

Commentaire

Décision n° 2014-436 QPC du 15 janvier 2015

Mme Roxane S.

(Valeur des créances à terme pour la détermination de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 15 octobre 2014 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 1036 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par Mme Roxane S., portant sur l'article 760 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2014-436 QPC du 15 janvier 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré le troisième alinéa de l'article 760 du code CGI contraire à la Constitution. Il a déclaré les deux premiers alinéas de cet article conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et contexte des dispositions contestées

1. – La distinction entre créances à terme et créances échues au regard de l'insolvabilité du débiteur

La règle ancienne selon laquelle l'insolvabilité du débiteur est une cause de déchéance du terme (*i.e.* le droit pour le créancier d'exiger le paiement avant l'échéance) trouve un fondement dans l'idée qu'il serait injuste pour le créancier à terme, qui voit les autres créanciers poursuivre leur recouvrement sur les biens du débiteur, de devoir attendre son échéance et de ne pouvoir réclamer son dû qu'une fois le débiteur déjà sollicité par les autres créanciers.

Pour les créances à terme, c'est l'article 1188 du code civil de 1804 qui disposait que « *le débiteur ne peut plus réclamer le bénéfice du terme lorsqu'il a fait faillite* ». Ainsi, la créance à terme contre un failli devenait une créance exigible. L'article 37 de la loi n° 67-553 du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation des biens, la faillite personnelle et les banqueroutes prévoyait expressément que le jugement d'ouverture de la procédure rendait exigibles les dettes non échues.

La notion de faillite ne visait à l'origine que les commerçants, mais l'article 124 du code de procédure civile de 1806 prévoyait également que le débiteur ne pouvait plus « *jouir du délai qui lui aura été accordé* » si ses biens étaient vendus à la requête des autres créanciers. Par la suite, la Cour de cassation a interprété la notion de « faillite » de l'article 1188 du code civil comme incluant la déconfiture des particuliers. Puis, la loi a traité distinctement les débiteurs commerçants des autres débiteurs.

* S'agissant des commerçants, depuis 1985, la défaillance commerciale n'est plus une cause de déchéance du terme : l'article 217 de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises a supprimé de l'article 1188 la mention précitée. L'article 56 de la loi du 25 janvier 1985 disposait : « *Le jugement d'ouverture du redressement judiciaire ne rend pas exigibles les créances non échues à la date de son prononcé. Toute clause contraire est réputée non écrite* ». Seule la liquidation judiciaire entraînait la déchéance du terme.

Désormais la règle figure à l'article L. 622-29 du code de commerce pour le jugement d'ouverture de la sauvegarde et du redressement judiciaire¹ et à l'article L. 643-1 pour le jugement de liquidation judiciaire qui « *rend exigibles les créances non échues* ».

* S'agissant des débiteurs non commerçants, compte tenu de la suppression de la référence à la faillite à l'article 1188 du code civil, « *la question se pose aussi de savoir si, compte tenu de la réforme des procédures collectives et de la nouvelle rédaction de l'article 1188, ce texte doit continuer de s'appliquer à la déconfiture comme l'avaient décidé les tribunaux grâce à son interprétation par analogie avec la faillite expressément visée dans la rédaction antérieure* »². Il existe sur ce point un débat doctrinal que la jurisprudence n'a pas tranché³.

La procédure de surendettement des particuliers, créée par la loi du 31 décembre 1989⁴, n'empêche pas la déchéance du terme. Le premier alinéa de l'article L. 330-1 du code de la consommation dispose : « *La situation de surendettement des personnes physiques est caractérisée par l'impossibilité manifeste pour le débiteur de bonne foi de faire face à l'ensemble de ses dettes non professionnelles exigibles et à échoir* ». Un plan de surendettement peut reporter le terme d'une créance de la moitié de la durée restant à courir si la déchéance du terme n'a pas été prononcée ou, à défaut, la moitié de la durée qui restait à courir avant la déchéance (1° de l'article L. 331-7 du même code). L'article 39

¹ Par le renvoi opéré à l'article L. 631-14 du code de commerce.

² C. Hannoun et Y. Guenzoui, « Terme », *Répertoire civil*, Dalloz, 2011, § 51.

