



Décision n° 2019 - 782 QPC

Article 885 D du code général des impôts

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

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel - 2019

Sommaire

I. Contexte des dispositions contestées	4
II. Constitutionnalité des dispositions contestées.....	11

Table des matières

I. Contexte des dispositions contestées	4
A. Dispositions contestées	4
1. Code général des impôts	4
- Article 885 D.....	4
B. Évolution des dispositions contestées	5
1. Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982.....	5
- Article 2	5
- Article 9	5
2. Décret n° 82-881 du 15 octobre 1982 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.....	5
- Article 1 ^{er}	5
3. Loi n° 86-824 du 11 juillet 1986 de finances rectificative pour 1986	6
4. Loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989.....	6
- Article 26	6
5. Version de l'article jusqu'au 31 décembre 2017	6
- Article 885 D.....	6
6. Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018	6
- Article 21	6
C. Autres dispositions	7
1. Code général des impôts	7
- Article 767	7
- Article 768	7
- Article 769	7
- Article 770	7
- Article 773	8
- Article 774	8
D. Jurisprudence judiciaire.....	8
- Cass. com., 17 mai 1988, n° 87-10929	8
- Cass. com., 9 avril 1991, n° 89-16780	9
- Cass. com., 10 juin 1997, n° 95-14543	9
II. Constitutionnalité des dispositions contestées.....	11
A. Normes de référence.....	11
Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789	11
- Article 6	11
- Article 13	11
- Article 17	11
B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	11
- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]	11
- Décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, Mme Françoise B. [Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées].....	12
- Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, Loi de finances pour 2017.....	13
- Décision n° 2016-614 QPC du 1er mars 2017, M. Dominique L. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié].....	13
- Décision n° 2017-676 QPC du 1er décembre 2017, Mme Élise D. [Déductibilité des dettes du défunt à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées].....	14

- Décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017, M. Jean-Philippe C. [Assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune].....	16
- Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, Loi de finances pour 2018.....	17

I. Contexte des dispositions contestées

A. Dispositions contestées

1. Code général des impôts

Première Partie : Impôts d'État

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune

Section II : Assiette de l'impôt

- Article 885 D

Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988

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.

B. Évolution des dispositions contestées

1. Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982

- Article 2

Modifié par Loi n°82-1126 du 29 décembre 1982 - art. 16 JORF 30 DECEMBRE 1982 en vigueur 1 JANVIER 1983

Il est institué, à compter du 1er janvier 1982, un impôt annuel sur les grandes fortunes.

Sont soumises à l'impôt, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à 3.200.000 F :

1° Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France :

2° Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France.

Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1er janvier de chaque année.

- Article 9

Créé par LOI 81-1160 1981-12-30 Finances pour 1982 JORF 31 DECEMBRE 1981 en vigueur 1ER JANVIER 1982

L'impôt est assis, recouvré et acquitté et les bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que les droits de mutation par décès, à l'exception des dispositions des articles 793, 1 et 2 1° et 3°, 1715 à 1716 A, 1717, 1722 bis et 1722 quater du code général des impôts, 392 de l'annexe III au même code, L. 181 du livre des procédures fiscales du nouveau code des impôts et sous réserve des dispositions particulières de la présente loi de finances. Les dispositions de l'article 793, 1 3°, sont toutefois applicables à l'impôt sur les grandes fortunes lorsque les parts détenues dans le groupement forestier sont représentatives d'apports constitués par des biens mentionnés audit 3°. Sont également applicables à l'impôt sur les grandes fortunes, les dispositions des articles 164 D, 173 A, 204 2, 1685 1 du code général des impôts et des articles L. 16, L. 64, L. 72-1° et L. 167 du livre des procédures fiscales du nouveau code des impôts.

2. Décret n° 82-881 du 15 octobre 1982 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

- Article 1^{er}

Le code général des impôts est, à la date du 1^{er} septembre 1982, modifié et complété comme suit :

(...)

