

Décision n° 2021-923 QPC  
du 9 juillet 2021

(M. Walter G.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 12 mai 2021 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 542 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 M. Walter G. par la SCP Bernard Hémery, Carole Thomas-Raquin, Martin Le Guerer, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2021-923 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 757 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

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° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 ;
- 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 le requérant par la SCP Bernard Hémery, Carole Thomas-Raquin, Martin Le Guerer, enregistrées le 26 mai 2021 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le même jour ;

– les secondes observations présentées pour le requérant par la SCP Bernard Hémery, Carole Thomas-Raquin, Martin Le Guerer, enregistrées le 3 juin 2021 ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Bernard Hémery, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour le requérant, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 1<sup>er</sup> juillet 2021 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. L'article 757 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 juillet 2011 mentionnée ci-dessus, prévoit :

*« Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit. Ces droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.*

*« La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.*

*« Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 ».*

2. Le requérant reproche, en premier lieu, à ces dispositions de soumettre les dons manuels aux droits de mutation à titre gratuit en leur appliquant le tarif et les abattements en vigueur non au jour de la donation, mais à celui auquel intervient, le cas échéant, la révélation du don à l'administration fiscale. Ainsi, des dons d'une valeur identique réalisés à la même date peuvent être soumis à des règles d'imposition distinctes sur la base de ce seul critère. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée entre les donataires, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Par ailleurs, faute d'avoir fixé un délai au contribuable pour déclarer un don manuel, le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions affectant ces mêmes principes.

3. Le requérant soutient, en second lieu, que ces dispositions engendreraient une impossibilité pour le donataire de prévoir les règles de taxation susceptibles de lui être appliquées, en méconnaissance du principe de sécurité juridique découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le deuxième alinéa de l'article 757 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. En application du premier alinéa de l'article 757 du code général des impôts, les dons manuels sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit lorsqu'ils font l'objet d'une déclaration ou d'un enregistrement par le donataire ou ses représentants ou lorsqu'ils donnent lieu à une reconnaissance judiciaire. Le tarif des droits et les abattements applicables au donataire sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.

8. Les dispositions contestées prévoient que ces règles s'appliquent également lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.

9. En premier lieu, le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement. Il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé. Les dons manuels consistant en la remise matérielle d'un bien meuble, le législateur a choisi de ne soumettre leur réalisation à aucune formalité particulière. En prévoyant que, lorsqu'un don manuel est révélé à l'administration fiscale par le donataire, le fait générateur de l'imposition se situe au jour, non de sa réalisation, mais de sa révélation, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi.

10. En second lieu, en soumettant les dons révélés aux mêmes règles d'imposition que les dons déclarés, enregistrés ou reconnus en justice, ces dispositions ne créent, par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les donataires.

11. Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent donc être écartés. Il en va de même du grief tiré de la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans des conditions affectant ces mêmes principes.

12. Par conséquent, le deuxième alinéa de l'article 757 du code général des impôts, qui ne méconnaît pas non plus les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, ni aucun autre droit ou liberté que le Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

#### LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1<sup>er</sup>. – Le deuxième alinéa de l'article 757 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, 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 8 juillet 2021, où siégeaient : M. Laurent FABIUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, M. Alain JUPPÉ, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne

LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI, MM. Jacques MÉZARD et Michel PINAULT.

Rendu public le 9 juillet 2021.