

N°1606300 – M. Jean-Jacques L...

I. M. L..., divorcé depuis l'année 2011, a fait l'objet d'un contrôle sur pièces au cours de l'année 2015, à l'issue de laquelle un certain nombre de rehaussements ont conduit à ce que des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales lui soient notifiées au titre des années 2012, 2013 et 2014. L'un de ces rehaussements concernait la prestation compensatoire versée à son ex-épouse, l'administration estimant au départ que le montant déclaré comme déductible du revenu global en tant que pension alimentaire avait été surestimé. Par la présente requête, M. L... conteste devant vous cet unique rehaussement, et peut donc être regardé comme vous demandant la réduction, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 2012 à 2014.

II. Aucune question préalable ne retiendra votre attention, aussi nous examinerons directement le bien-fondé de l'argumentation qui vous est soumise.

A) M. L... invoque en premier lieu l'irrégularité de la mise en recouvrement des sommes mises à sa charge, en s'appuyant sur l'article 1658 du code général des impôts dans sa version en vigueur à la suite de l'adoption de l'article 55 de la loi de finances rectificative pour 2010. Ce dernier dispose que les impôts directs et les taxes y assimilées sont recouverts en vertu de rôles rendus exécutoires par arrêté du préfet ou d'avis de mise en recouvrement.

Le requérant en déduit que l'administration ne pouvait pas valablement mettre en recouvrement les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à sa charge par voie d'avis d'imposition rectificatifs, mais était tenue de lui adresser un avis de mise en recouvrement. Toutefois, l'impôt sur le revenu, à l'inverse de l'impôt sur les sociétés ou de la taxe sur la valeur ajoutée, est un impôt recouvré par voie de rôles. L'avis d'impôt rectificatif est donc l'outil principal dont dispose l'administration pour mettre en recouvrement des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et donc constater sa créance à l'égard du contribuable. La circonstance que l'article 1658 du code général des impôts lui offre la possibilité, depuis l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2010, de constater sa créance par voie d'avis de mise en recouvrement n'induit aucune obligation de recourir à cette voie de recouvrement. Vous pourrez donc écarter ce premier moyen.

B) Sur le fond ensuite, M. L... avait initialement déduit de son revenu global, au titre de chacune des années en litige, une somme de 21 300 euros déclarée en tant que pension alimentaire. Cette somme correspond à la prestation

compensatoire versée à son ex-épouse, en vertu d'un jugement rendu le 17 novembre 2011 par le juge aux affaires familiales du tribunal de grande instance de Nanterre, sous la forme de l'attribution en usufruit durant onze années du bien propre appartenant à M. L... et situé

Vous noterez à cet égard que depuis l'introduction de la requête, la discussion a migré de la question du montant des pensions alimentaires déductibles vers le principe même de cette déduction.

En effet, dans un premier temps, l'administration fiscale a seulement revu à la baisse les sommes déclarées, estimant que seule une somme de 10 032 euros annuelle était déductible, au regard du fait que l'attribution en usufruit du bien a été évaluée à partir des règles fixées par l'article 669 du code général des impôts à 23 % de la valeur de la propriété entière du bien pour chaque période de dix ans, soit 103 730 euros pour onze ans. M. L... exposait, de son côté, que la somme de 21 300 euros déclarée annuellement avait été recalculée par lui sur la base du montant du loyer annuel qu'il aurait perçu si le logement objet de l'usufruit avait été mis en location.

Toutefois, dans son mémoire en défense, l'administration a renoncé au premier motif de rehaussement pour en substituer un autre, portant sur le principe même de la déduction. Le service expose ainsi, en creux il faut bien le dire, que la prestation compensatoire acquittée par M. L... sous la forme d'un usufruit ne peut faire l'objet d'une déduction du revenu global sur le fondement du II de l'article 156 du code général des impôts, dès lors qu'elle n'entre pas dans le champ de ces dispositions mais uniquement dans celles de l'article 199 *octodecies* prévoyant une réduction d'impôt et non la déduction de pensions.

