

## Commentaire

### Décision n° 2015-503 QPC du 4 décembre 2015

*M. Gabor R.*

*(Effets de la représentation mutuelle des personnes soumises à imposition commune postérieurement à leur séparation)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 25 septembre 2015 par le Conseil d'État (décision n° 391315 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée pour M. Gabor R. portant sur l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales (LPF).

Dans sa décision n° 2015-503 QPC du 4 décembre 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du LPF, sous une réserve d'interprétation.

#### **I – Les dispositions contestées**

##### **A. – Historique et évolution des dispositions contestées**

##### **1. – L'imposition commune obligatoire des conjoints**

\* Depuis la loi de finances du 15 juillet 1914 créant l'impôt sur le revenu, l'unité d'imposition de cet impôt est le foyer fiscal. Dans sa décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, le Conseil constitutionnel a qualifié le foyer fiscal de règle « *traditionnelle dans le droit fiscal français* »<sup>1</sup>. Par ailleurs, l'impôt sur le revenu est conçu pour être progressif, dans un objectif d'équité verticale.

Le principe de l'imposition commune obligatoire des époux figure au deuxième alinéa du 1 de l'article 6 du code général des impôts (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 l'article 6 du CGI pour les partenaires d'un pacte civil de solidarité (PACS).

---

<sup>1</sup> Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 7.

L'article 6 du CGI ménage, néanmoins, des exceptions à la règle de l'imposition commune obligatoire des époux dans trois cas : « 4. *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, les époux divorcés ou les partenaires d'un pacte civil de solidarité dissous ne sont plus soumis à imposition commune pour la période d'imposition postérieure au divorce ou à la dissolution du pacte.

## **2. – La responsabilité solidaire des époux en matière d'impôt sur le revenu**

Ainsi que le rappelle Laurent Argentieri, « *Traditionnellement le mari, qui était le chef de famille en vertu de l'article 6 du code général des impôts, était "le seul sujet imposable du foyer" et, à ce titre, la seule personne imposable à l'impôt sur le revenu dû par le foyer fiscal, le seul contribuable ; l'épouse pouvait être seulement déclarée solidairement responsable de l'impôt sur le revenu établi au nom de son mari. C'est ainsi qu'il lui incombait d'assurer tous les gains entrant dans le foyer, de les déclarer et de payer les impôts réclamés par le Trésor Public. Ce n'est qu'en 1938, pour éviter que des conjoints n'organisent leur insolvabilité, qu'un décret-loi repris dans l'article 1685 du CGI, proclama "la solidarité entre époux". Le mari était "le débiteur principal de l'impôt et la femme, tiers solidaire". C'est "à partir de l'obligation civile qui pèse sur l'épouse de contribuer aux charges du ménage" et en assimilant l'impôt à une de ces charges, que la solidarité fiscale entre époux s'édifia, lesdites charges se répartissant au prorata des revenus des conjoints (art. 214 du code civil), la solidarité de ces derniers étant précisée par l'article 220 du même code.(...) L'extension de la capacité fiscale de la femme mariée par la loi du 29 décembre 1982 a eu pour corollaire l'institution d'une solidarité de chacun des époux au paiement de la totalité de l'impôt sur le revenu établi au nom du couple. Cette loi de finances a consacré l'égalité des époux en matière d'impôt sur le revenu. Cette solidarité est fondée sur une notion d'imposition unique par foyer et sur la participation commune de chaque conjoint à la réalisation et à la jouissance des revenus du ménage, fondés eux-mêmes sur la communauté d'intérêts* »<sup>2</sup>.

Ainsi, le paragraphe I de l'article 1691 bis du CGI prévoit que « *Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au*

---

<sup>2</sup> L. Argentieri, *La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance en droit fiscal ?*, in La Revue du Trésor, 86<sup>e</sup> année, n° 10, octobre 2006, p. 715 et s.

*paiement : / 1° De l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ».*

### **3. – L'article L. 54 A du LPF : les conséquences procédurales de la responsabilité solidaire des époux en matière d'impôt sur le revenu**

#### **a. – L'historique de l'article L. 54 A du LPF**

L'article L. 54 A du LPF est issu des dispositions du 2 du paragraphe VIII de l'article 2 de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983.

Le paragraphe VIII de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1982 a, d'une part, supprimé la notion de « chef de famille » au sens fiscal et, d'autre part, tiré les conséquences procédurales de cette suppression.

Le 1 du paragraphe VIII de l'article 2 dispose : *« La notion de chef de famille est supprimée du code général des impôts. Les époux sont soumis à une imposition commune en matière d'impôt sur le revenu, tant en raison de leurs bénéfices et revenus que de ceux de leurs enfants considérés comme à charge au sens de l'article 196 du code général des impôts ».*

Le 2 de ce paragraphe VIII dispose : *« Les époux doivent conjointement signer la déclaration d'ensemble des revenus de leur foyer.*

*« Chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Toutefois les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations, relatives aux revenus provenant d'une activité agricole, industrielle et commerciale, non commerciale ou visés à l'article 62 du code général des impôts, sont suivies avec le titulaire des revenus et produisent directement effet pour la détermination du revenu global. Les déclarations, les réponses, les actes de procédures faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre. L'impôt est établi au nom de l'époux, précédé de la mention "Monsieur ou Madame".*

*« Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu. Il peut demander à être déchargé de cette obligation ».*

Les dispositions du paragraphe VIII de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1982 ont appelé plusieurs modifications et compléments au CGI et au LPF.

