

Décision n° 2010-88 QPC – 21 janvier 2011

Mme Danièle B.

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

Ces dispositions permettent à l'administration, lorsqu'une disproportion marquée est établie entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il a déclarés, de procéder à une évaluation forfaitaire minimale du revenu soumis à l'impôt par la prise en compte de certains éléments du train de vie définis dans un barème (les « signes extérieurs de richesse »). Elles ont été transmises au Conseil constitutionnel dans le texte applicable au litige, c'est-à-dire dans leur version antérieure au 3 avril 2008¹.

Dans sa décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes aux droits et libertés que la Constitution garantit les dispositions de l'article 168 du CGI à l'exception du 2 de cet article, qui a été déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques, et sous réserve de la possibilité pour le contribuable intéressé d'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.

M. Michel Charasse a estimé devoir s'abstenir de siéger.

I. – La disposition contestée

L'article 168 du CGI, qui doit être distingué de l'ancien dispositif de taxation d'office des « signes extérieurs de richesse »², permet de substituer au revenu déclaré par le contribuable une évaluation forfaitaire de son revenu d'après certains éléments du train de vie dont la liste et les modalités d'évaluation sont

¹ Date d'entrée en vigueur du décret n° 2008-294 du 1^{er} avril 2008 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code qui modifie le montant fixé au premier alinéa du 1 de l'article 168 du CGI (*JORF* du 2 avril 2008).

² Ancien article 180 du CGI abrogé au 1^{er} janvier 1982.

fixées par un barème annexé à cet article. Ce mode de taxation constitue un régime particulier d'imposition que l'administration est en droit d'appliquer en cas de « *disproportion marquée* » entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare.

A. – Une disposition ancienne

Cette procédure trouve son origine dans la création de l'impôt sur le revenu lui-même. Ainsi, l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 autorisait l'administration à fixer une évaluation forfaitaire dans des circonstances présumant de l'existence de certains revenus. Cet article fut modifié par l'article 5 de la loi du 30 septembre 1916 qui permettait au contrôleur de déterminer la base d'imposition d'après les diverses manifestations du train de vie du contribuable. Par ailleurs, l'article 78 de la loi du 31 mai 1933 obligea les contribuables à mentionner dans leurs déductions, aux fins de contrôle, certains éléments de leur train de vie (résidences, domestiques, véhicules), tandis que l'article 5 de la loi du 23 décembre 1933 introduisit une disposition permettant de substituer au revenu déclaré un revenu déterminé forfaitairement à partir de la valeur locative de la résidence principale du contribuable.

Par un décret du 21 avril 1939, pris sur le fondement d'une loi d'habilitation du 19 mars 1939, le Gouvernement institua un système attribuant à un contribuable un revenu forfaitaire minimum déterminé en appliquant un barème à certains éléments de train de vie (résidences principales et secondaires, domestiques, véhicules automobiles). Dans ce système, le revenu minimum était calculé à partir d'éléments extérieurs au revenu lui-même et ce revenu forfaitaire était automatiquement substitué au revenu déclaré dès lors que ce dernier lui était inférieur. Ce texte, qui n'entra jamais en vigueur, fut repris, sous réserve de quelques modifications, par l'article 15 de la loi du 25 juin 1947³ qui est devenu l'article 168 du CGI⁴.

Si les éléments essentiels de l'article 168 étaient ainsi mis en place, le texte de cet article a fait l'objet d'importantes modifications au cours des années qui suivirent.

Initialement, l'article 168 se bornait à prévoir que le revenu imposable ne pouvait être inférieur à une somme forfaitaire déterminée en appliquant un

³ Loi n° 47-1127 du 25 juin 1947 portant réalisation d'économies et aménagement de ressources.

⁴ Décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

barème à certains éléments du train de vie, puis sous ce régime, le contribuable était admis à justifier que ses revenus avaient été inférieurs à la somme ainsi fixée forfaitairement.

L'article 68 de l'ordonnance n° 58-1374 du 30 décembre 1958 de finances pour 1959 consacra un retour aux rigueurs du système imaginé en 1939. Le revenu forfaitaire était automatiquement substitué au revenu déclaré qui lui était inférieur sans que le contribuable puisse faire valoir que son revenu imposable, déterminé dans les conditions de droit commun, aurait été inférieur aux bases résultant de l'application du barème. En outre, étaient instituées des majorations applicables aux contribuables disposant simultanément de plusieurs éléments du train de vie.