Article 885 D

L'impôt sur les grandes fortunes 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. Loi n° 86-824 du 11 juillet 1986 de finances rectificative pour 1986

Article 24

A compter du 1^{er} janvier 1987, l'impôt sur les grandes fortunes est supprimé et les articles 885 A à 885 X, 1723 *ter* OOA, 1723 *ter* OOB et 1727 A du code général des impôts sont abrogés.

A l'article 990 A du même code, les mots : « au titre de l'impôt sur les grandes fortunes » sont supprimés.

4. Loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989

- Article 26

I. Il est institué, à compter du 1^{er} janvier 1989, un impôt annuel de solidarité sur la fortune. Sont applicables à cet impôt les articles 885 A à 885 X, 1723 *ter* OOA et 1723 *ter* OOB du code général des impôts qui sont remis en vigueur dans la rédaction qui résultait du décret n° 86-1086 du 7 octobre 1986. (...)

5. Version de l'article jusqu'au 31 décembre 2017

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune

Section II : Assiette de l'impôt

- Article 885 D

Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988

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.

6. Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

- Article 21

34° Le chapitre Ier bis du titre IV de la première partie du livre Ier est abrogé ;

C. Autres dispositions

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière, timbre, impôt sur la fortune, immobilière

Chapitre premier : Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière

Section II : Les tarifs et leur application

VI : Mutations à titre gratuit

B : Assiette des droits de mutation à titre gratuit

2 : Dispositions spéciales aux successions

b : Passif déductible

1° : Legs particuliers

- **Article 767**

Lorsque les héritiers ou légataires universels sont grevés de legs particuliers de sommes d'argent non existantes dans la succession et qu'ils ont acquitté le droit sur l'intégralité des biens de cette même succession, le même droit n'est pas dû pour ces legs; conséquemment, les droits déjà payés par les légataires particuliers doivent s'imputer sur ceux dus par les héritiers ou légataires universels.

2° : Dettes du défunt

- **Article 768**

Pour la liquidation des droits de mutation par décès, les dettes à la charge du défunt sont déduites lorsque leur existence au jour de l'ouverture de la succession est dûment justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite.

- **Article 769**

Les dettes à la charge du défunt, qui ont été contractées pour l'achat de biens compris dans la succession et exonérés des droits de mutation par décès ou dans l'intérêt de tels biens, sont imputées par priorité sur la valeur desdits biens.

Il en est de même des dettes garanties par des biens exonérés des droits de mutation par décès, lorsqu'il est établi que le ou les emprunts ont été contractés par le de cujus ou son conjoint en vue de soustraire tout ou partie de son patrimoine à l'application de ces droits.

- **Article 770**

Les dettes dont la déduction est demandée sont détaillées, article par article, dans un inventaire certifié par le déposant et annexé à la déclaration de la succession.

A l'appui de leur demande, les héritiers ou leurs représentants doivent indiquer, soit la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, soit la date de la décision judiciaire et la juridiction dont elle émane.

Ils doivent représenter les autres titres, actes ou écrits que le créancier ne peut, sous peine de dommages-intérêts, se refuser à communiquer sous récépissé.

- **Article 773**

Modifié par Décret n°2013-463 du 3 juin 2013 - art. 1

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 l'article 911, dernier alinéa, 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.

NOTA :

Modification effectuée en conséquence de l'article 10-II de la loi n° 2002-305 du 4 mars 2002.

- **Article 774**

Modifié par Ordonnance n°2010-462 du 6 mai 2010 - art. 1

Modifié par Décret n°2011-645 du 9 juin 2011 - art. 1 (V)

Par dérogation aux dispositions du 2° de l'article 773, l'existence et la sincérité des dettes résultant de l'application des articles L. 321-13 et suivants du code rural et de la pêche maritime sont suffisamment prouvées à l'égard de l'administration par tous actes et écrits, même postérieurs au décès d'un exploitant agricole, susceptibles de faire preuve en justice entre les cohéritiers ou représentants de l'exploitant. L'héritier créancier de la succession est toutefois tenu de fournir, dans les formes et suivant les règles déterminées par l'article L. 20 du livre des procédures fiscales, une attestation, datée et signée par lui, mentionnant le montant de sa créance sur la succession de l'exploitant.