³ *Ibid.* § 57 à 60

⁴ Loi n°89-1010 du 31 décembre 1989 relative à la prévention et au règlement des difficultés liées au surendettement des particuliers et des familles.

de la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière a inséré dans l'article L. 331-3-1 un alinéa qui dispose : « *Nonobstant toute disposition légale ou toute clause contractuelle, aucune indivisibilité, résiliation ou résolution d'un contrat en cours ne peut résulter du seul fait de la décision déclarant la recevabilité de la demande* ». Quant à la procédure de rétablissement personnel, prévue lorsque la situation du débiteur est « *irrémédiablement compromise* »⁵, c'est-à-dire qu'il n'est manifestement pas possible d'y remédier par les mesures de traitement du surendettement, et qui conduit à l'effacement des dettes, le cas échéant après liquidation des biens du débiteur, elle ne paraît pas prévoir spécialement son incidence sur le terme des créances malgré ses effets d'effacement des dettes.

2. – La genèse de l'article 760 du CGI

Les dispositions du premier alinéa de l'article 760 du CGI ont pour origine le 2° de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1789) sur l'enregistrement qui avait pour objet « *de simplifier les droits d'enregistrement, d'en régler les taux et quotités dans de justes proportions, d'étendre cette contribution à toutes les mutations qui en sont susceptibles, pour améliorer les revenus publics, et de prendre sans délai, des mesures propres à en assurer la perception* »⁶. En particulier, cet article 14 prévoyait que, pour les créances à terme, « *la valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des biens meubles, est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel, (...) par le capital exprimé dans l'acte, et qui en fait l'objet* ».

Les dispositions des deuxième et troisième alinéas de l'article 760 du CGI ont pour origine l'article 12 de la loi du 18 avril 1918 relative aux mesures contre les fraudes fiscales qui a institué une dérogation à cette méthode d'évaluation des créances à terme en prévoyant que « *le droit de mutation par décès sera liquidé d'après la déclaration estimative des parties, en ce qui concerne les créances dont le débiteur se trouvera en état de faillite, liquidation judiciaire ou de déconfiture au moment de l'ouverture de la succession* ». Cet article a assorti la dérogation susmentionnée d'une obligation déclarative supplémentaire. Il s'est agi d'obliger « *les héritiers à souscrire, sous la menace des pénalités habituelles, une déclaration complémentaire au cas où les droits deviennent exigibles par suite de recouvrement ultérieur total ou partiel de la créance* »⁷.

⁵ Article L. 332-5-1 du code de la consommation.

⁶ Objet prévu par la loi elle-même : citation au recueil J.B. Duvergier, *Collection complète des lois, décrets, ordonnances, règlements et avis du Conseil d'État*, Paris, 1825, p. 99.

⁷ Exposé des motifs relatif au projet de loi n° 3941 portant fixation du budget ordinaire des services civils de l'exercice 1918.

Ces dispositions ont ensuite été successivement codifiées à l'article 54 du code de l'enregistrement⁸, modifiées par la loi du 14 mars 1942 relative au régime fiscal des donations, recodifiées dans le code général des impôts⁹. Depuis le décret du 4 juillet 1972¹⁰, ces dispositions figurent à l'article 760 du CGI. Elles ont subi plusieurs modifications législatives et réglementaires qui avaient pour objet notamment de tirer les conséquences des modifications de droit privé rappelées ci-dessus. En particulier, à partir du moment où la loi du 25 janvier 1985 a fait le choix de ne plus attacher la déchéance du terme à l'ouverture d'une procédure collective, le droit fiscal s'est distingué du droit privé¹¹.

D'une part, dans un but de protection du débiteur, afin de faciliter le maintien de l'activité de l'entreprise et de sauvegarder l'emploi, la loi commerciale a mis fin à la déchéance du terme qui résultait auparavant du jugement d'ouverture d'une procédure collective.

D'autre part, dans une logique de réalisme économique, le droit fiscal a maintenu le principe selon lequel une créance sur un débiteur mis en redressement judiciaire est une créance menacée dont la valeur réelle ne peut plus être regardée comme égale à sa valeur nominale. Le deuxième alinéa de l'article 760 a donc ouvert l'accès à la valeur estimative des créances à terme aux créances sur un débiteur en redressement judiciaire, alors même que cette circonstance ne permet pas la déchéance du terme.

Lorsque qu'en 1994, il est devenu possible de prononcer une liquidation judiciaire *ab initio* (sans redressement judiciaire antérieur), la référence à la liquidation judiciaire a été ajoutée au deuxième alinéa de l'article 760¹². Enfin, lors de la création de la procédure de sauvegarde des entreprises, en 2005, la mention de cette procédure a également été ajoutée dans cet article¹³.