Devant les réactions suscitées par cette rédaction particulièrement sévère de l'article 168, le Gouvernement dut adoucir le régime de la taxation forfaitaire. L'article 8 de l'ordonnance n° 59-246 du 4 février 1959 de finances rectificative pour 1959 a précisé que l'article 168 ne trouve à s'appliquer que dans le cas où avait été constatée une « *disproportion marquée* » entre le train de vie du contribuable et les revenus déclarés et seulement si la somme forfaitaire excède un certain montant.

L'article 69 de la loi n° 70-1199 du 21 décembre 1970 de finances pour 1971 codifié sous le 2 *bis* de l'article 168, a défini la notion de « *disproportion marquée* » entre le train de vie du contribuable et les revenus déclarés d'une manière qui allait à l'encontre de l'interprétation donnée jusqu'alors par la jurisprudence du Conseil d'État. En outre, il a précisé que la disproportion doit avoir été constatée pendant deux années consécutives.

L'article 4 de la loi n° 74-644 du 16 juillet 1974 de finances rectificative pour 1974 a renforcé le dispositif de déduction forfaitaire en prenant en compte de nouveaux éléments du train de vie (motocyclettes de plus de 450 cm³, chevaux de selle, participation dans les sociétés de chasse et dans les clubs de golf).

À ces différentes modifications du texte de l'article 168, s'ajoutent de nombreuses modifications du barème et des majorations appliquées en cas de disposition simultanée de plusieurs éléments du train de vie dont les dernières en date ont été introduites par l'article 79 de la loi n° 78-1239 du 29 décembre 1978.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

Enfin, prenant en considération certaines réflexions de la « commission Aicardi »⁵, la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 portant loi de finances pour 1987, par son article 82, a apporté des modifications importantes, aménageant en profondeur la taxation d'après les éléments du train de vie. En effet, le législateur a remanié le texte en remodelant le champ d'application de cet article 168 et en offrant au contribuable de larges possibilités de contester l'imposition forfaitaire. Au cours des débats parlementaires, des amendements déposés à l'Assemblée nationale et au Sénat aboutirent à la disparition du barème des rubriques relatives aux chevaux de course, aux participations dans les clubs de golf et aux locations de droits de chasse. En outre, le législateur a abrogé l'article 171 du CGI relatif à la déclaration de certains éléments du train de vie.

L'article 99 de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 portant loi de finances pour 1990 est revenu sur cette suppression et a réintroduit ces éléments dans le barème.

À la suite d'un rapport parlementaire sur les groupes d'intervention régionaux (GIR) et dans le but de lutter contre l'économie souterraine⁶, les articles 6 à 8 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, ont respectivement :

- abaissé le seuil de l'évaluation forfaitaire du revenu à partir duquel trouve à s'appliquer l'article 168 (de 48 700 à 40 000 euros) ;
- augmenté l'évaluation forfaitaire des voitures par une réduction de l'abattement lié à l'usage (valeur de la voiture neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage au lieu de trois-quarts de la valeur de la voiture neuve avec abattement de 20 % après un an d'usage et de 10 % supplémentaire par année pendant les quatre années suivantes) ;
- réduit de deux à un an le nombre d'années sur lequel est appréciée la disproportion entre revenus et train de vie.

⁵ Commission présidée par Maurice Aicardi créée par le conseil des ministres du 2 avril 1986 pour l'amélioration des relations entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières ; voir, auparavant, Olivier Fouquet, « Le Conseil d'État est-il trop indulgent à l'égard de l'administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie », *Gazette du Palais*, 1983, premier semestre, doctrine pp. 208-210.

⁶ M. Marc Le Fur, *Rapport d'information déposé par la commission des Finances sur les Groupes d'intervention régionaux*, Assemblée nationale, XII^e législature, n° 1098, 1^{er} octobre 2003, pp. 46-47.

B. – L'économie de l'article 168 du code général des impôts

L'objet de l'article 168 du CGI est le rétablissement d'une contribution en cohérence avec les facultés dont dispose réellement le contribuable. Comme le soulignait le ministre des finances lors de la présentation du dispositif initial, en 1947 : *« En appréciant tel ou tel élément du train de vie, on apprécie l'importance du revenu. On fait la preuve d'une ressource d'après un signe extérieur et on additionne ces ressources. Si le total est supérieur à ce qui a été déclaré, on a la preuve manifeste qu'il y a eu déclaration insuffisante. (...) Et nous avons ainsi une arme bien faite permettant de dépister les fraudes notoires et scandaleuses. – Je crois que c'est là le but que nous recherchons tous. Et il ne faut pas désarmer l'administration dans ce dépistage. »*⁷

L'application de cet article n'a pas pour objet de taxer les éléments du train de vie, mais de les utiliser pour rectifier le revenu déclaré lorsqu'il y a tout lieu de penser que ce revenu ne correspond pas aux revenus dont le contribuable a effectivement disposé. L'administration reconstitue un revenu probable en appliquant un barème légal à la possession de certains biens ou à l'utilisation de certains services.

Il permet à l'administration d'exercer, dans l'intérêt général du système déclaratif, un contrôle minimal de la sincérité des déclarations et de corriger, au plus près du réel et selon les justifications apportées, les disparités déclaratives les plus saillantes au regard de la situation objective d'un contribuable.

* Le **paragraphe 1** de l'article 168 établit le principe de l'établissement forfaitaire de la base d'imposition sur le revenu d'un contribuable :

– dès lors que cette base dépasse un seuil correspondant à 40 000 euros revalorisé chaque année comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu⁸ ;

⁷ Assemblée nationale, compte rendu des débats du 23 juin 1947.

⁸ La loi de finances pour 1987 avait fixé ce seuil à la limite supérieure de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu. La référence retenue par la loi de finances pour 1987 a été modifiée à la suite de la réforme du barème de l'impôt sur le revenu introduite par la loi de finances pour 1994 précitée : pour l'imposition des revenus de 1993, le seuil limite a été relevé de 1,9 % ; à compter de 1994, le seuil est relevé dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

– en cas de disproportion marquée entre ses revenus déclarés (ou zéro s’il ne déclare aucun revenu)⁹ et son train de vie déterminé à partir d’un barème prenant en compte un nombre limité d’éléments.

Chacun de ces éléments fait l’objet d’une valorisation fixée par la loi :

- résidence principale, résidences secondaires ;
- employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes¹⁰ ;
- voitures, motos de plus de 450 centimètres cube ;
- yachts ou bateaux de plaisance, à voiles ou à moteur ;
- avions de tourisme ;
- chevaux de course ou de selle ;
- location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse ;
- participation dans les clubs de golf et abonnements.

Les éléments à retenir pour déterminer la base de l’imposition sont ceux dont les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l’article 6 du même code ont disposé pendant l’année de l’imposition en quelque lieu que ce soit, en France ou à l’étranger. Il s’agit du contribuable lui-même ainsi que sa femme et les personnes considérées comme étant à sa charge au sens des articles 196, 196 A *bis* et 196 B du CGI, lorsqu’elles n’ont pas fait l’objet de demandes d’imposition distincte, ont disposé pendant l’année de l’imposition en quelque lieu que ce soit, en France ou à l’étranger.

Les éléments à prendre en considération sont non seulement ceux dont le contribuable et les membres de sa famille sont propriétaires, mais également

⁹ Depuis l’article 82 de la loi de finances pour 1987 précitée, les dispositions de l’article 168 du CGI sont applicables même en cas d’absence de déclaration d’ensemble des revenus pour l’année d’imposition. En effet, le paragraphe I de l’article 82 a substitué dans le paragraphe 1 de l’article 168 le terme « *revenu* » à ceux de « *revenus qu’il déclare* ». Il résulte de cette modification que l’article 168 devient applicable aux contribuables qui s’abstiennent de souscrire une déclaration de revenus ; dans ce cas, il est attribué à leurs revenus une valeur égale à zéro.

¹⁰ L’article 82 de la loi de finances pour 1987 a modifié cette rubrique dans la mesure où, contrairement au système antérieur, le premier employé de maison n’est plus, dans aucun cas, un élément de train de vie retenu pour l’évaluation forfaitaire.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

ceux dont ils ont eu la disposition, à quelque titre que ce soit, au cours de l'année¹¹.