D. Jurisprudence judiciaire

- **Cass. com., 17 mai 1988, n° 87-10929**

Attendu qu'il résulte du jugement déféré (tribunal de grande instance de Clermont-Ferrand, 18 décembre 1986) que Mme D... est décédée le 30 septembre 1977 en laissant pour héritiers deux nièces, Mmes Catherine Z..., épouse Verdier et Marie-Elisabeth Z..., et un neveu François Z... (les consorts Z...) ; que Mme D... exploitait, sous forme d'entreprise individuelle avec son frère, le père des consorts Z..., un fonds de commerce situé dans un immeuble appartenant à celui-ci à la suite d'un partage du 15 avril 1958 ; que d'après les consorts Z..., Mme D... aurait versé au compte-courant de l'entreprise, les loyers par elle dus pour l'immeuble ainsi qu'un capital décès versé à la suite du décès de M. Z... et une indemnité d'expropriation revenant aux consorts Z... ; que lors de la déclaration de succession de Mme D..., les consorts Z... ont déduit un passif de 310 006 francs représentant selon eux le montant des dettes de Mme D... envers eux ; que l'administration des Impôts a adressé aux consorts Z... deux avis de redressement les 9 juillet et 30 octobre 1984 réintégrant cette somme dans l'actif de la succession ; que le tribunal a rejeté la réclamation des consorts Z... tendant à l'annulation de ces deux avis par jugement du 18 décembre 1986 ; Sur le premier moyen, pris en ses trois branches et sur le second moyen, réunis :

Attendu que les consorts Z... font grief au jugement déféré d'avoir ainsi statué au motif notamment que les conditions prévues à l'article 773-2° du Code général des Impôts étaient applicables en l'espèce, alors, selon le pourvoi, d'une part, que viole l'article 1371 du Code civil et par là même l'article 773-2° du Code général des Impôts le jugement attaqué qui, pour refuser la qualification de quasi-contrat à l'opération complexe litigieuse, se fonde sur la circonstance inopérante au regard de ces textes que la dette ne résulte pas d'une obligation ayant pris naissance sans la participation de la débitrice ; alors, d'autre part, qu'en se bornant à déduire l'existence d'un prêt des seules énonciations de la correspondance adressée par l'un des héritiers aux services fiscaux sans rechercher, comme l'y invitait l'assignation de tous les héritiers, l'exacte qualification des actes accomplis par la défunte, le jugement attaqué a violé l'article 12 du nouveau Code de procédure civile ; alors, au surplus, qu'en affirmant l'existence d'un contrat de prêt, sans caractériser l'existence du consentement des parties, le jugement attaqué a privé sa décision de base légale au regard tant de l'article 1108 du Code civil que de l'article 773-2° du Code général des Impôts ; et alors, enfin, que, en s'abstenant de rechercher si l'acte de partage à la suite duquel Mme D... est devenue locataire, la comptabilité de la défunte et la perception par l'Administration d'un droit d'enregistrement sur les loyers payés par elle n'établissaient pas la sincérité et l'existence de la dette figurant dans le compte courant pour le montant desdits loyers, le tribunal attaqué a privé sa décision de base légale au regard de l'article 773-2° du Code général des impôts, dont la seule finalité est d'exclure des dettes déductibles du passif celles ayant un caractère fictif ; Mais attendu, abstraction faite du motif surabondant critiqué par la première branche du premier moyen, que le tribunal, appréciant la portée des éléments de preuve versés aux débats, a retenu qu'il résultait des déclarations de l'un des héritiers que la somme de 310 006,87 francs correspondait à un prêt accordé à Mme D... par leur mère, aux droits de laquelle ils se trouvaient, et non à une dette de loyers à eux dus par la défunte ; qu'en l'état de ces énonciations, le tribunal a pu considérer que la dette avait été consentie par la défunte au profit de ses héritiers par personne interposée et, après avoir constaté qu'elle ne l'avait pas été par un acte authentique ou par un acte sous seing privé ayant date certaine au jour de l'ouverture de la succession, en a déduit à bon droit que la somme litigieuse n'était pas déductible de l'actif successoral ; que les deux moyens ne sont fondés en aucune de leurs branches ; PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