S'agissant des créances sur les particuliers, au contraire, le texte de l'article 760 continue de faire référence à la « déconfiture ». La déconfiture est une notion très ancienne, considérée comme l'équivalent de la faillite pour les particuliers.

⁸ Décret du 27 décembre 1934 portant codification des lois concernant les droits d'enregistrement des actes et mutations et certains autres droits recouvrés par l'administration de l'enregistrement.

⁹ 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 9 décembre 1948 et des lois subséquentes.

¹⁰ Décret n° 76-685 du 4 juillet 1972 mettant en harmonie le code général des impôts avec les dispositions de la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969 portant simplifications fiscales et incorporant à ce code diverses dispositions d'ordre financier.

¹¹ Art. 233 de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises, art. 1^{er} du décret n° 86-1086 du 7 octobre 1986 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

¹² Art. 92 de la loi n° 94-475 du 10 juin 1994 relative à la prévention et au traitement des difficultés des entreprises.

¹³ Art. 165 et 190 de la loi 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises et art. 1^{er} du décret n° 2006-356 du 24 mars 2006 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

Elle se définit classiquement comme l'« état apparent et notoire d'insolvabilité »¹⁴ du débiteur. Dans sa réponse ministérielle du 30 juin 1933, le ministre du budget rappelait que « *la déconfiture (...) est d'après la doctrine, l'état d'un débiteur non commerçant dont l'insolvabilité s'est manifestée par des signes extérieurs (saisie mobilière, saisie immobilière, distribution par contribution) ou par un ensemble de faits établissant l'impossibilité de satisfaire à ses engagements* »¹⁵. En 1973, la Cour de cassation a défini cette notion comme « *l'état du débiteur non commerçant dont le passif surpasse l'actif et qui se trouve dans l'impossibilité de satisfaire intégralement tous ses créanciers lorsque ceux-ci ont cessé de lui faire crédit* »¹⁶.

En 2003, dans une réponse ministérielle, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a indiqué que « *lorsque le débiteur a été admis au bénéfice d'une procédure de rétablissement personnel mis en place par l'article 35 de la loi du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville, ou lorsque les créanciers ont entamé en vain des poursuites judiciaires de recouvrement à l'égard du débiteur, la situation de déconfiture au sens de l'article 760 précité sera établie* »¹⁷. C'est donc une conception très étroite de la déconfiture qui est retenue dans cette réponse ministérielle.

3. – Des règles d'évaluation propres aux créances à terme pour l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF

Les règles posées par les articles 758 et 760 du CGI s'appliquent pour les droits de mutation à titre gratuit, c'est-à-dire les droits de succession et les droits de donation. Elles s'appliquent également pour la détermination de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), conformément à l'article 885 S du CGI qui prévoit que « *la valeur des biens est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès* ».

Le principe général de détermination de la valeur des biens mobiliers, pour l'assiette des droits de mutation à titre gratuit, est posé par l'article 758 du CGI aux termes duquel : « *Pour les transmissions à titre gratuit des biens meubles, autres que les valeurs mobilières cotées et les créances à terme, la valeur servant de base à l'impôt est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties, sans distraction des charges, sauf ce qui est dit aux articles 764, 767 à 770 et 773 à 776 bis* ». Dès lors, un créancier titulaire d'une créance échue est autorisé à la déclarer pour une valeur estimative, sous le

¹⁴ Philippe Le Tourneau (dir.), *Droit de la responsabilité et des contrats. Régimes d'indemnisation*, Dalloz, 2014-2015, p. 1270 et Gérard Cornu (dir.), *Vocabulaire juridique*, PUF, 2014, p. 305.

¹⁵ Réponse du ministre André Grisoni, JO chambre des députés, 30 juin 1933.

¹⁶ Cass., civ., 19 décembre 1973, n° 72-13.236.

¹⁷ Réponse du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie à la question écrite n° 28532 de M. André René, JO Sénat du 24/07/2004, p. 5789.

contrôle de l'administration et du juge de l'impôt, dès lors qu'il connaît de façon certaine l'état de solvabilité de son débiteur.

L'article 760 du CGI prévoit des règles spécifiques d'évaluation des créances à terme pour la détermination de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit. Il comporte un dispositif en trois temps, correspondant à ses trois alinéas :

* Son premier alinéa pose le principe de l'imposition des créances à terme sur leur valeur nominale.

Ainsi, le droit de mutation à titre gratuit « *est perçu sur le capital exprimé dans l'acte et qui en fait l'objet* », de sorte qu'en matière d'ISF notamment, « *les créances sont, quelle que soit leur date d'échéance, imposables sur leur montant nominal en ajoutant tous les intérêts échus et non encore payés à la date du fait générateur de l'impôt et ceux courus à la même date* »¹⁸. Le premier alinéa de l'article 760 du CGI institue une exception au principe posé par l'article 758 du CGI qui trouve sa justification en doctrine dans la volonté du législateur de prévenir la fraude.

Il faut relever que la Cour de cassation a jugé, dans un arrêt du 9 octobre 2007, qu'« *une créance venue à échéance avant la date du fait générateur de l'impôt n'est plus à cette date une créance à terme, au sens de l'article 760 du code général des impôts, et doit être évaluée par la déclaration détaillée et estimative des parties, sans distraction des charges, conformément à l'article 758 du même code* »¹⁹.

* Le deuxième alinéa de l'article 760 du CGI admet que, par dérogation à la règle fixée au premier alinéa, les créances à terme puissent être évaluées à leur valeur estimative lorsque le débiteur est en état de faillite, de procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires ou de déconfiture au moment de l'acte de donation ou de l'ouverture de la succession.

Dans cette hypothèse, la créance est imposée sur une « *déclaration estimative des parties* ». Comme l'indique le *Bulletin officiel des finances publiques-impôts*, cet état « *doit exister au jour du fait générateur, soit que le jugement déclaratif soit intervenu avant cette date, soit, dans le cas contraire, qu'il mentionne une date de cessation de paiement antérieure au fait générateur* »²⁰. En ce sens, dans un arrêt du 5 juin 2003, la cour d'appel (CA) de Paris a pu juger « *qu'il appartient au redevable qui prétend faire application de l'alinéa 2*

¹⁸ BOFIP-Impôts, PAT - ISF - Assiette - Bases légales d'évaluation des biens, 21 janvier 2014.

¹⁹ Cass., com., 9 oct. 2007, n° 06-16.528, *Droit fiscal* n° 49, 6 décembre 2007, comm. 1029.

²⁰ BOFIP-Impôts, PAT - ISF - Assiette - Bases légales d'évaluation des biens, 21 janvier 2014.

de ce texte [l'article 760 du CGI], de rapporter la preuve que les conditions en sont réunies »²¹.

* Le troisième alinéa de l'article 760 du CGI prévoit que le créancier qui, par dérogation à la règle générale, a été imposé sur la base de la valeur estimative de sa créance, est tenu de déclarer toute somme supplémentaire qu'il aurait perçue postérieurement en cas de retour à meilleure fortune de son débiteur, afin de permettre à l'administration de l'imposer sur ce surplus. Les principes applicables en matière de délais, de pénalités et de prescription sont applicables à cette déclaration rectificative. Le seul aménagement prévu par le troisième alinéa de l'article 760 est le report de l'exigibilité du supplément d'impôt dû, laquelle est reportée au jour du recouvrement de la créance.

B. – Origine de la QPC et question posée

La requérante est en litige avec l'administration fiscale au sujet de la valeur, dans son patrimoine, d'une créance à terme qu'elle n'a pas déclarée à sa valeur nominale pour l'assiette de l'ISF. À l'occasion du pourvoi en cassation dans le cadre de ce litige, elle a demandé à la Cour de cassation de transmettre au Conseil constitutionnel une QPC relative à l'article 760 du CGI.

Dans son arrêt du 15 octobre 2014 (n° 1036), la Cour de cassation a décidé de renvoyer au Conseil constitutionnel cette QPC. Elle a relevé que la « *question posée présente un caractère sérieux, notamment en ce que, le contribuable ne pouvant obtenir la restitution de l'impôt versé lorsque la créance s'avère irrécouvrable en totalité ou en partie à l'échéance du terme, la disposition critiquée pourrait être regardée comme méconnaissant la garantie des droits prévue par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* ».