* Le **paragraphe 2** de l'article 168 prévoit que la somme forfaitaire déterminée en application de ce barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois le seuil fixé au 1 (soit 80 000 euros actualisés chaque année comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu) et lorsqu'elle inclut plus de six éléments du train de vie précités¹².

* Le **paragraphe 2 bis** définit la disproportion marquée entre revenus et train de vie : elle est acquise lorsque la différence entre revenus et train de vie est égale ou supérieure à un tiers (par exemple, revenus déclarés de 100 000 euros et train de vie évalué à 150 000 euros)¹³ pour l'année de l'imposition¹⁴.

En outre, le paragraphe 2 *bis* précise que les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par un prélèvement, sont ajoutés au revenu net global déclaré.

Les revenus expressément exonérés d'impôt sur le revenu sont ceux indiqués à l'article 157 du CGI dont notamment les allocations familiales, les allocations de salaire unique et de la mère au foyer, les pensions servies en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ainsi que la retraite du combattant, les intérêts des sommes inscrites sur le premier livret de caisse d'épargne, ou encore les intérêts d'emprunts d'État dans la mesure où ils sont exonérés d'impôt sur le revenu. Sont assimilables aux revenus exonérés, notamment, les fractions de revenus échappant à l'impôt sur le revenu par le jeu d'une réfaction, d'un abattement ou d'une décote ou encore les revenus dont l'imposition est réservée à un État étranger en vertu d'une convention internationale. Une jurisprudence abondante s'est développée pour compléter cette liste ou, au contraire, pour en exclure certains revenus.

¹¹ Voir conclusions de Pierre-François Racine sous un arrêt du Conseil d'État, 8^e et 9^e sous-sections réunies, 18 juin 1990, *M. Robert de Balkany*, n° 92160, publiées dans *Droit fiscal*, 1990, n° 40, comm. 1761, pp. 1270-1271.

¹² Avant la réforme introduite par la loi de finances pour 1987, la majoration était de 20 % lorsque le nombre total de ces éléments était de trois, de 40 % lorsque le nombre total était de quatre, de 60 % lorsque ce nombre était de cinq, de 80 % lorsque le nombre total de ces éléments était de six et de 100 % lorsque le nombre total de ces éléments était supérieur à six.

¹³ Cette exigence de la disproportion d'un tiers avait été posée, à titre de règle pratique, par l'administration, dès 1959. Mais il avait été précisé que cette règle n'avait pas un caractère absolu. Elle l'a acquis depuis l'entrée en vigueur de l'article 69 de la loi du 21 décembre 1970 précitée.

¹⁴ L'article 8 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 a supprimé la référence à « l'année précédente ». Depuis lors, la disproportion ne s'apprécie plus que par référence à l'année d'imposition et non plus par rapport à l'année d'imposition et à l'année précédente.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

Les revenus taxés selon un taux proportionnel comprennent notamment les gains nets retirés des cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (articles 150-0 A à 150-0 E1 du CGI) et les plus-values à long terme réalisées en matière de bénéfices professionnels.

Les revenus soumis à un prélèvement libératoire sont considérés comme exonérés dès lors qu'ils ont supporté une taxation les libérant définitivement de l'impôt sur le revenu. C'est le cas notamment des prélèvements sur les intérêts, arrérages et produits de fonds d'État.

La constatation de la différence entre train de vie et revenus déclarés constitue le support de la procédure de redressement fixé par l'article L. 63 du livre des procédures fiscales (LPF), aux termes duquel : « *Lorsque les agents des impôts constatent une disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare, ils peuvent modifier la base d'imposition dans les conditions prévues à l'article 168 du code général des impôts.* »

* Le **paragraphe 3** de l'article 168 dispose que 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* ». Ainsi, depuis l'entrée en vigueur de l'article 82 de la loi de finances pour 1987 précitée qui a introduit cette précision, 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.

