

Décision n° 2019-782 QPC  
du 17 mai 2019

(Mme Élise D.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 20 février 2019 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 301 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° 2019-782 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 885 D 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 général des impôts ;
- la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989 ;
- 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 le 14 mars 2019 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le même jour ;
- les secondes observations présentées pour la requérante par la SCP Piwnica et Molinié, enregistrées le 28 mars 2019 ;
- les autres 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 7 mai 2019 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

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. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi de l'article 885 D du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 23 décembre 1988 mentionnée ci-dessus.

2. L'article 885 D du code général des impôts, dans cette rédaction, prévoit :

*« L'impôt de solidarité sur la fortune est assis et les bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès sous réserve des dispositions particulières du présent chapitre ».*

3. La requérante soutient que cet article serait inconstitutionnel en ce qu'il rend applicable à l'impôt de solidarité sur la fortune le 2° de l'article 773 du code général des impôts, relatif aux droits de succession, et a ainsi pour effet d'interdire à un assujetti à l'impôt de solidarité sur la fortune de déduire de l'assiette de cet impôt les dettes qu'il a contractées auprès d'un de ses héritiers.

4. Ce renvoi au 2° de l'article 773 contreviendrait tout d'abord au principe d'égalité devant la loi. En effet, il introduirait une différence de traitement entre les redevables de cet impôt selon que le redevable a contracté une dette auprès d'un membre de sa famille ou auprès d'un tiers. Or, cette différence de traitement serait injustifiée dès lors que l'article 773 aurait pour seul objet d'éviter les fraudes aux droits de succession. Par ailleurs, à supposer même que le législateur ait entendu poursuivre un objectif de lutte contre la fraude fiscale dans le cadre de l'impôt de solidarité sur la fortune, cette différence de traitement ne serait pas cohérente avec cet objectif dès lors que le risque de fraude serait identique, que le prêteur soit un héritier ou une autre personne proche de l'emprunteur. Enfin, cette

différence de traitement serait dépourvue de toute justification lorsque le prêt est consenti par un héritier lui-même soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune et qui doit à ce titre inclure sa créance dans sa déclaration de patrimoine.

5. Le renvoi opéré par l'article 885 D au 2° de l'article 773 violerait également le principe d'égalité devant les charges publiques. Pour les raisons exposées précédemment, la différence de traitement contestée ne serait pas non plus fondée sur des critères objectifs et rationnels. Par ailleurs, ce renvoi aurait pour conséquence une situation dans laquelle le même prêt serait considéré, pour l'emprunteur, comme une dette fictive non déductible de son patrimoine et, pour le prêteur, comme une créance réelle imposable. Il en résulterait une double imposition contraire au principe d'égalité devant les charges publiques. La requérante soutient également que ce dispositif ferait peser une charge excessive sur le contribuable qui devrait intégrer dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune un bien sans pouvoir déduire de cette assiette la dette effectivement contractée pour l'achat de ce bien.

6. Enfin, pour ces mêmes raisons, la requérante soutient que les dispositions en cause méconnaîtraient le droit de propriété.

7. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le renvoi opéré par l'article 885 D du code général des impôts au 2° de l'article 773 du même code.

8. Selon 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* ». 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.

9. 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* ». Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. 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.

10. 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 du même code exclut la déduction des dettes contractées par le défunt à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées. 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.

11. L'article 885 D du code général des impôts prévoit que l'impôt de solidarité sur la fortune obéit aux mêmes règles que les droits de mutation par décès. Il résulte ainsi du renvoi opéré par cet article au 2° de l'article 773 du même code que les dettes contractées par le redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées ne peuvent être déduites de l'assiette de cet impôt, sauf si la dette a fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine avant la date du fait générateur de l'impôt.

12. En premier lieu, les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune selon que la dette qu'ils ont contractée l'a été à l'égard d'un de leurs héritiers ou d'une personne interposée, d'une part, ou à l'égard d'un tiers, d'autre part. Toutefois, en adoptant ces dispositions, le législateur a entendu permettre le contrôle de la sincérité de ces dettes et ainsi réduire les risques de minoration de l'impôt de solidarité sur la fortune qu'il a jugés plus élevés dans le premier cas compte tenu des liens unissant une personne et ses héritiers. Le législateur a donc poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

13. Par conséquent, et dès lors qu'un tel risque de minoration de l'impôt demeure y compris lorsque les héritiers auprès desquels l'emprunt a été contracté sont eux-mêmes redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune, 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.

14. En second lieu, d'une part, les dispositions contestées n'ont pas pour objet d'interdire à un redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune, qui souhaite déduire de son patrimoine la dette contractée auprès d'un héritier ou d'une personne interposée, d'en prouver l'existence et la sincérité. Elles ont seulement pour objet d'exiger à cette fin qu'elle ait fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine.

15. D'autre part, dans l'hypothèse où cette formalité n'a pas été respectée et où l'héritier ou la personne interposée ayant consenti le prêt sont eux-mêmes redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune, les dispositions contestées n'ont pas pour effet d'imposer deux fois une même personne sur un même patrimoine.

16. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance de l'égalité devant les charges publiques doit être écarté. Il en est de même du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

17. Le renvoi opéré par l'article 885 D du code général des impôts au 2° de l'article 773 du même code, 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 renvoi opéré par l'article 885 D du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989, au 2° de l'article 773 du même code 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 16 mai 2019, où siégeaient : M. Alain JUPPÉ exerçant les fonctions de Président, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET et Michel PINAULT.

Rendu public le 17 mai 2019.