Les modifications et compléments au CGI ont été opérés par le décret n° 83-897 du 6 octobre 1983 apportant aux dispositions du code général des impôts les

adaptations rendues nécessaires par les dispositions de l'article 2-VIII de la loi de finances pour 1983 (n° 82-1126 du 29 décembre 1982) relatif à la suppression de la notion de chef de famille.

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

En particulier, les dispositions du 2 du paragraphe VIII de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1982, dont est issu l'article L. 54 A du LPF, ont été codifiées comme suit :

- les dispositions de son premier alinéa ont été codifiées au 1 *bis* de l'article 170 du CGI ;
- les dispositions des première et troisième phrases de son deuxième alinéa ont été codifiées dans un nouvel article L. 54 A du LPF. La rédaction de cet article, objet de la décision commentée, n'a pas été modifiée depuis lors ;
- les dispositions de la deuxième phrase de son deuxième alinéa, qui désignent un interlocuteur unique de l'administration pour les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations, ont été codifiées, d'une part, à l'article L. 9 du LPF<sup>3</sup>, pour les procédures de fixation forfaitaire ou d'évaluation d'office et, d'autre part, à l'article L. 54 du même livre, pour les procédures contradictoires ;
- les dispositions de la dernière phrase de son deuxième alinéa ont été codifiées au second alinéa du 1 de l'article 6 du CGI.

## **b. – La portée de l'article L. 54 A du LPF**

Alors que « *l'article L. 54 du LPF prévoit que chaque époux conserve une compétence exclusive pour les déclarations relatives aux revenus provenant d'une activité professionnelle non salariée et pour les procédures de contrôle et de redressement de tels revenus* »<sup>4</sup>, l'article L. 54 A du même livre tire les conséquences procédurales, pour le revenu global, de l'appartenance des époux

---

<sup>33</sup> L'article L. 9 du LPF a été abrogé par l'article 7 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

<sup>4</sup> G. Bachelier, conclusions sous CE, 17 mai 2000, n° 191387, *Morlay* : RJF 7-8/2000 n° 963, conclusions BDCF 7-8/2000.

à la même unité d'imposition (le foyer fiscal) et de leur qualité de codébiteurs solidaires en matière d'impôt sur le revenu.

L'article L. 54 A prévoit deux règles distinctes mais complémentaires :

– la première phrase de l'article prévoit que les deux époux ont une compétence partagée pour les procédures de contrôle relatives au revenu global : « *Sous réserve des dispositions des articles L. 9 et L. 54, chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer* » ;

– la seconde phrase déduit de cette compétence partagée une présomption irréfragable de représentation mutuelle des époux : « *Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre* ».

Le Conseil d'État a été conduit à préciser l'application de ces deux règles aux cas d'époux séparés ou divorcés.

À propos de la règle posée par la première phrase de l'article L. 54 A du LPF, il a jugé, dans une décision *Morlay* du 17 mai 2000 : « *Considérant qu'aux termes de l'article 6 du code général des impôts : "1 ... Sauf application des dispositions des 4 et 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles ... ; cette imposition est établie au nom de l'époux, précédé de la mention "Monsieur ou Madame" ; qu'aux termes de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales : "Sous réserve des dispositions des articles L. 9 et L. 54, chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un deux sont opposables de plein droit à l'autre" ; que le législateur a, par ces dispositions, entendu donner à chacun des époux qualité pour suivre les procédures relatives à l'imposition commune due à raison de l'ensemble des revenus du foyer, quand bien même les intéressés seraient, à la date de ces procédures, séparés ou divorcés* »<sup>5</sup>.

Dans une décision *Lafarge* du 20 octobre 2010, le Conseil d'État a étendu cette jurisprudence à la règle posée par la seconde phrase de l'article L. 54 A du LPF : « *qu'aux termes de l'article 6 du code général des impôts : « 1. (...) Sauf application des 4 et 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elle (...) ; cette imposition commune est établie au nom de l'époux, précédée de la mention « Monsieur ou*

<sup>5</sup> CE, 17 mai 2000, n° 191387, *Morlay* précitée.

*Madame ».* / (...) 4. *Les époux font l'objet d'impositions distinctes : / (...) b) Lorsqu'étant en instance de séparation ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées (...) » ; qu'il résulte des dispositions précitées du code général des impôts que des époux ayant la qualité de codébiteurs solidaires de l'impôt sur le revenu sont réputés se représenter mutuellement dans les instances relatives à la dette fiscale ; qu'il en va nécessairement ainsi alors même qu'ils auraient été autorisés à avoir des résidences séparées postérieurement à la fin de la période d'imposition commune »<sup>6</sup>.*

Il faut signaler qu'une instruction de l'administration fiscale (n° 13L-1-97 du 27 janvier 1997), non publiée et non reprise dans la base BOFIP, prévoit que le service informe l'ex-époux des rehaussements notifiés à l'autre époux par l'envoi d'une copie des pièces de procédure.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

M. Gabor R. est divorcé depuis 2001. Son ex-épouse a fait l'objet en 2002 d'une vérification de comptabilité au titre de son activité professionnelle non salariée portant sur les années 1999 à 2001. Il en est résulté des rehaussements du revenu global du foyer fiscal au titre de l'année 1999, qui se sont traduits par l'établissement de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, mises en recouvrement en juillet 2003 au nom de M. ou Mme R.

