprise redevable l'intégralité de la cotisation foncière des entreprises, sans bénéfice du plafonnement, pour la période de l'année postérieure à l'opération de restructuration ; que, par suite, plus l'opération de restructuration intervient à une date proche du début de l'exercice fiscal, plus le montant de la contribution économique territoriale dû est important par rapport à celui qui aurait été versé en l'absence de restructuration ; que la différence de traitement ainsi instituée entre les entreprises redevables de la cotisation foncière des entreprises n'est pas justifiée par une différence de situation entre elles en rapport avec l'objectif poursuivi et, par suite, méconnaît les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques »²⁶.*

Il ressort ainsi de cette décision que si le législateur peut chercher à corriger un effet d'aubaine en neutralisant les effets d'un avantage fiscal dans certaines circonstances, le critère retenu ne peut être considéré comme objectif et rationnel s'il entraîne des

²⁵ Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*, paragr. 77.

²⁶ Décision n° 2014-413 QPC du 19 septembre 2014, *Société PV-CP Distribution (Plafonnement de la cotisation économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée)*, cons. 5 et 6.

conséquences dépassant la correction de cet effet d'aubaine ou s'il aboutit à des effets contraires aux objectifs généraux du dispositif.

Enfin, dans la décision du 26 juin 2015, le Conseil était saisi de dispositions instaurant une différence de traitement entre les contribuables ayant soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu des revenus de capitaux mobiliers éligibles à l'abattement proportionnel prévu par les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du CGI, selon qu'ils ont opté ou non en faveur du prélèvement forfaitaire libératoire pour d'autres revenus de capitaux mobiliers perçus au cours de la même année.

Le Conseil a jugé *« qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 2007 susvisée qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu interdire le cumul du bénéfice des abattements, proportionnel et fixe, applicables en cas d'imposition des dividendes au barème progressif de l'impôt sur le revenu, avec l'option en faveur du prélèvement forfaitaire libératoire, afin d'éviter que le contribuable "n'exerce cette option que pour ceux des dividendes perçus au-delà du montant « effacé » par les abattements" ; / Considérant qu'avant la suppression de l'abattement fixe prévu par le 5° du 3 de l'article 158 du code général des impôts, les dispositions contestées avaient pour objet d'éviter que les contribuables ne combinent le recours, d'une part, à l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu après prise en compte des abattements proportionnel et fixe pour certains de leurs revenus de capitaux mobiliers jusqu'au montant "effacé" par les abattements et, d'autre part, au prélèvement forfaitaire libératoire pour le surplus dans l'hypothèse où le taux marginal de l'impôt sur le revenu se trouverait supérieur au taux de ce prélèvement forfaitaire ; qu'ainsi, le législateur s'est fondé, pour fixer les règles d'imposition des revenus perçus au cours des années 2008 à 2011, sur un motif d'intérêt général tendant à éviter l'optimisation fiscale ; que, par suite, la différence de traitement qui en résulte est fondée sur un critère en rapport avec l'objet de la loi ; / Considérant que l'abattement fixe prévu par le 5° du 3 de l'article 158 a été supprimé, à compter des revenus de l'année 2012, par le 2° du H de l'article 9 de la loi du 29 décembre 2012 susvisée ; qu'ainsi, la faculté d'optimisation que le législateur a entendu interdire en adoptant les dispositions contestées a disparu pour l'imposition des revenus de l'année 2012 ; que, par suite, les dispositions contestées ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur, avoir pour objet ou pour effet d'interdire l'application de l'abattement prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du code général des impôts à ceux des revenus de capitaux mobiliers soumis au barème de l'impôt sur le revenu dû en 2013 au titre de l'année 2012 nonobstant la perception d'autres revenus sur lesquels a été opéré en 2012 le prélèvement prévu à*

l'article 117 quater du même code ; que, sous cette réserve, qui n'est applicable qu'aux impositions contestées avant la date de publication de la présente décision, les dispositions critiquées ne sont pas contraires au principe d'égalité devant la loi »²⁷.

Ainsi, dès lors que la combinaison d'avantages fiscaux qu'entendait éviter le législateur ne pouvait plus se réaliser à compter de 2012, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il n'y avait pas lieu d'interdire le bénéfice de l'abattement en cause.

* Par ailleurs, dans une décision du 13 juillet 2011, saisi d'un grief fondé sur le droit de propriété à propos de l'attribution d'un bien à titre de prestation compensatoire, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en permettant une telle attribution, « le législateur a entendu faciliter la constitution d'un capital, afin de régler les effets pécuniaires du divorce au moment de son prononcé ; que le législateur a également entendu assurer le versement de la prestation compensatoire ; que l'objectif poursuivi de garantir la protection du conjoint dont la situation économique est la moins favorisée et de limiter, autant que possible, les difficultés et les contentieux postérieurs au prononcé du divorce constitue un motif d'intérêt général »²⁸.