La requérante articulait plusieurs griefs d'inconstitutionnalité tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi fiscale et les charges publiques ainsi que de la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

– Selon la requérante, la différence entre les modalités d'évaluation des créances à terme et celles des créances exigibles pour la détermination de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF méconnaissait les principes d'égalité devant la loi fiscale et les charges publiques. Elle soutenait que méconnaissait également ces principes l'absence de différence entre les créances productives d'intérêts et celles qui ne le sont pas. En outre, elle faisait valoir que la différence instituée par le deuxième alinéa de l'article 760, entre les créanciers à terme, selon que leur débiteur est ou non susceptible de faire l'objet d'une

²¹ CA Paris, 1^{ère} ch. B, 5 juin 2003, n° 02-4552, *Épx S.*, *Droit fiscal*, n° 22, 27 mai 2004, comm. 527.

procédure collective, méconnaissait ces principes compte tenu, en particulier, de la difficulté à rapporter la preuve de la « déconfiture ».

– La requérante soutenait qu'en instituant un mécanisme de révision des bases d'imposition au seul bénéfice de l'administration lorsque le montant de la créance recouvrée diffère du montant sur lequel l'impôt a été calculé, les dispositions du troisième alinéa de l'article 760 du CGI méconnaissent la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

L'article 6 de la Déclaration de 1789 consacre un principe d'égalité devant la loi. Selon une jurisprudence constante, le Conseil constitutionnel juge à propos de ce principe *« 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 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 ; 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 »*²².

Le Conseil combine les exigences de l'article 13 de la Déclaration avec l'article 34 de la Constitution²³, dont il déduit le considérant de principe suivant : *« conformément à 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 des redevables »*. Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère que *« le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, 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 »*.

²² Décision n° 2010-58 QPC du 18 octobre 2010, *Procos et autres (Taxe sur les surfaces commerciales)*, cons. 3.

²³ Voir la décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 6. Pour des exemples plus récents, v. les décisions n° 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, cons. 25, n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 15 et 38, et n° 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, cons. 39.

– Dans sa décision n° 2014-436 QPC commentée, le Conseil constitutionnel a d’abord jugé conforme à la Constitution le principe de distinction des créances à terme et des créances exigibles posé par le premier alinéa de l’article 760 du CGI. La disposition contestée pose une règle de détermination de la valeur des biens qui entrent dans l’assiette de l’impôt. Son objet est donc de permettre l’appréciation de la valeur des créances. Or, la « *valeur réelle d’une créance dépend de sa valeur nominale et de la probabilité de son recouvrement* ».

Il existe une différence entre une créance exigible et une créance à terme quant à leur évaluation à la date du fait générateur de l’impôt. Il est objectif et rationnel que la valeur d’une créance exigible (et par hypothèse non recouvrée) soit appréciée en fonction de la menace qui pèse sur le recouvrement, alors que la valeur d’une créance à terme est appréciée en principe selon sa valeur nominale, dès lors qu’à la date du fait générateur de l’impôt, il n’est pas encore question de son recouvrement.

Par suite, le Conseil constitutionnel a jugé « *qu’en prévoyant que, pour l’assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l’impôt de solidarité sur la fortune, les créances qui ne sont pas exigibles sont évaluées en principe selon leur seule valeur nominale, le législateur a institué entre les créances à terme et les créances exigibles une différence fondée sur un critère objectif et rationnel en lien avec l’objectif de permettre l’appréciation de la valeur de ces créances* » (cons. 7).

S’agissant du grief tiré de l’absence de prise en compte de la différence entre les créances productives d’intérêts et celles qui ne le sont pas, le Conseil a, d’une part, rappelé que le principe d’égalité devant la loi n’impose pas de principe de différence²⁴ et, d’autre part, que « *le principe d’égalité devant les charges publiques n’impose pas davantage que l’évaluation des créances à terme productives d’intérêts soit soumise à des règles différentes de celles qui ne le sont pas* » (cons. 8). Au regard de la probabilité de recouvrement de la créance du fait des difficultés financières du débiteur, la circonstance que la créance soit productive d’intérêts ou non est sans incidence.

– S’agissant de la possibilité, prévue par le deuxième alinéa de l’article 760 du CGI, que les créances à terme soient évaluées à leur valeur estimative lorsqu’à la date du fait générateur de l’impôt, le débiteur « *se trouve en état de faillite, de procédure de sauvegarde, de redressement ou liquidation judiciaires ou de déconfiture* », le Conseil a relevé que « *le législateur a ainsi entendu prendre en*

²⁴ Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 37 et 2013-336 QPC du 1^{er} août 2013, *Société Natixis Asset Management (Participation des salariés aux résultats de l’entreprise dans les entreprises publiques)*, cons. 12.

compte l'incidence, sur la valeur des créances à terme, des difficultés que le débiteur rencontre pour s'acquitter de ses obligations » (cons. 9).

Pour bénéficier de ce régime d'imposition sur une base estimative des créances à terme, deux hypothèses sont prévues : soit le débiteur fait l'objet de l'une des procédures collectives de traitement des difficultés des entreprises régies par le livre VI du code de commerce, soit le débiteur, qui n'est pas au nombre des personnes qui peuvent faire l'objet de l'une de ces procédures collectives, est en situation de « déconfiture ».

La question posée était celle de la conformité aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques de la différence de traitement instituée par le législateur entre les créanciers détenteurs de créances à terme selon que leurs débiteurs relèvent ou non des procédures collectives prévues par le code de commerce. D'une part, le Conseil a relevé que, pour instituer une telle différence *« le législateur s'est fondé sur les règles organisant la procédure collective applicable aux entreprises en difficulté »*. Il a considéré que *« le principe d'égalité n'impose pas que la loi fiscale soumette les créances à terme sur des débiteurs susceptibles de faire l'objet d'une procédure de surendettement en application du code de la consommation à des règles identiques à celles applicables lorsque le débiteur fait l'objet d'une procédure collective en application du code de commerce »*. Il a, en outre, jugé que *« la différence de traitement ainsi instituée tient compte des difficultés particulières rencontrées pour apprécier la valeur des créances à terme entre particuliers dès lors que les procédures de surendettement, engagées à la seule initiative du débiteur, n'ont ni le même objet, ni le même effet que les procédures collectives »* (cons. 11).

S'agissant de la question de la preuve de la déconfiture invoquée par la requérante, le Conseil a jugé que *« les dispositions du deuxième alinéa de l'article 760 permettent au créancier d'un débiteur non soumis aux dispositions du livre VI du code de commerce de voir sa créance imposée d'après sa déclaration estimative lorsqu'il est en mesure de prouver par tout moyen que le débiteur est dans l'impossibilité manifeste de faire face à l'ensemble de ses dettes échues ou à échoir au moment du fait générateur de l'impôt »* (cons. 11). Le Conseil constitutionnel n'a donc pas retenu la conception très restrictive de la déconfiture telle qu'elle apparaissait dans la réponse ministérielle du 27 juillet 2004 précitée.

– En troisième lieu, le Conseil a jugé contraire à la Constitution le troisième alinéa de l'article 760 du CGI qui prévoit que, lorsqu'une créance à terme a été soumise à l'impôt sur une base estimative en application du deuxième alinéa de ce même article, le créancier est tenu de déclarer toute somme supplémentaire

recouvrée postérieurement à l'évaluation en sus de celle-ci. Le Conseil a relevé que « *l'imposition supplémentaire qui en résulte n'est ainsi pas soumise à la condition que la créance avait été sous-évaluée à la date du fait générateur de l'impôt* ». Il en résulte que le contribuable n'est « *pas en mesure d'apporter la preuve de ce que la capacité du débiteur de payer une somme excédant la valeur à laquelle la créance avait été évaluée résulte de circonstances postérieures au fait générateur de l'impôt* ». Par suite, le Conseil a jugé que les dispositions du troisième alinéa, qui « *instituent des modalités de fixation de l'assiette de l'impôt qui sont sans rapport avec l'appréciation des facultés contributives des contribuables assujettis à l'impôt* » (cons. 12), méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques.

En définitive, le Conseil a, sans qu'il soit besoin d'examiner le grief tiré de la méconnaissance de la garantie des droits invoqué à l'encontre des dispositions du troisième alinéa de l'article 760 du CGI, jugé que « *les dispositions du troisième alinéa de l'article 760 du code général des impôts doivent être déclarées contraires à la Constitution* » (cons. 13). Il a jugé que cette déclaration d'inconstitutionnalité « *prend effet à compter de la publication de la présente décision* » et « *qu'elle est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date* » (cons. 15). La conséquence de cette censure est que les créances à terme ayant fait l'objet d'une déclaration estimative sur le fondement du deuxième alinéa de l'article 760 du CGI seront soumises au régime de droit commun des créances exigibles, c'est-à-dire le régime prévu par l'article 758 du même code.

Le Conseil a en revanche déclaré les deux premiers alinéas de l'article 760 du CGI conformes à la Constitution.