Sur la signification de l'expression « *assurer son train de vie* » et, principalement, sur le point de savoir s'il s'agit du train de vie forfaitaire résultant de l'application du barème ou le train de vie réel, les travaux parlementaires sont éclairants quant à la volonté du législateur d'offrir une garantie supplémentaire au contribuable. Ainsi, devant le Sénat, M. Juppé, alors ministre délégué au budget, a indiqué : « *Le contribuable va pouvoir maintenant prouver que ses ressources, qu'elles soient imposables ou non, sont suffisantes pour lui permettre de financer effectivement son train de vie, alors qu'auparavant il n'avait pas cette faculté. Il s'agit donc d'une amélioration considérable, qui évitera tout abus.* » Le rapporteur général de la commission des finances du Sénat, M. Blin, a également précisé que « *le contribuable qui prendrait le parti, il est vrai risqué, d'alimenter son train de vie en puisant dans son capital – car c'est de cela qu'il s'agit – pourrait le faire valoir aux yeux du fisc* ».

Conformément à la volonté du législateur, le Conseil d'État a jugé « *qu'il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration a procédé à une évaluation forfaitaire du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie d'un contribuable, celui-ci est en droit d'en contester le montant en établissant qu'il a financé, en tout ou partie, le train de vie résultant de cette évaluation par l'emploi de revenus, par la réalisation d'un capital ou par l'emprunt* »¹⁵. Il confirme ainsi que la taxation prévue à l'article 168 peut être écartée si le contribuable prouve que ses ressources ont été effectivement affectées au financement en tout ou en partie du train de vie résultant de l'évaluation forfaitaire.

Ainsi, le contribuable obtient une réduction de sa base imposable en justifiant de ressources qui lui ont permis de financer en partie son train de vie évalué forfaitairement¹⁶. En effet, le niveau du train de vie résultant de l'application des éléments du barème peut être déconnecté de ces éléments eux-mêmes : l'obligation qui pèse sur le contribuable n'est pas de démontrer que les sommes qu'il a utilisées l'ont été pour acquérir les éléments fondant le calcul, mais de démontrer l'équivalence entre ces sommes et le montant du train de vie. Le montant du train de vie tel qu'issu du barème est donc fongible.

Le contribuable dispose par ailleurs également de la possibilité de démontrer que l'évaluation forfaitaire notifiée par l'administration a reposé sur un nombre inexact ou une évaluation excessive d'éléments du train de vie à sa disposition¹⁷. La détermination de la base d'imposition forfaitaire s'inscrit dans le cadre d'une procédure contradictoire¹⁸, elle ne peut être assimilée à une taxation d'office.

¹⁵ Conseil d'État, 3^e et 8^e sous-sections, 27 octobre 2008, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ M. et Mme A.*, n° 294160, conclusions Emmanuel Glaser (*Droit fiscal*, 2008, n° 52, comm. 647).

¹⁶ Conseil d'État, 3^e et 8^e sous-sections, 27 juillet 2006, *M. A.*, n° 275554, conclusions Emmanuel Glaser (*Droit fiscal*, 2007, n° 19, comm. 497) ; 27 octobre 2008, précitée ; instruction fiscale 15 du 12 février 2009 (BOI 5 B-5-09).

¹⁷ Cour administrative d'appel de Lyon, 3 février 1999, *M. M.*, n° 95-20885.

¹⁸ Conseil d'État, 8^e et 9^e sous-sections, 3 juillet 1989, *Mlle X.*, n° 69788 ; 10^e et 9^e sous-sections, 30 juin 2010, *M. Patrick A.*, n° 308853, conclusions Julie Burguburu (*Droit fiscal*, septembre 2010, n° 38, comm. 496).

II. – Une conformité partielle des dispositions contestées aux droits et libertés que la Constitution garantit

A.– Les griefs

Selon la requérante, les dispositions de l'article 168 du CGI méconnaissent le principe d'égalité devant la loi garanti par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, dès lors que :

- il n'existe aucune différence de situation de droit ou de fait entre les contribuables imposés sur des éléments de leur train de vie et les contribuables imposés selon les modalités de droit commun ;
- aucun motif d'intérêt général ne peut justifier cette modalité spécifique d'imposition sur un revenu fictif ;
- le contribuable ne peut contester le montant des revenus établis forfaitairement selon un barème préétabli.

Selon la requérante, ces dispositions méconnaissent également le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la même Déclaration, dès lors que :

- la valeur locative, au surplus cadastrale, n'est pas pertinente pour évaluer les facultés contributives ;
- en prévoyant que la disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la somme forfaitaire excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition, le montant du revenu net global déclaré, les dispositions contestées pénalisent celui des contribuables qui, à train de vie identique, déclare le revenu le moins élevé.