C. – L'application à l'espèce

Le Conseil a tout d'abord rappelé, d'une part, l'objet et les différentes modalités de versement d'une prestation compensatoire (paragr. 7) et, d'autre part, les avantages fiscaux susceptibles d'être accordés au débiteur d'une telle prestation qui peut, soit bénéficier d'une réduction d'impôt sur le fondement de l'article 199 *octodécies* du CGI si la prestation est intégralement versée en capital dans les douze mois suivant le divorce, soit, en vertu du 2° du paragraphe II de l'article 156 du même code, déduire de ses revenus imposables les sommes versées au titre de la prestation compensatoire si celle-ci prend la forme d'un capital dont le versement est échelonné sur une période supérieure à douze mois ou d'une rente (paragr. 8 et 9).

Le Conseil constitutionnel a alors constaté que tous les versements effectués en exécution d'une prestation compensatoire bénéficient d'un avantage fiscal sauf, en application des dispositions contestées, les versements en capital effectués sur une période inférieure à douze mois lorsqu'ils s'accompagnent d'une rente (paragr. 10).

²⁷ Décision n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015, *Époux P. (Imposition des dividendes au barème de l'impôt sur le revenu - Conditions d'application de l'abattement forfaitaire)*, cons. 4 et suivants.

²⁸ Décision n° 2011-151 QPC du 13 juillet 2011, *M. Jean-Jacques C. (Attribution d'un bien à titre de prestation compensatoire)*, cons. 6.

Recherchant ensuite la justification de cette différence de traitement, le Conseil s'est appuyé sur les travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 2001 pour considérer qu'« *en excluant du bénéfice de la réduction d'impôt les versements en capital intervenus sur une période inférieure à douze mois lorsqu'ils s'accompagnent d'une rente, le législateur a entendu prévenir certaines pratiques d'optimisation fiscale* » consistant « *pour le débiteur de la prestation compensatoire, à limiter le montant des versements en capital au plafond de 30 500 euros afin de bénéficier du montant maximal de cette réduction fiscale et de profiter également, pour l'intégralité du surplus, de la déduction fiscale des rentes en application du 2° du paragraphe II de l'article 156* » (paragr. 11).

Enfin, examinant la rationalité des dispositions contestées au regard de l'objectif ainsi poursuivi, le Conseil constitutionnel a jugé que « *le simple fait qu'un versement en capital dans un délai de douze mois s'accompagne d'une rente ne saurait suffire à identifier une stratégie d'optimisation fiscale dès lors que les modalités de versement d'une prestation compensatoire, qui dépendent de la situation financière des époux, sont soit déterminées par le juge en fonction de l'âge ou de l'état de santé du créancier, soit homologuées par lui en fonction du caractère équitable des droits et obligations des époux* » (paragr. 12).

Le Conseil constitutionnel a précisé que, au surplus, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées ne saurait pas davantage susceptible d'être justifiée par un objectif de règlement rapide des effets du divorce : « *même si la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies avait pour objet de favoriser le règlement rapide des conséquences financières d'un divorce, les dispositions contestées n'y contribuent pas dès lors qu'un versement en capital sur une durée supérieure à douze mois accompagné d'une rente ouvre, lui, droit à une déduction fiscale de l'intégralité des sommes* » (paragr. 13).

Le Conseil constitutionnel a dès lors conclu qu'« *en privant le débiteur d'une prestation compensatoire du bénéfice de la réduction d'impôt sur les versements en capital intervenus sur une durée inférieure à douze mois au seul motif que ces versements sont complétés d'une rente, le législateur ne s'est pas fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi* » (paragr. 14). Il a donc jugé que les dispositions contestées méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques et, sans examiner les autres griefs, les a déclarées contraires à la Constitution (paragr. 15).

Concernant les effets de cette déclaration d'inconstitutionnalité, en premier lieu, le Conseil a précisé que les dispositions déclarées contraires à la Constitution, dans la

rédaction dans laquelle le Conseil les a examinées, ne sont plus en vigueur, ce qui ne permet donc pas leur abrogation. En second lieu, concernant l'éventuelle remise en cause des effets que les dispositions déclarées inconstitutionnelles ont produits, le Conseil les a, en partie, maintenus en jugeant que cette inconstitutionnalité ne pouvait être invoquée que dans les instances introduites à la date de publication de la décision et non jugées définitivement (paragr. 17 et 18).