

Décision n° 2010-88 QPC
du 21 janvier 2011

(Mme Danièle B.)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 22 octobre 2010 par le Conseil d'État (décision n° 342565 du 22 octobre 2010), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par Mme Danièle B. et relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 168 du code général des impôts.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Vu les observations produites pour la requérante par Me Alain Frenkel, avocat au barreau de Paris, enregistrées le 16 novembre 2010 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 16 novembre 2010 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

Me Frenkel pour la requérante et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 6 janvier 2011 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant qu'aux termes de l'article 168 du code général des impôts : « 1. - En cas de disproportion marquée entre le train de vie

d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après, compte tenu, le cas échéant, de la majoration prévue au 2, lorsque cette somme est supérieure ou égale à 40 000 euros ; cette limite est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu :

« Éléments du train de vie : base :

« 1. Valeur locative cadastrale de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel : cinq fois la valeur locative cadastrale.

« 2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel : cinq fois la valeur locative cadastrale.

« 3. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes :

« – pour la première personne âgée de moins de 60 ans : 4 600 euros

« – pour chacune des autres personnes : 5 700 euros.

« La base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les personnes employées principalement pour l'exercice d'une profession.

« Il n'est pas tenu compte du premier employé de maison.

« Il est fait abstraction du second employé de maison lorsque le nombre des personnes âgées de 65 ans ou infirmes vivant sous le même toit est de quatre au moins.

« 4. Voitures automobiles destinées au transport des personnes : la valeur de la voiture neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.

« Toutefois, la base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les voitures appartenant aux pensionnés de guerre bénéficiaires du statut des grands invalides, ainsi qu'aux aveugles et grands infirmes civils titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

« Elle est également réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule.

« 5. Motocyclettes de plus de 450 centimètres cube : la valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.

« 6. Yachts ou bateaux de plaisance à voiles avec ou sans moteur auxiliaire jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale :

« – pour les trois premiers tonneaux : 1 140 euros

« – pour chaque tonneau supplémentaire :

« – de 4 à 10 tonneaux : 340 euros

- « – de 10 à 25 tonnes : 460 euros
- « – au-dessus de 25 tonnes : 910 euros.

« Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

« Le nombre de tonnes à prendre en considération est égal au nombre de tonnes correspondant à la jauge brute sous déduction, le cas échéant, d'un abattement pour vétusté égal à 25 %, 50 % ou 75 % suivant que la construction du yacht ou du bateau de plaisance a été achevée depuis plus de cinq ans, plus de quinze ans ou plus de vingt-cinq ans. Le tonnage ainsi obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'unité immédiatement inférieure.

« 7. Bateaux de plaisance à moteur fixe ou hors-bord d'une puissance réelle d'au moins 20 CV :

- « – pour les vingt premiers chevaux : 910 euros
- « – par cheval-vapeur supplémentaire : 69 euros.

« Toutefois, la puissance n'est comptée que pour 75 %, 50 % ou 25 %, en ce qui concerne les bateaux construits respectivement depuis plus de cinq ans, quinze ans et vingt-cinq ans.

« Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

« 8. Avions de tourisme : par cheval-vapeur de la puissance réelle de chaque avion : 69 euros.

« 9. Chevaux de course âgés au moins de deux ans au sens de la réglementation concernant les courses :

- « – par cheval de pur sang : 4 600 euros
- « – par cheval autre que de pur sang et par trotteur : 2 700 euros.

« 10. Chevaux de selle : par cheval âgé au moins de deux ans à compter du second cheval : 1 370 euros.

« 11. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse : deux fois le montant des loyers payés ou des participations versées lorsqu'il dépasse 4 600 euros.

« 12. Clubs de golf : participation dans les clubs de golf et abonnements payés en vue de disposer de leurs installations : deux fois le montant des sommes versées lorsqu'il dépasse 4 600 euros.

« Les éléments dont il est fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont ont disposé, pendant l'année de l'imposition, les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6.

« Pour les éléments dont disposent conjointement plusieurs personnes, la base est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles.

« Les revenus visés au présent article sont ceux qui résultent de la déclaration du contribuable et, en cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro.

« 2. - La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème.

« 2 bis. - La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème et de la majoration prévus aux 1 et 2 excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition, le montant du revenu net global déclaré y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement.

« 3. - Le contribuable peut apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie » ;

2. Considérant que, selon la requérante, l'article 168 du code général des impôts méconnaît les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

– SUR LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ DEVANT LA LOI :

3. Considérant que l'article 6 de la Déclaration de 1789 dispose que 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 ;

4. Considérant que le législateur a donné à l'administration, en cas de disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés d'un contribuable, la possibilité de porter la base d'imposition à l'impôt sur le revenu de ce dernier à un montant forfaitaire en appliquant un barème à certains éléments révélateurs de son train de vie ; qu'une telle disproportion est établie « lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème et de la majoration prévus aux 1 et 2 de l'article 168 excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition, le montant du revenu net global déclaré y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement » ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale ; qu'il a institué, entre les

contribuables ayant un train de vie disproportionné par rapport à leurs revenus déclarés et les autres contribuables, une différence de traitement en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être rejeté ;

– SUR LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ DEVANT LES CHARGES PUBLIQUES :

5. Considérant qu'aux termes de 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 » ; 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 ;

6. Considérant, en premier lieu, qu'en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168, susceptibles d'être pris en compte pour déterminer la base d'imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu'ainsi, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il s'est assignés ;

7. Considérant, en deuxième lieu, que le 2 du même article dispose : « La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème » ; qu'en ne se fondant plus sur le barème fixé au 1 pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; que, dès lors, le 2 de l'article 168 du code général des impôts doit être déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant, en troisième lieu, que le contribuable est autorisé, en application du 3 du même article, à « apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie » ; qu'il peut ainsi contester l'évaluation forfaitaire faite par l'administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit nécessaire pour lui de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation ; que ces dispositions du 3 de l'article 168 ne sauraient toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement ;

9. Considérant que les autres dispositions contestées ne sont contraires ni au principe d'égalité devant la loi, ni au principe d'égalité devant les charges publiques, ni à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

D É C I D E :

Article 1^{er}.– Les dispositions du 2 de l'article 168 du code général des impôts sont contraires à la Constitution.

Article 2.– Sous la réserve énoncée au considérant 8, les dispositions des 1, 2 *bis* et 3 du même article 168 sont conformes à la Constitution.

Article 3.– La présente 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.

Délibéré par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 20 janvier 2011, où siégeaient : M. Jean-Louis DEBRÉ, Président, M. Jacques BARROT, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Guy CANIVET, Renaud DENOIX de SAINT MARC, Mme Jacqueline de GUILLENCHMIDT, MM. Hubert HAENEL et Pierre STEINMETZ.

Rendu public le 21 janvier 2011.