L'avis d'imposition, libellé au nom de M. ou Mme R., a été adressé au domicile conjugal où ne résidait plus que l'épouse, avec laquelle l'ensemble de la procédure de rehaussement avait été suivie. Le requérant indique, sans être contredit, avoir découvert l'existence de la dette fiscale du foyer fiscal en 2012 lorsque sa caisse de retraite l'a informé de ce que l'administration fiscale lui demandait d'opérer des retenues sur sa pension.

Le 21 décembre 2012, le requérant a formé une réclamation contre ces impositions. Elle a été rejetée par une décision du 23 juin 2013.

Le requérant a porté le litige devant le tribunal administratif de Paris, qui a rejeté son recours par un jugement du 23 septembre 2014, motif tiré de ce que sa réclamation avait été introduite après l'expiration du délai fixé par l'article R. 196-1 du LPF.

Le requérant a interjeté appel de ce jugement devant la cour administrative d'appel de Paris. À cette occasion, il a demandé à la cour de transmettre au Conseil d'État une QPC portant sur l'article L. 54 A du LPF. Par une

---

<sup>6</sup> CE, 20 octobre 2010, n° 312461, *Lafarge* : RJF 1/2011 n° 100.

ordonnance du 22 juin 2015, le président de la 2<sup>ème</sup> chambre de la cour a décidé de transmettre au Conseil d'État cette QPC.

Par une décision du 25 septembre 2015 (n° 391315), le Conseil d'État a décidé de renvoyer au Conseil constitutionnel la QPC portant sur l'article L. 54 A du LPF. Il a relevé que « *le moyen tiré de ce que les dispositions de cet article, en tant qu'elles ne prévoient aucune exception pour les couples séparés ou divorcés, portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment au droit des personnes d'exercer un recours juridictionnel effectif devant une juridiction qui résulte de l'article 16 de la Déclaration de 1789, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

### **A. – Les dispositions dont le Conseil constitutionnel était saisi**

#### **1. – La restriction du champ de la QPC**

M. R. articulait trois griefs à l'encontre des dispositions de l'article L. 54 A du LPF telles qu'interprétées par le Conseil d'État. Selon lui, en faisant obstacle à ce que l'un des époux séparés ou divorcés puisse former une réclamation contentieuse dans le délai de réclamation dès lors que les actes de la procédure d'imposition ne lui sont pas notifiés, ces dispositions portaient atteinte au droit au respect de la vie privée, au principe d'égalité devant la loi et au droit à un recours juridictionnel effectif, garantis respectivement par les articles 2, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Au vu des griefs du requérant, le Conseil constitutionnel a restreint le champ de la QPC, comme il le fait fréquemment. Il a considéré que « *la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales* » (cons. 3).

#### **2. – La valeur législative des dispositions contestées**

En vertu de l'article 61-1 de la Constitution, le Conseil constitutionnel ne peut être saisi que d'une « *disposition législative* ».

Or, il ressort de l'historique de l'article L. 54 A du LPF rappelé précédemment que les dispositions contestées, issues de la troisième phrase du deuxième alinéa du 2 du paragraphe VIII de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1982, ont été codifiées par le décret n° 83-898 du 6 octobre 1983.

Toutefois, le Conseil constitutionnel juge que la codification par décret de dispositions législatives est sans effet sur leur caractère législatif lorsque la codification est opérée à droit constant. Ainsi, dans une décision n° 2014-432 QPC du 28 novembre 2014, le Conseil constitutionnel a jugé : « *Considérant, en premier lieu, que l'incompatibilité des fonctions de militaire de carrière ou assimilé, en activité de service ou servant au-delà de la durée légale, avec les mandats électifs a été instaurée par l'article 3 de l'ordonnance du 17 août 1945 susvisée ; que ces dispositions ont été codifiées successivement à l'article 60 du code électoral par le décret du 1er octobre 1956 susvisé puis à l'article L. 46 de ce code par le décret du 27 octobre 1964 susvisé ; que les règles selon lesquelles il est mis fin à l'incompatibilité sus-évoquée ont été prévues par l'article 3 de l'ordonnance du 17 août 1945 ; que ces dispositions ont été codifiées successivement à l'article 258 du code électoral par le décret du 1er octobre 1956 puis à l'article L. 237 de ce code par le décret du 27 octobre 1964 ; que ces codifications sont intervenues à droit constant ; que, par suite, les dispositions du premier alinéa de l'article L. 46 du code électoral et les mots : « à l'article L. 46 et » figurant au dernier alinéa de l'article L. 237 du même code revêtent le caractère de dispositions législatives au sens de l'article 61-1 de la Constitution ; qu'il y a lieu pour le Conseil constitutionnel d'en connaître* »<sup>7</sup>.

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

### **3. – Le contrôle des dispositions législatives telles qu'interprétées**

Le Conseil constitutionnel juge qu'il lui revient d'examiner la constitutionnalité des dispositions qui lui sont renvoyées en QPC telles qu'elles sont interprétées par une jurisprudence constante : « *en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de*

---

<sup>7</sup> Décision n° 2014-432 QPC du 28 novembre 2014, *M. Dominique de L. (Incompatibilité des fonctions de militaire en activité avec un mandat électif)*, cons. 6.



*la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à cette disposition* »<sup>8</sup>.