Qu'en est-il exactement ?

L'article 274 du code civil prévoit le principe du versement d'une prestation compensatoire sous la forme d'un capital. Ce 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. Par exception, l'article 275 de ce code dispose que lorsque le débiteur n'est pas en mesure de verser le capital dans les conditions prévues par l'article 274, le juge fixe les modalités de paiement du capital, dans la limite de huit années, sous forme de versements périodiques indexés selon les règles applicables aux pensions alimentaires. Fiscalement parlant, le II de l'article 156 du code général des impôts prévoit que sont déductibles du revenu global les versements de sommes d'argent mentionnés à l'article 275 du code civil lorsqu'ils sont effectués sur une période supérieure à douze mois à compter de la date à laquelle le jugement de divorce est passé en force de chose jugée. A l'inverse, l'article

199 *octodecies* prévoit l'attribution d'une réduction d'impôt, égale à 25 % du montant des versements effectués, lorsque le contribuable s'acquitte de la prestation compensatoire sous la forme de versements de sommes d'argent ou d'attribution de biens ou de droits dans les conditions et selon les modalités définies aux articles 274 et 275 du code civil sur une période au plus égale à douze mois à compter de la date à laquelle le jugement de divorce est passé en force de chose jugée.

Il résulte de tout ceci que les prestations compensatoires entrant dans le champ de l'article 274 du code général des impôts ne peuvent donner lieu à imputation de pensions alimentaires sur le revenu global. Elles peuvent seulement ouvrir droit à la réduction d'impôt sur le revenu prévue par les dispositions de l'article 199 *octodecies* du code général des impôts. Les versements de sommes d'argent prévus par l'article 275 du code civil peuvent, en revanche, ouvrir droit à cette réduction d'impôt lorsqu'ils sont effectués sur une période inférieure à douze mois, ou donner lieu à imputation sur le revenu global lorsqu'ils sont effectués sur une période supérieure à douze mois.

Or, la prestation compensatoire à laquelle M. L... est tenu a bien été décidée sur le fondement de l'article 274, et non 275, du code civil. L'administration est donc fondée à soutenir, pour ce seul motif, que M. L... ne pouvait déduire les sommes en litige de son revenu global. Et en invoquant ce nouveau motif, elle ne prive l'intéressé d'aucune garantie. Vous pourrez donc faire droit à sa demande de substitution de motifs.

Si l'administration indique par ailleurs que le contribuable aurait pu bénéficier de la réduction instituée par l'article 199 *octodecies* du code général des impôts, et si elle a calculé d'elle-même le montant de cette réduction pour en déduire que celui-ci est inférieur au montant dont M. L... a bénéficié du fait de la limitation du quantum de la reprise, l'intéressé ne reprend pas à son compte ces dispositions et ne demande pas à en bénéficier. Au contraire, il s'échine à démontrer que sa situation n'entre pas dans le cadre de celles-ci.

Vous ne pourrez donc qu'écarter son argumentation, sans avoir besoin de répondre à ses critiques quant à l'application de ces dispositions.

Si toutefois vous souhaitez conférer une portée pédagogique à votre jugement et trancher la question de droit soulevée par l'intéressé, nous vous donnerons rapidement notre point de vue sur la solution qui pourrait y être apportée.

L'article 199 *octodecies* du code général des impôts ne portait à l'origine que sur les versements de sommes d'argent. Pour distinguer fiscalement le

versement d'un capital du versement d'une rente, il existait une symétrie parfaite entre cet article et le II de l'article 156 selon que les versements étaient effectués dans un délai inférieur ou supérieur à douze mois. Cette symétrie se retrouvait également entre la situation du débiteur et celle du créancier de la prestation compensatoire. Lorsque celle-ci était versée sous forme de capital, elle n'était pas considérée comme un revenu pour le bénéficiaire, qui était seulement tenu d'acquitter une imposition fixe de 125 euros. Corrélativement, elle n'était pas regardée comme une charge pour celui qui s'en acquittait. A l'inverse, lorsque les versements étaient effectués sous forme de rente, le bénéficiaire de la prestation compensatoire était regardé comme percevant des revenus, qu'il était tenu de déclarer, tandis que les versements étaient regardés comme des charges déductibles du revenu global du côté du débiteur.