- **Cass. com., 9 avril 1991, n° 89-16780**

Vu l'article 773-2° du Code général des impôts ;

Attendu que les dettes d'origine contractuelle consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées ne peuvent être déduites de l'actif successoral que si elles ont été consenties par un acte authentique ou par un acte sous seing privé ayant date certaine au sens de l'article 1328 du Code civil autrement que par le décès et si leur sincérité et leur existence au jour de l'ouverture de la succession sont établies ;

Attendu que pour décider que les prêts consentis par M. X... à son épouse étaient déductibles, le jugement attaqué retient que l'épouse résidait à l'étranger et que sa banque avait établi des documents intitulés " compte rendu de réalisation d'un emprunt n'ayant pas le caractère d'investissement direct contracté à l'étranger par un résident auprès d'un non-résident " puis les avait adressés à la direction du Trésor ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que le document pris en considération ne donnait pas date certaine au contrat de prêt au sens de l'article 1328 du Code civil, le Tribunal a violé le texte susvisé ;

- **Cass. com., 10 juin 1997, n° 95-14543**

Vu l'article 773.2° du Code général des impôts ;

Attendu qu'aux termes de ce texte les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées ne sont déductibles de l'actif successoral que si elles ont été consenties 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 ; qu'à cette condition seulement les héritiers, donataires, légataires, personnes interposées ont le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ;

Attendu, selon le jugement attaqué, que les frère et soeur de M. Jacques X..., leur père, ont prétendu déduire de l'actif successoral une certaine somme, représentant selon eux le montant d'un prêt qu'ils lui auraient consenti pour le financement de sa maison ; que l'Administration n'a pas accepté cette déduction et que les héritiers ont fait opposition à l'avis de mise en recouvrement des droits complémentaires résultant du redressement effectué ;

Attendu que, pour accueillir cette demande, le jugement énonce que la présomption de fictivité de la dette résultant de l'article 773 du Code général des impôts peut être, même si elle n'a pas été constatée selon les formes prescrites par ce texte, écartée par des preuves contraires, lesquelles résultent en l'espèce de l'émission de chèques correspondant au paiement des factures de construction ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'il n'était pas contesté que la dette n'ait été consentie ni par acte authentique, ni par acte sous seing privé ayant date certaine autrement que par le décès d'une des parties contractantes, le Tribunal a violé le texte susvisé ;

II. Constitutionnalité des dispositions contestées

A. Normes de référence

Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- Article 6

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- Article 13

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.

- Article 17

La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]

1. Considérant qu'aux termes de l'article 155 A du code général des impôts : « I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

« - soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

« - soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

« - soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

« II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France.

« III. La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend » ;

2. Considérant que, selon le requérant, ces dispositions portent atteinte au « principe de personnalité » et au « principe de proportionnalité » de l'impôt ; qu'elles porteraient également atteinte au principe de nécessité des peines et au respect des droits de la défense ;

3. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 » ; que 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 ; 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 qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

4. Considérant, en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

- **Décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, Mme Françoise B. [Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées]**

5. La requérante reproche aux dispositions contestées d'établir une différence de traitement, pour l'exemption du recours en récupération, d'une part, entre les frères et sœurs du bénéficiaire de l'aide sociale et certains de ses héritiers, d'autre part, entre les personnes handicapées et les personnes âgées et, enfin, entre les personnes handicapées elles-mêmes selon leur lieu d'hébergement. Cette différence de traitement méconnaîtrait les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

6. 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 ». Ce 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.

7. 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.