Est constante une jurisprudence d'une cour suprême qui résulte de décisions successives et non remises en cause, allant toutes dans le même sens. Il peut également en aller de même si une unique décision traduit l'orientation claire de la cour suprême et que cette orientation est rappelée dans la décision de renvoi. Une décision du Tribunal des conflits peut, de même, constituer une jurisprudence constante. Également, l'interprétation donnée dans la décision de renvoi peut aussi constituer la jurisprudence constante alors même qu'aucune autre décision antérieure ne confirmait cette interprétation.

En l'espèce, il appartenait donc au Conseil constitutionnel d'examiner les dispositions contestées, telles qu'interprétées par la jurisprudence constante du Conseil d'État, résultant de la décision *Lafarge* et confirmée par la décision de renvoi de la QPC. En effet, comme le relevait Édouard Crépey dans ses conclusions sous la décision de renvoi, « C'est l'application très exacte de votre jurisprudence *Lafarge* (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 20 oct. 2010, n° 312461, Mme Lafarge : Dr. fisc. 2010, n° 48, comm. 582, concl. S.-J. Lieber ; RJF 1/2011, n° 100), qui se démarque, au nom des exigences résultant de l'imposition commune, de la règle applicable dans le contentieux administratif de droit commun, qui veut que la notification faite à l'un des conjoints ne soit valablement opposable à l'autre que pour autant qu'ils ne soient ni divorcés ni séparés de corps (V. par ex., CE, 15 févr. 1950, n° 93935 et n° 99672, Dme Vollaey : Rec. CE 1950, p. 108. – ou, CE, 6<sup>e</sup> et 2<sup>e</sup> ss-sect., 22 mars 1985, n° 29856, Hugon) »<sup>9</sup>. Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a ainsi relevé « qu'il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État que les personnes soumises à une imposition commune sont, alors même qu'elles sont séparées ou divorcées, réputées continuer se représenter mutuellement dans les instances relatives à la dette fiscale correspondant à l'ensemble des revenus du foyer perçus pendant la période d'imposition commune » (cons. 6).

Il faut souligner que, si le requérant limitait sa critique à l'effet des dispositions contestées sur les époux séparés ou divorcés, le Conseil constitutionnel a examiné la conformité à la Constitution de ces dispositions dans la plénitude de leurs effets. Compte tenu de l'effet *erga omnes* de ses décisions, le Conseil constitutionnel ne pouvait statuer sur les dispositions contestées seulement en tant qu'elles s'appliquent aux époux séparés ou divorcés. Il devait également

---

<sup>8</sup> V. par ex. les décisions n°s 2010-39 QPC du 6 octobre 2010, *Mmes Isabelle D. et Isabelle B. (Adoption au sein d'un couple non marié)*, cons. 2 ; 2014-430 QPC du 21 novembre 2014, *Mme Barbara D. et autres (Cession des œuvres et transmission du droit de reproduction)*, cons. 2.

<sup>9</sup> É. Crépey, conclusions sous CE 25 septembre 2015, n° 391315 : Dr. fisc. 2015, n° 42, comm. 642.

envisager le cas des autres conjoints faisant l'objet d'une imposition distincte au titre de l'année au cours de laquelle l'administration procède à des notifications (cas visés aux *a*) et *c*) du 4 de l'article 6 du CGI) et des conjoints faisant l'objet d'une imposition commune (époux, partenaires d'un PACS).

Avant de confronter les dispositions contestées aux normes constitutionnelles invoquées, le Conseil constitutionnel a donc rappelé leur cadre juridique, c'est-à-dire le principe de l'imposition commune : « *Considérant que les dispositions du deuxième alinéa du 1 de l'article 6 du code général des impôts instituent le principe de l'imposition commune des époux à raison des revenus du foyer et qu'il en va de même, en application du troisième alinéa, des partenaires liés par un pacte civil de solidarité ; que, par dérogation, le 4 de cet article 6 prévoit que les époux font l'objet d'impositions distinctes lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit, lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées et, enfin, lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts ; que les époux divorcés ou les partenaires d'un pacte civil de solidarité dissous ne sont plus soumis à une imposition commune pour la période postérieure au divorce ou à la dissolution du pacte civil de solidarité ; qu'en vertu de l'article 7 du code général des impôts, les règles d'imposition, d'assiette et de liquidation de l'impôt ainsi que celles concernant la souscription des déclarations prévues en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables mariés sont applicables dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité* » (cons. 8) et la responsabilité solidaire des époux pour le paiement de l'impôt sur le revenu : « *Considérant que les dispositions du paragraphe I de l'article 1691 bis du code général des impôts instituent, entre les époux ou entre les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, une solidarité de paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune* » (cons 9).

## **B. – Le principe d'égalité devant la loi**

Le requérant reprochait aux dispositions contestées de traiter de la même manière les époux et les époux séparés ou divorcés. Il soutenait que « *les époux ne sont pas placés dans la même situation : seulement l'un des deux est informé des notifications de l'administration fiscale et de la possibilité d'exercer un recours* ».

Après avoir énoncé son considérant de principe relatif au principe d'égalité devant la loi : « *Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse" ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce*

*qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* » (cons. 10), le Conseil constitutionnel a rappelé que « *si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes* »<sup>10</sup> (cons. 11).

