

Décision n° 2017-676 QPC  
du 1<sup>er</sup> décembre 2017

(Mme Élise D.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 21 septembre 2017 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 1330 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour Mme Élise D. par Mes Pierre Le Roux et André Loup, avocats au barreau des Hauts-de-Seine. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2017-676 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 773 du code général des impôts.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code civil ;
- le code général des impôts ;
- la loi du 25 février 1901 portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1901 ;
- le décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1981 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour la requérante par la SCP Piwnica et Molinié, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, enregistrées les 13 et 30 octobre 2017 ;

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 13 octobre 2017 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Jacques Molinié, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour la requérante, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 22 novembre 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIVIT :

1. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée à l'occasion d'un litige relatif à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre des années 2008 à 2011. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi de l'article 773 du code général des impôts dans sa rédaction résultant du décret du 15 septembre 1981 mentionné ci-dessus.

2. L'article 773 du code général des impôts, dans cette rédaction, prévoit, en ce qui concerne la déductibilité des dettes du défunt pour l'établissement des droits de mutation par décès :

« *Toutefois ne sont pas déductibles :*

« 1° *Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque, dans la forme et suivant les règles déterminées à l'article L. 20 du livre des procédures fiscales ;*

« 2° *Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans les articles 911, dernier alinéa, et 1100 du code civil.*

« *Néanmoins, lorsque la dette a été consentie par un acte authentique ou par un acte sous-seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires, et les personnes réputées interposées ont le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ;*

« 3° *Les dettes reconnues par testament ;*

« 4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans les formes prévues à l'article L. 20 du livre des procédures fiscales ; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent est seul déduit, s'il y a lieu ;

« 5° Les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue ».

3. Selon la requérante, les dispositions du 2° de cet article, rendues applicables à l'impôt de solidarité sur la fortune par l'article 885 D du code général des impôts, institueraient une différence de traitement injustifiée entre les redevables de cet impôt. En effet, selon que le redevable a contracté une dette auprès d'un membre de sa famille ou auprès d'un tiers, cette dette n'est pas déductible de son patrimoine dans les mêmes conditions. Cette différence de traitement, qui n'est pas en lien avec l'objectif poursuivi par la loi, serait contraire au principe d'égalité devant la loi. Par ailleurs, cette différence ne serait pas non plus fondée sur des critères objectifs et rationnels et ferait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. Il en résulterait une méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques. Enfin, ces dispositions ne permettraient au redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune de prouver l'existence et la sincérité de la dette contractée auprès d'un membre de sa famille qu'à la condition qu'elle ait été consentie par un acte authentique ou un acte sous seing privé ayant date certaine avant le fait générateur de l'impôt. En faisant ainsi peser sur certains contribuables une charge excessive, ces dispositions méconnaîtraient l'article 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le 2° de l'article 773 du code général des impôts.

5. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». 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.

6. Selon 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* ». 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. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

7. Par exception au principe, fixé à l'article 768 du code général des impôts, suivant lequel les dettes du défunt au jour de l'ouverture de la succession sont déductibles de l'actif successoral pour l'établissement des droits de mutation à titre gratuit, le premier alinéa du 2° de l'article 773 exclut la déduction des dettes contractées par le défunt à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont notamment réputées personnes interposées, en application du dernier alinéa de l'article 911 du code civil, les père et mère, les enfants et descendants, ainsi que l'époux de la personne incapable. Le second alinéa de ce 2° prévoit un tempérament à cette exclusion, en permettant aux héritiers et aux personnes interposées de prouver la sincérité et l'existence de la dette à condition que celle-ci ait fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession.

8. En premier lieu, s'il existe une différence de traitement entre les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune selon la personne auprès de laquelle ils ont souscrit ou non une dette, cette différence ne résulte pas du 2° de l'article 773 du code général des impôts, relatif aux droits de mutation à titre gratuit pour cause de décès, mais de l'article 885 D du même code, selon lequel l'impôt de solidarité sur la fortune est assis selon les mêmes règles que ces droits de mutation. Dès lors, il n'y a pas lieu pour le Conseil constitutionnel d'examiner l'argument tiré de cette différence de traitement, ni les autres arguments portant sur l'impôt de solidarité sur la fortune développés par la requérante à l'appui de ses griefs dirigés contre le 2° de l'article 773.

9. En second lieu, le législateur a subordonné la déduction des dettes du défunt à l'égard de ses héritiers ou à l'égard de personnes interposées à l'établissement de ces dettes par acte authentique ou par un acte sous-seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession.

Il a ainsi institué, pour l'établissement des droits de mutation à titre gratuit pour cause de décès, une différence de traitement entre les successions selon que les dettes du défunt ont été contractées, d'une part, à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées ou, d'autre part, à l'égard de tiers.

10. En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu permettre le contrôle de la sincérité de ces dettes et ainsi réduire les risques de minoration de l'impôt qu'il a jugés plus élevés dans le premier cas compte tenu des liens entre une personne et ses héritiers. Le législateur a donc poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

11. Par conséquent, la différence de traitement opérée par les dispositions contestées repose sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi. Dès lors, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés.

12. Le 2° de l'article 773 du code général des impôts, qui ne méconnaît ni le droit de propriété, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

#### LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1<sup>er</sup>. – Le 2° de l'article 773 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant du décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1981, est conforme à la Constitution.

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

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 30 novembre 2017, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Michel CHARASSE, Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 1<sup>er</sup> décembre 2017.