8. Le législateur a entendu conférer à l'aide sociale un caractère subsidiaire. En effet, elle n'est versée que pour compléter les ressources propres du demandeur en cas de carence des débiteurs de la créance d'aliments préalablement sollicités. Les prestations fournies à ce titre font l'objet, en application de l'article L. 132-8 du code de l'action sociale et des familles, d'un recours en récupération par la personne publique ayant attribué l'aide sociale. Selon ces dispositions, le recours est exercé contre le bénéficiaire revenu à meilleure fortune, contre sa succession ou contre le donataire et le légataire.

9. L'article L. 344-5 du même code fixe les conditions financières de la prise en charge des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées accueillies dans les établissements sociaux et médico-sociaux mentionnés au b du 5° et au 7° du paragraphe I de l'article L. 312-1 de ce code. Ces frais sont à la charge, en premier lieu, de l'intéressé et, pour le surplus éventuel, de l'aide sociale. Le 2° de l'article L. 344-5 précise que cette aide sociale est versée sans sollicitation préalable des droits alimentaires et prévoit un recours en récupération limité sur le patrimoine du bénéficiaire et sur sa succession. Ainsi, le recours en récupération est exclu non seulement à l'égard du bénéficiaire revenu à meilleure fortune mais aussi à l'égard de certains de ses héritiers : son conjoint, ses enfants, ses parents, ses légataires ou donataires et toute autre personne ayant assumé de façon effective et constante sa prise en charge.

10. En premier lieu, en exemptant certaines personnes du recours en récupération instauré par l'article L. 132-8 du code de l'action sociale et des familles, le législateur a entendu tenir compte d'une part, de l'aide apportée à la personne handicapée bénéficiaire de l'aide sociale et, d'autre part, de la proximité particulière des personnes exemptées avec elle. Il a distingué, parmi les héritiers, ceux qui ont effectivement assumé la prise en charge de l'intéressée, ceux, parents, enfants ou conjoint, qui peuvent être présumés l'avoir fait, parce qu'ils sont tenus à son égard par une obligation alimentaire légale, et ceux, donataires ou légataires, qui lui sont liés par une proximité particulière que manifeste la gratification qu'elle leur a consentie. La distinction ainsi opérée avec les autres héritiers repose sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi.

11. En deuxième lieu, les personnes handicapées n'étant pas placées dans la même situation que les personnes âgées au regard des exigences de leur prise en charge par l'aide sociale, le législateur pouvait, sans méconnaître le principe d'égalité, prévoir des modalités différentes de récupération de l'aide sociale dans l'un et l'autre cas.

12. En dernier lieu, l'article L. 344-5-1 du code de l'action sociale et des familles étend aux personnes handicapées hébergées dans des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes ou des unités de soins de longue durée le régime d'exemption de recours en récupération prévu à l'article L. 344-5 dans deux situations : lorsque les intéressées étaient précédemment hébergées dans un établissement dédié au handicap ou lorsque leur incapacité a été reconnue au moins égale à un pourcentage fixé par décret avant leurs soixante-cinq ans. Les personnes handicapées âgées peuvent être prises en charge au titre de l'aide sociale, soit en raison de leur handicap, soit en raison de leur âge. En faisant prévaloir, selon le cas, l'âge ou le handicap, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi.

- **Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, Loi de finances pour 2017**

. En ce qui concerne le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques :

20. 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.

21. Les dispositions contestées ne prévoient la réintégration des revenus distribués à une société que si celle-ci est contrôlée par le redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune. En outre, elles ne s'appliquent que si l'existence de cette société et le choix d'y recourir caractérisent un montage dont le but principal est d'éluider tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du plafonnement. Enfin, seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement.

22. Toutefois, ces dispositions ne sauraient, sans que soit méconnu le respect des capacités contributives des contribuables, avoir pour effet d'intégrer dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année d'imposition. En conséquence, la réintégration dans le calcul du plafonnement des revenus distribués à la société contrôlée par le contribuable implique que l'administration démontre que les dépenses ou les revenus de ce dernier sont, au cours de l'année de référence du plafonnement et à hauteur de cette réintégration, assurés, directement ou indirectement, par cette société de manière artificielle.