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a considéré que « *les dispositions contestées qui traitent de la même manière, comme codébitrices de l'impôt sur les revenus perçus au cours de la période d'imposition commune, les personnes soumises à une imposition commune en application des articles 6 et 7 du code général des impôts, quelle que soit l'évolution de leur situation matrimoniale, de leurs liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de leur résidence au cours de la procédure de contrôle de l'impôt ne méconnaissent pas le principe d'égalité* » (cons. 11).

## **C. – Le droit à un recours juridictionnel effectif**

### **1. – La jurisprudence constitutionnelle**

Ainsi que le Conseil constitutionnel l'a jugé dans sa décision n° 96-373 DC du 9 avril 1996<sup>11</sup>, le droit au recours juridictionnel effectif découle de l'article 16 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel : « *Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* » et « *il résulte de cette disposition qu'en principe il ne doit pas être porté d'atteintes substantielles au droit des personnes intéressées d'exercer un recours effectif devant une juridiction* ».

Le droit à un recours juridictionnel effectif fait partie des droits et libertés que la Constitution garantit et peut donc être invoqué à l'appui d'une QPC<sup>12</sup>.

Le droit à un recours juridictionnel effectif n'est pas absolu. Le Conseil constitutionnel admet en effet qu'il soit encadré par des règles procédurales, même particulièrement strictes. Il a ainsi jugé dans sa décision n° 2010-19/27 QPC du 30 juillet 2010, en ce qui concerne les exigences procédurales affectant

---

<sup>10</sup> Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 37 ; décision n° 2011-136 QPC du 17 juin 2011, *Fédération nationale des associations tutélaires et autres (Financement des diligences exceptionnelles accomplies par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs)*, cons. 9.

<sup>11</sup> Décision n° 96-373 DC du 9 avril 1996, *Loi organique portant statut d'autonomie de la Polynésie française*, cons. 83.

<sup>12</sup> Décision n° 2010-15/23 QPC du 23 juillet 2010, *Région LANGUEDOC-ROUSSILLON et autres (Article 575 du code de procédure pénale)* ; v. aussi les décisions n° 2011-198 QPC du 25 novembre 2011, *M. Albin R. (Droits de plaidoirie)* et n° 2012-231/234 QPC du 13 avril 2012, *M. Stéphane C. et autres (Contribution pour l'aide juridique de 35 euros par instance et droit de 150 euros dû par les parties à l'instance d'appel)*.

les recours contre les perquisitions fiscales, que « *ces dispositions, indispensables à l'efficacité de la procédure de visite et destinées à assurer la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, ne portent pas atteinte au droit du requérant d'obtenir, le cas échéant, l'annulation des opérations de visite* »<sup>13</sup>. En effet, dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, c'est l'absence de recours contre une décision non juridictionnelle d'une autorité publique qui est potentiellement contraire à la Constitution, plutôt que l'existence de règles encadrant ces recours.

Il résulte de la jurisprudence du Conseil constitutionnel que le droit à un recours juridictionnel effectif implique que le justiciable soit mis à même de faire valoir ses droits.

Ainsi, dans sa décision n° 2011-126 QPC du 13 mai 2011 relative à l'absence d'information des poursuites engagées par une autorité administrative contre le cocontractant de l'intéressé pour pratiques restrictives de concurrence, le Conseil constitutionnel a considéré que « *selon les requérants, les dispositions contestées permettent à l'autorité publique d'agir en justice en vue d'obtenir l'annulation de clauses ou contrats illicites et la répétition de l'indu du fait d'une pratique restrictive de concurrence, sans que le partenaire lésé par cette pratique soit nécessairement appelé en cause ; qu'en conséquence, elles porteraient atteinte aux droits de la défense et au principe du contradictoire ; qu'en ne prévoyant pas que le partenaire lésé soit mis à même de donner son assentiment et puisse conserver la liberté de conduire personnellement la défense de ses intérêts et mettre un terme à cette action, les dispositions contestées porteraient également atteinte au droit au recours ;*

« *Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ; que sont garantis par cette disposition le droit des personnes intéressées à exercer un recours juridictionnel effectif, le droit à un procès équitable, ainsi que le principe du contradictoire ;*

« *Considérant, en premier lieu, que les dispositions contestées n'interdisent ni au partenaire lésé par la pratique restrictive de concurrence d'engager lui-même une action en justice pour faire annuler les clauses ou contrats illicites, obtenir la répétition de l'indu et le paiement de dommages et intérêts ou encore de se joindre à celle de l'autorité publique par voie d'intervention volontaire, ni à l'entreprise poursuivie d'appeler en cause son cocontractant, de le faire entendre ou d'obtenir de lui la production de documents nécessaires à sa*

---

<sup>13</sup> Décision n° 2010-19/27 QPC du 30 juillet 2010, *Époux P. et autres (Perquisitions fiscales)*, cons. 9.

défense ; que, par conséquent, elles ne sont pas contraires au principe du contradictoire ;

« Considérant, en second lieu, qu'il est loisible au législateur de reconnaître à une autorité publique le pouvoir d'introduire, pour la défense d'un intérêt général, une action en justice visant à faire cesser une pratique contractuelle contraire à l'ordre public ; que ni la liberté contractuelle ni le droit à un recours juridictionnel effectif ne s'opposent à ce que, dans l'exercice de ce pouvoir, cette autorité publique poursuive la nullité des conventions illicites, la restitution des sommes indûment perçues et la réparation des préjudices que ces pratiques ont causés, dès lors que les parties au contrat ont été informées de l'introduction d'une telle action ; que, sous cette réserve, les dispositions contestées ne portent pas atteinte aux exigences constitutionnelles susvisées »<sup>14</sup>.

Dans sa décision n° 2011-203 QPC du 2 décembre 2011 sur l'aliénation des biens saisis par l'administration douanière, le Conseil a jugé : « Considérant que le caractère non suspensif d'une voie de recours ne méconnaît pas, en lui-même, le droit à un recours juridictionnel effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;

« Considérant, toutefois, que, d'une part, la demande d'aliénation, formée par l'administration en application de l'article 389 du code des douanes est examinée par le juge sans que le propriétaire intéressé ait été entendu ou appelé ; que, d'autre part, l'exécution de la mesure d'aliénation revêt, en fait, un caractère définitif, le bien aliéné sortant définitivement du patrimoine de la personne mise en cause ;

« Considérant qu'au regard des conséquences qui résultent de l'exécution de la mesure d'aliénation, la combinaison de l'absence de caractère contradictoire de la procédure et du caractère non suspensif du recours contre la décision du juge conduisent à ce que la procédure applicable méconnaisse les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789 ; que, par suite, l'article 389 du code des douanes doit être déclaré contraire à la Constitution »<sup>15</sup>.

Dans sa décision n° 2011-208 QPC du 13 janvier 2012 relative à l'absence d'information des propriétaires de marchandises saisies par les douanes, le Conseil constitutionnel a considéré que « les dispositions de l'article 374 du code des douanes permettent à l'administration des douanes de poursuivre, contre les conducteurs ou déclarants, la confiscation des marchandises saisies sans être tenue de mettre en cause les propriétaires de celles-ci, quand même ils

---

<sup>14</sup> Décision n° 2011-126 du 13 mai 2011, *Société Système U Centrale Nationale et autre (Action du ministre contre des pratiques restrictives de concurrence)*, cons. 6 à 9.

<sup>15</sup> Décision n° 2011-203 QPC du 2 décembre 2011, *M. Wathik M. (Vente des biens saisis par l'administration douanière)*, cons. 10 à 12.



lui seraient indiqués ; qu'en privant ainsi le propriétaire de la faculté d'exercer un recours effectif contre une mesure portant atteinte à ses droits, ces dispositions méconnaissent l'article 16 de la Déclaration de 1789 »<sup>16</sup>.

Dans sa décision n° 2012-268 QPC du 27 juillet 2012 relative au recours contre l'arrêté d'admission en qualité de pupille de l'État, le Conseil a affirmé que : « *Considérant que le législateur a, d'une part, estimé qu'il serait contraire à l'intérêt de l'enfant de publier l'arrêté de son admission en qualité de pupille de l'État et, d'autre part, prévu que toute personne justifiant d'un lien avec l'enfant peut former une contestation pendant un délai de trente jours à compter de cet arrêté ; que le Conseil constitutionnel ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne lui appartient pas de substituer son appréciation à celle du législateur sur la conciliation qu'il y a lieu d'opérer, dans l'intérêt de l'enfant remis au service de l'aide sociale à l'enfance dans les conditions précitées, entre les droits des personnes qui entendent se prévaloir d'une relation antérieure avec lui et l'objectif de favoriser son adoption ;*

*« Considérant, toutefois, que, si le législateur a pu choisir de donner qualité pour agir à des personnes dont la liste n'est pas limitativement établie et qui ne sauraient, par conséquent, recevoir toutes individuellement la notification de l'arrêté en cause, il ne pouvait, sans priver de garanties légales le droit d'exercer un recours juridictionnel effectif, s'abstenir de définir les cas et conditions dans lesquels celles des personnes qui présentent un lien plus étroit avec l'enfant sont effectivement mises à même d'exercer ce recours ; que, par suite, les dispositions du premier alinéa de l'article L. 224-8 du code de l'action sociale et des familles méconnaissent les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 et doivent être déclarées contraires à la Constitution »*<sup>17</sup>.

Dans sa décision n° 2014-390 QPC du 11 avril 2014 relative à la destruction d'objets saisis sur décision du procureur de la République, le Conseil constitutionnel a jugé « *qu'en permettant la destruction de biens saisis, sur décision du procureur de la République, sans que leur propriétaire ou les tiers ayant des droits sur ces biens et les personnes mises en cause dans la procédure en aient été préalablement avisés et qu'ils aient été mis à même de contester cette décision devant une juridiction afin de demander, le cas échéant, la restitution des biens saisis, les dispositions du quatrième alinéa de l'article 41-4 du code de procédure pénale ne sont assorties d'aucune garantie légale ;*

---

<sup>16</sup> Décision n° 2011-208 QPC du 13 janvier 2012, *Consorts B. (Confiscation de marchandises saisies en douane)*, cons. 6.

<sup>17</sup> Décision n° 2012-268 QPC du 27 juillet 2012, *Mme Annie M. (Recours contre l'arrêté d'admission en qualité de pupille de l'État)*, cons. 8 et 9.

*qu'elles méconnaissent les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789 »<sup>18</sup>.*

Dans sa décision n° 2014-406 QPC du 9 juillet 2014 relative à l'absence d'information donnée aux propriétaires de biens placés sous main de justice sur la possibilité d'en demander la restitution, le Conseil constitutionnel a considéré « *qu'il résulte du premier alinéa de l'article 41-4 du code de procédure pénale que la requête aux fins de restitution ne peut être formée qu'après la décision de classement ou après que la juridiction saisie a épuisé sa compétence sans avoir statué sur la restitution des objets ; que le délai pour former cette réclamation est limité à six mois, quelle que soit la durée qui s'est écoulée entre la saisie des objets et la décision qui fait courir ce délai ;*

*« Considérant que les personnes qui sont informées dans les conditions prévues par le code de procédure pénale, selon le cas, de la décision de classement ou de la décision par laquelle la dernière juridiction saisie a épuisé sa compétence, sont ainsi mises à même d'exercer leur droit de réclamer la restitution des objets placés sous main de justice ; que, toutefois, la garantie du droit à un recours juridictionnel effectif impose que les propriétaires qui n'auraient pas été informés dans ces conditions soient mis à même d'exercer leur droit de réclamer la restitution des objets placés sous main de justice dès lors que leur titre est connu ou qu'ils ont réclamé cette qualité au cours de l'enquête ou de la procédure ; que, par suite, les dispositions contestées porteraient une atteinte disproportionnée au droit de ces derniers de former une telle réclamation si le délai de six mois prévu par les dispositions contestées pouvait commencer à courir sans que la décision de classement ou la décision par laquelle la dernière juridiction saisie a épuisé sa compétence ait été portée à leur connaissance ; que, sous cette réserve, les dispositions contestées ne méconnaissent pas les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 »<sup>19</sup>.*

## **2. – L'application à l'espèce**

Le requérant soutenait que les dispositions contestées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, dénie aux époux séparés ou divorcés, pour leur imposition commune portant sur la période antérieure à la séparation ou au divorce, le droit à un recours juridictionnel effectif. Selon lui, l'administration n'étant pas tenue d'informer l'époux avec lequel la procédure n'a pas été menée de l'existence de cette procédure ainsi que des voies et délais de recours, ce dernier n'est pas informé de l'existence d'une décision lui faisant grief, de sorte qu'il est privé de la possibilité de faire valoir ses droits.

---

<sup>18</sup> Décision n° 2014-390 QPC du 11 avril 2014, *M. Antoine H. (Destruction d'objets saisis sur décision du procureur de la République)*, cons.5.

<sup>19</sup> Décision n° 2014-406 QPC du 9 juillet 2014, *M. Franck I. (Transfert de propriété à l'Etat des biens placés sous main de justice)*, cons. 11 et 12.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a tout d'abord relevé « *que les dispositions contestées telles qu'interprétées instituent entre les personnes soumises à imposition commune une présomption irréfragable de représentation mutuelle pour la procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de la période d'imposition commune, quelle que soit l'évolution de leur situation matrimoniale, de leurs liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de leur résidence au cours de cette procédure* » (cons. 13).

Il en a déduit « *qu'il en résulte que la notification, à une seule de ces personnes, de l'avis de mise en recouvrement, qui constitue le dernier acte de la procédure d'imposition, fait courir, à l'égard de chacune d'entre elles, le délai de la réclamation contentieuse prévue par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales* » (cons. 13). Ainsi, contrairement à ce que faisait valoir le Premier ministre, le Conseil constitutionnel a considéré que la présomption irréfragable de représentation mutuelle instituée par les dispositions contestées est susceptible de faire obstacle au droit de l'époux avec lequel la procédure n'a pas été suivie de former une réclamation contentieuse, qui est la première étape du contentieux fiscal. Certes, comme le Premier ministre l'indiquait à juste titre, l'article L. 54 A du LPF est sans lien avec le contentieux de l'impôt. Toutefois, le contentieux fiscal débute par la réclamation préalable exigée par l'article L. 190 du LPF<sup>20</sup>, qui doit être formée dans les délais prévus par les dispositions de l'article R. 196-1 du LPF. Or, s'agissant de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, désormais établies par avis de mise en recouvrement<sup>21</sup>, le délai de réclamation court à compter de la notification de cet avis, qui est à la fois le dernier acte de la procédure d'imposition<sup>22</sup> et le premier acte de la procédure de recouvrement. C'est en tant que les dispositions contestées de l'article L. 54 A du LPF sont applicables à cet acte « biface », pivot entre la procédure d'imposition et de la procédure contentieuse, qu'elles sont susceptibles de faire obstacle au droit de l'époux avec lequel la procédure n'a pas été suivie de former une réclamation contentieuse.

Pour apprécier si la présomption de représentation mutuelle instituée par les dispositions contestées, compte tenu de son effet sur l'écoulement du délai de recours contentieux pour les deux conjoints, porte atteinte au droit à un recours juridictionnel effectif, le Conseil constitutionnel a distingué le cas des conjoints soumis à une imposition commune à la date de la notification de l'avis de mise en recouvrement du cas des conjoints qui sont soumis à une imposition distincte lors de la notification de l'avis de mise en recouvrement.

---

<sup>20</sup> La réclamation exigée par l'article L. 190 du LPF est un recours administratif préalable obligatoire (RAPO).

<sup>21</sup> Article L. 256 du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 55 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

<sup>22</sup> V. CE, 2 juillet 1986, n° 5123 2 : RJF 10/86 n° 880



Dans le premier cas, le Conseil constitutionnel a jugé que la présomption irréfragable de représentation mutuelle ne porte aucune atteinte au droit au recours : « *Considérant qu'il est loisible au législateur d'instituer une présomption irréfragable de représentation mutuelle entre les personnes soumises à imposition commune pour la procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de la période d'imposition commune* » (cons. 14).

Dans le second cas, le Conseil a relevé que : « *toutefois, lorsque deux personnes précédemment soumises à imposition commune font l'objet d'une imposition distincte à la date de notification de l'avis de mise en recouvrement, émis aux fins de recouvrer des impositions supplémentaires établies sur les revenus perçus par le foyer au cours de la période d'imposition commune, la garantie du droit à un recours juridictionnel effectif impose que chacune d'elles soit mise à même d'exercer son droit de former une réclamation contentieuse, dès lors qu'elle a informé l'administration fiscale du changement de sa situation matrimoniale, de ses liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de sa résidence et, le cas échéant, de son adresse* » (cons. 14).

Or, si la jurisprudence du Conseil d'État admet que la mise en jeu de la solidarité constitue pour le tiers débiteur solidaire un évènement lui ouvrant un délai propre de réclamation et lui permettant de contester tant la procédure que le bien-fondé de l'imposition, lors même qu'il a eu antérieurement connaissance de la nature et du montant des impositions mises à sa charge par un acte de recouvrement forcé<sup>23</sup>, cette jurisprudence ne trouve pas à s'appliquer s'agissant des ex-époux pour une raison simple, depuis l'intervention de la loi du 29 décembre 1982 : celui des deux époux demeuré ignorant de la dette fiscale commune n'est pas un tiers, de sorte que ce courant jurisprudentiel ne peut s'appliquer à son cas.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a émis une réserve d'interprétation, en considérant que « *les dispositions contestées porteraient une atteinte disproportionnée au droit des intéressés de former une telle réclamation si le délai de réclamation pouvait commencer à courir sans que l'avis de mise en recouvrement ait été porté à la connaissance de chacun d'eux ; que, sous cette réserve, les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales, qui ne méconnaissent ni les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution* » (cons 14). Il faut souligner que cette réserve ne vaut que pour les

---

<sup>23</sup> CE, 11 octobre 1995, n° 146994, Dulouard : RJF 12/95 n° 1418

cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, à l'exclusion des cotisations primitives.

Ce faisant, le Conseil constitutionnel n'a pas considéré que le droit à un recours juridictionnel effectif implique l'obligation pour l'administration fiscale de suivre intégralement, à l'égard des deux ex-époux, une double procédure d'imposition. Néanmoins, la jurisprudence du Conseil d'État relative aux débiteurs solidaires, si elle était transposée à l'ex-époux, devrait permettre en principe à ce dernier de former sa réclamation de manière éclairée. En effet, lorsque le comptable public réclame au tiers solidaire l'imposition, le Conseil d'État exige alors que l'administration fiscale lui communique l'ensemble des pièces du dossier utiles à sa demande<sup>24</sup>, l'objectif étant que l'intéressé puisse contester le bien-fondé et la régularité de la procédure d'imposition.

La décision du Conseil constitutionnel ne saurait cependant mettre en échec l'autorité de chose jugée. En l'état de la jurisprudence, les deux époux continuent de constituer un seul et même contribuable en matière d'impôt sur le revenu, de sorte que la condition d'identité de parties est jugée remplie<sup>25</sup>.

Comme il l'a déjà fait dans sa décision n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015<sup>26</sup>, le Conseil a limité dans le temps les effets de cette réserve en prévoyant qu'elle « *n'est applicable qu'aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies à compter de la date de publication de la présente décision* » (cons. 15).

Toutefois, afin de préserver l'effet utile de la réserve pour les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies antérieurement à la date de publication de la décision commentée et qui n'ont été notifiées qu'à un seul des anciens conjoints, le Conseil constitutionnel a considéré qu'il convenait de prévoir l'ouverture d'un délai de réclamation propre au débiteur qui n'a pas été destinataire de la décision d'imposition à compter du premier acte de recouvrement forcé : « *afin de préserver l'effet utile de la présente décision pour les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies antérieurement à la date de publication de cette décision, la mise en jeu de la responsabilité solidaire de l'une des personnes antérieurement soumises à imposition commune, par le premier acte de recouvrement forcé pour obtenir le paiement de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de la période de cette imposition commune, dès lors qu'elle n'a pas été destinataire de la décision d'imposition doit être regardée comme constituant un*

---

<sup>24</sup> CE 17 février 1988 n°49309 et n°49342 ; CE 17 février 1988 n°60842 : RJF 4/88 n°541.

<sup>25</sup> CE, 20 avril 1977, n° 96249 : RJF 6/77 n° 373.

<sup>26</sup> 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. 6.

*évènement lui ouvrant un délai propre de réclamation sur le fondement de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales* » (cons. 16). Ce faisant, il s'est inspiré de la jurisprudence du Conseil d'État relative à la réouverture d'un délai de réclamation propre au tiers débiteur lorsque sa responsabilité est mise en jeu<sup>27</sup>.

Sous cette réserve et dans ces conditions, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *notifiés à l'un d'eux* » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du LPF, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit.

---

<sup>27</sup>CE plén. 24 novembre 1971 n° 77 372 : Dr. fisc. 1971, comm. 1743 ; CE 21 novembre 1973, n° 86456 : Dr. fisc. 1974, comm. 102; CE 25 janvier 1989 n° 65426 : RJF 3/89 n° 372.