B. – Les dispositions constitutionnelles de référence

Une nouvelle fois, le Conseil constitutionnel était appelé à se prononcer sur le fondement du principe d'égalité devant l'impôt, dont les deux branches sont le principe d'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la Déclaration de 1789) et le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13).

Comme il l'a rappelé dans sa décision n° 2010-24 QPC :

« Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, 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 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 ; qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

« Considérant, d'autre part, 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 " ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur 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 »¹⁹.

Le principe d'égalité devant les charges publiques impose une répartition égale de la contribution commune entre tous les citoyens en raison de leurs facultés.

D'une part, sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel contrôle que les impositions n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Dans le cadre de la QPC, il a déjà eu l'occasion de l'utiliser à de nombreuses reprises : décisions n°s 2010-11 QPC, 2010-16 QPC, 2010-24 QPC, 2010-28 QPC, 2010-44 QPC, 2010-57 QPC et 2010-58 QPC²⁰.

D'autre part, il estime que l'exigence d'égale répartition de la contribution commune entre tous les citoyens en raison de leurs facultés, énoncée par l'article 13 de la Déclaration de 1789, « ne serait pas respectée si l'impôt

¹⁹ Décision n° 2010-24 QPC précitée, cons. 5 et 6.

²⁰ Décisions n°s 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, *Mme Virginie M. (Pension militaire d'invalidité)*, cons. 4 ; 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*, cons. 4 ; 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)*, cons. 6 ; 2010-28 QPC du 17 septembre 2010, *Association sportive Football Club de Metz (Taxe sur les salaires)*, cons. 4 ; 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 6 ; 2010-57 QPC du 18 octobre 2010, *Société SITA FD et autres (TGAP)*, cons. 4 ; 2010-58 QPC du 18 octobre 2010, *PROCOS et autres (Taxe sur les surfaces commerciales)*, cons. 4.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives »²¹.

Le Conseil constitutionnel n'a, sur ce terrain, opéré qu'une seule censure, dans sa décision n° 85-200 DC du 16 janvier 1986²² : constituait une rupture caractérisée de l'égalité la fixation à 50 %, au-delà d'un certain montant de revenus, du taux de la contribution de solidarité due en cas de cumul emploi-retraite.

De cette jurisprudence, il peut être déduit que, dans le cas où une base d'imposition ne correspond pas aux facultés contributives du contribuable, la rupture d'égalité serait, comme dans le cas d'un taux excessivement élevé, caractérisée.

Le Conseil constitutionnel a également fait référence à l'objectif constitutionnel de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Cet objectif a été affirmé à plusieurs reprises : décisions n°s 83-164 DC du 29 décembre 1983²³, 99-424 DC du 29 décembre 1999²⁴, 2003-489 DC du 29 décembre 2003²⁵, décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010²⁶, 2010-16 QPC du 23 juillet 2010²⁷.

Cet objectif a également été reconnu par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Ainsi, dans un arrêt du 12 septembre 2006, elle a admis que la mise en place de dispositifs destinés à lutter contre des montages artificiels d'évasion fiscale pouvait, à bon droit, être admise, quand bien même les dispositifs en question avaient des effets restrictifs sur la liberté d'établissement : *« Pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éviter l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national. »²⁸*

²¹ Décisions n°s 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 65 ; 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA)*, cons. 24.

²² Décision n° 85-200 DC du 16 janvier 1986, *Loi relative à la limitation des possibilités de cumul entre pensions de retraite et revenus d'activité*, cons. 16 à 19.

²³ Décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, *Loi de finances pour 1984*, cons. 3.

²⁴ Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 52.

²⁵ Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 10.

²⁶ Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, *Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin*, cons. 2.

²⁷ Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*, cons. 6.

²⁸ Cour de justice des Communautés européennes, grande chambre, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc c/ Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, § 55.

C. – Une inconstitutionnalité partielle sous réserve

Le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2010, a déclaré l'article 168 du CGI conforme à la Constitution, à l'exception de son paragraphe 2 qui prévoit une majoration de 50 % du revenu établi forfaitairement. Il a également émis une réserve permettant aux contribuables intéressés de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'ils détiennent n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement.

* En référence au principe d'égalité devant la loi, le Conseil a, tout d'abord, relevé qu'un contribuable dont le train de vie est en disproportion caractérisée avec les revenus déclarés n'est pas dans la même situation qu'un contribuable dont le train de vie est en rapport avec ses revenus déclarés.

L'objet de l'article 168 étant le rétablissement d'une contribution en cohérence avec les facultés dont dispose réellement le contribuable, la différence de traitement contestée par la requérante au détriment des contribuables « moins déclarants » n'est qu'un effet induit de l'application de ce texte. Cette différence de traitement procède donc inévitablement de la recherche d'un écart, ou d'une « *disproportion marquée* », pour reprendre les termes du texte, par construction en rapport avec l'objet de la loi. Cet objectif explique d'abord la différence de traitement dénoncée par la requérante entre les contribuables imposés sur les éléments de leur train de vie et les contribuables de « droit commun ».

Le Conseil a donc jugé que la méthode d'évaluation du revenu par les éléments du train de vie, si elle déroge aux modalités de droit commun de détermination du revenu imposable, a été instituée dans le but de lutter contre la fraude fiscale, instituant une différence de traitement en rapport avec l'objet de la loi.

* En référence au principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil a ensuite répondu à la triple question de savoir si les éléments de train de vie retenus par l'article 168 du CGI pour apprécier la capacité contributive des contribuables étaient objectifs et rationnels, si la majoration prévue au 2 tenait compte de cette capacité contributive et, enfin, si le contribuable avait les moyens de justifier à la fois des éléments constitutifs d'un train de vie en apparence important et des revenus relativement plus faibles.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

Opérant un contrôle de l'erreur manifeste, le Conseil a, d'abord, jugé que le législateur en définissant le barème fixé au 1 de l'article 168, dans la fixation des éléments retenus comme dans celle de la valeur forfaitaire attribuée à chacun de ces éléments, avait fait le choix de critères effectivement objectifs et rationnels pour apprécier les capacités contributives des intéressés.

Puis, le Conseil constitutionnel a constaté qu'il y avait un hiatus entre, d'une part, l'évaluation forfaitaire à partir des différents éléments du barème susceptible de déterminer un montant de revenu pour chacun des éléments révélateurs du train de vie réel et, d'autre part, la disposition permettant, à partir de la possession de six éléments définis par le barème et au-delà d'un certain seuil de revenu évalué forfaitairement, de ne plus se fonder sur le barème fixé au paragraphe 1 de l'article 168 et majorer la base imposable de 50 %. Ainsi, le législateur n'a pas utilisé de critère objectif rationnel et créé, le cas échéant, une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques que la mise en œuvre de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale ne suffisait pas à couvrir. En conséquence, le Conseil a censuré le paragraphe 2 de l'article 168 du CGI.

Enfin, le Conseil a analysé les possibilités pour le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 du CGI de justifier de la « disproportion marquée » présumée par l'administration.

Il a relevé qu'en application du 3 de cet article, ce contribuable pouvait « *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* ». Ainsi, le contribuable peut 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 toutefois nécessaire, pour lui, de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation. Cependant, pour éviter que, dans l'application de l'article, il soit porté atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques entre les contribuables qui ont les mêmes revenus sans disposer des mêmes éléments de train de vie et que soient ainsi méconnues les capacités contributives des contribuables soumis à la procédure de l'article 168 du CGI, le Conseil constitutionnel a réservé la possibilité pour ces derniers de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'ils détiennent n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement²⁹.

²⁹ Dans sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 précitée, le Conseil constitutionnel a également émis une réserve dans l'application d'une disposition fiscale en déclarant que l'article 155 A du CGI est conforme à l'article 13 de la Déclaration de 1789, sous réserve que son application exclue les cas de double imposition à un même impôt dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse au contribuable qui est établi en

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

L'article 168 du CGI a donc été déclaré conforme à la Constitution, à l'exception de son 2 et sous réserve que le contribuable puisse prouver que la possession de certains éléments de son train de vie au sens de cet article n'impliquent pas la perception de revenus équivalant à ceux qui sont établis en référence au barème défini par le 1 cet article.