23. Ainsi, sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, les dispositions contestées ne sont pas contraires au principe d'égalité devant les charges publiques.

- **Décision n° 2016-614 QPC du 1er mars 2017, M. Dominique L. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié]**

. En ce qui concerne les dispositions contestées du 4 bis :

4. 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.

5. L'article 123 bis du code général des impôts prévoit l'imposition des avoirs détenus à l'étranger par une personne physique fiscalement domiciliée en France, par l'intermédiaire d'une entité juridique dont les actifs sont principalement financiers et soumise à un régime fiscal privilégié. À cette fin, il soumet à l'impôt sur le revenu, selon des règles dérogatoires au droit commun, les bénéficiaires et les revenus positifs de cette entité, réputés acquis par la personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient dans cette entité. En vertu de son 4 bis, l'article 123 bis n'est pas applicable lorsque l'entité est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne et que son exploitation ou la détention d'actions, parts ou droits en son sein ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

6. En adoptant l'article 123 bis, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de personnes physiques qui détiennent des participations dans des entités principalement financières localisées hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle.

7. Toutefois, l'exemption d'application de l'article 123 bis en cas d'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française ne bénéficie qu'aux entités localisées dans un État de l'Union européenne. Or, aucune autre disposition législative ne permet au contribuable d'être exempté de cette application en prouvant que la localisation de l'entité dans un autre État ou territoire n'a pas pour objet ou pour effet un tel contournement. Ce faisant, le législateur a porté une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques.

8. Sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, il en résulte que les mots « , lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne, » figurant au 4 bis de l'article 123 bis du code général des impôts doivent être déclarés contraires à la Constitution.

. En ce qui concerne le second alinéa du 3 :

9. Le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts définit forfaitairement un montant minimal de revenu imposable, applicable lorsque l'entité juridique est localisée soit dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, soit dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du même code. Ce montant forfaitaire est calculé en multipliant l'actif net ou la valeur nette des biens de l'entité, dans la proportion des actions, parts ou droits financiers détenus par le contribuable, par un taux d'intérêt fixé par voie réglementaire.

10. En adoptant ces dispositions, le législateur, eu égard aux insuffisances des échanges d'informations avec les États ou territoires en cause, a entendu remédier à la difficulté pour l'administration française de disposer des éléments nécessaires à la détermination du résultat imposable de l'entité juridique et au calcul des revenus réputés acquis par la personne physique.

11. En premier lieu, compte tenu de la déclaration d'inconstitutionnalité mentionnée au paragraphe 8 de la présente décision, le contribuable pourra, quel que soit l'État ou le territoire dans lequel l'entité est localisée, être exempté de l'application de l'article 123 bis en l'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française.

12. En second lieu, les dispositions du second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions.

13. Sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts, qui ne méconnaît ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

- **Décision n° 2017-676 QPC du 1er décembre 2017, Mme Élise D. [Deductibilité des dettes du défunt à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées]**

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.

- **Décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017, M. Jean-Philippe C. [Assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune]**

1. L'article 885 G ter du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011 mentionnée ci-dessus, prévoit : « Les biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 bis ainsi que les produits qui y sont capitalisés sont compris, pour leur valeur vénale nette au 1er janvier de l'année d'imposition, selon le cas, dans le patrimoine du constituant ou dans celui du bénéficiaire qui est réputé être un constituant en application du II du même article 792-0 bis.

« Le premier alinéa du présent article ne s'applique pas aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ».

2. Le requérant, rejoint par les intervenants, reproche à ces dispositions de porter atteinte aux facultés contributives des contribuables, en méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, en ce qu'elles conduisent à imposer le constituant d'un trust irrévocable et discrétionnaire à raison des biens placés dans ce trust alors même qu'il en est dépossédé et qu'il n'en a plus la disposition. Il soutient également que la présomption irréfragable de propriété pesant sur le constituant revêt un caractère disproportionné au regard de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa de l'article 885 G ter du code général des impôts.

4. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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.