La loi du 26 mai 2004 a inscrit dans l'article 274 du code civil la possibilité pour le débiteur de s'acquitter d'un capital non plus seulement par le versement d'espèces mais par l'attribution d'un droit. C'est à l'occasion de l'adoption de cette loi que le législateur a décidé d'aligner le régime fiscal de ce nouveau dispositif avec celui des versements en espèces effectués dans un délai de moins de douze mois.

M. L... estime que sa situation n'entre pas dans le champ de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *octodecies*, dès lors que son épouse s'est vue attribuer l'usufruit de son bien immobilier durant onze années, et qu'ainsi les versements doivent être regardés comme effectués sur une période supérieure à douze mois.

Toutefois, il nous semble que la période de douze mois prévue par le texte ne peut concerner que le délai durant lequel l'attribution est effectuée, et non le délai durant lequel s'étend le bénéfice du droit octroyé. Vous noterez d'ailleurs qu'en matière d'usufruit, il est fort peu probable que le bénéfice de ce droit soit octroyé pour moins d'un an. Si le législateur avait eu l'intention de distinguer selon que le droit d'usage s'étendait sur plus ou moins un an, il aurait certainement modifié dans le même temps les dispositions du II de l'article 156 du code général des impôts, et aurait employé une formule plus claire.

Ce qui va encore en ce sens, c'est que l'attribution en usufruit conduit à une évaluation globale de la prestation compensatoire, calculée en fonction des règles de l'article 669 du code général des impôts, soit en l'espèce 23 % de la valeur de la propriété entière du bien pour chaque période de dix ans, soit 103 730 euros pour onze ans. C'est ce qui justifie que, contrairement à une rente versée dans les conditions de l'article 278 du code civil ou à un capital versé sur plusieurs années dans les conditions de l'article 275 de ce code qui peuvent être

révisés ou indexés, le montant mis à la charge du débiteur est définitivement fixé par le jugement de divorce, et ne peut être modifié par la suite.

Enfin, si vous n'êtes nullement tenu de suivre la doctrine fiscale, vous pourrez constater cependant que celle-ci va dans notre sens, ainsi qu'en témoigne le paragraphe 130 du bulletin officiel des impôts [IR-RICI-160-20](#).

Nous sommes par conséquent d'avis, vous l'aurez compris, que l'attribution d'un usufruit effectuée durant la période de douze mois suivant le divorce mais dont le bénéfice s'étend sur une durée supérieure permet bien l'attribution de la réduction d'impôt visée à l'article 199 *octodecies* du code général des impôts. La position inverse ne garantissant pas, en tout état de cause, qu'une telle attribution pourrait entrer dans le champ de l'article 156 de ce code.

C) Enfin, en dernier lieu, M. L... indique que la majoration de 10 % mise à sa charge sur le fondement de l'article 1758 A du code général des impôts est inéquitable et disproportionnée. Toutefois, cette majoration est applicable en cas d'inexactitudes ou d'omissions relevées dans les déclarations d'impôt sur le revenu ayant pour effet de minorer l'impôt dû par le contribuable, et est exclusive de toute appréciation sur la bonne foi du contribuable. Elle n'est, par elle-même, pas automatique, et l'administration a pu valablement la mettre à la charge du requérant dès lors que celui-ci, outre le débat relatif au traitement fiscal de la prestation compensatoire versée à son ex-épouse, a omis de déclarer des droits d'auteur ainsi que des revenus de capitaux mobiliers pour un impôt total de 64 097 euros. Rien n'indique par ailleurs, compte tenu des revenus dont dispose le requérant, qu'elle serait disproportionnée, allégation qu'il n'étaye d'aucun élément précis.

PCMNC au rejet de la requête.