5. Les dispositions contestées incluent les biens ou droits placés dans un trust, ainsi que les produits qui y sont capitalisés, dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune dû par le constituant du trust ou de son bénéficiaire réputé constituant. Ces dispositions ne s'appliquent pas, sous certaines conditions, aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du code général des impôts.

6. En instituant l'impôt de solidarité sur la fortune, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits.

7. En adoptant les dispositions contestées applicables aux biens ou droits placés dans un trust, le législateur a instauré, à des fins de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, une présomption de rattachement au patrimoine du constituant de ces biens, droits ou produits. Le législateur a ainsi tenu compte de la difficulté, inhérente aux trusts, de désigner la personne qui tire une capacité contributive de la détention de tels biens, droits ou produits.

Ce faisant, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qu'il a poursuivi.

8. Les dispositions contestées ne sauraient toutefois, sans que soit méconnue l'exigence de prise en compte des capacités contributives du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant du trust, faire obstacle à ce que ces derniers prouvent que les biens, droits et produits en cause ne leur confèrent aucune capacité contributive, résultant notamment des avantages directs ou indirects qu'ils tirent de ces biens, droits ou produits. Cette preuve ne saurait résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur.

9. Sous la réserve énoncée au paragraphe 8, le premier alinéa de l'article 885 G ter du code général des impôts, qui ne méconnaît ni l'article 13 de la Déclaration de 1789, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

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

71. L'article 974 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant des soixante-cinquième à soixante-dix-huitième alinéas de l'article 31, détermine le passif déductible de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière. Son paragraphe I prévoit que certaines dettes sont déductibles de la valeur des biens ou droits immobiliers et des parts ou actions taxables. Son paragraphe II prévoit des règles de déductibilité spécifiques pour les prêts prévoyant le remboursement du capital au terme du contrat et les prêts ne prévoyant pas de terme pour le remboursement du capital. Son paragraphe III dispose que ne sont pas déductibles les dettes correspondant à des prêts contractés directement ou indirectement auprès de certaines personnes et, notamment, selon le 1° de ce paragraphe, auprès du redevable, de son conjoint, partenaire ou concubin ou des enfants mineurs de ces personnes. Son paragraphe IV prévoit des règles spécifiques de déductibilité, moins favorables, lorsque la valeur vénale des biens taxables excède cinq millions d'euros et que le total des dettes admises en déduction excède 60 % de cette valeur.

72. Les députés auteurs de la première saisine soutiennent que le 1° du paragraphe III et le paragraphe IV de l'article 974 portent atteinte au principe d'égalité devant la loi. Ils estiment que, dès lors que l'imputabilité des dettes vise à rapprocher la taxation de la faculté contributive du redevable, les distinctions opérées ne répondent à aucune justification objective et rationnelle.

73. Les députés auteurs de la deuxième saisine estiment que le paragraphe IV de l'article 974 contrevient au principe d'égalité devant les charges publiques au motif que cette disposition crée un effet de seuil disproportionné.

74. Les sénateurs requérants contestent la constitutionnalité des paragraphes II et IV de l'article 974. Ils soutiennent que le paragraphe II institue une présomption irréfragable de fraude fiscale et que, en ne permettant pas au contribuable d'apporter la preuve que le recours aux emprunts visés par ce paragraphe est justifié par des raisons autres que fiscales, le législateur a méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques. S'agissant du paragraphe IV, ils reprochent également au législateur d'avoir créé un effet de seuil contraire au principe d'égalité devant les charges publiques.

75. En premier lieu, en adoptant les dispositions du paragraphe II de l'article 974, le législateur a entendu éviter que la conclusion de contrats de prêts prévoyant un remboursement de la totalité du capital à l'issue d'un délai important permette au contribuable de diminuer artificiellement la base taxable à l'impôt sur la fortune immobilière. Par ailleurs, sans remettre en cause la déductibilité de l'emprunt, ces dispositions se bornent à déterminer le rythme suivant lequel celui-ci est déductible. Dès lors, ces dispositions, qui n'instituent pas une présomption de fraude fiscale, ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques.