

Décision n° 2021-939 QPC  
du 15 octobre 2021

(M. Claude-Alain L.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 15 juillet 2021 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 683 du 7 juillet 2021), 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. Claude-Alain L. par Mes Didier Barsus et Virginie Restino, avocats au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2021-939 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, et de l'article 755 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant du décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 portant incorporation au code général des impôts et au code des douanes de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ces codes.

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 ;
- le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ;
- le décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 portant incorporation au code général des impôts et au code des douanes de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ces codes ;
- 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 en intervention présentées pour M. Alain B. par Me Eric Planchat, avocat au barreau de Paris, enregistrées le 26 juillet 2021 ;

– les observations en intervention présentées pour Mme Brigitte E. par Me Laurent Roustouil, avocat au barreau de Marseille, enregistrées le 29 juillet 2021 ;

– les observations en intervention présentées pour M. Thomas S. par Mes Marc Bornhauser et Suzanne Mascarell, avocats au barreau de Paris, enregistrées le 2 août 2021 ;

– les observations présentées pour le requérant par Me Barsus, enregistrées le 3 août 2021 ;

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 4 août 2021 ;

– les observations en intervention présentées pour M. Anthony J. par Me Franck Locatelli, avocat au barreau de Paris, Me Gaëlle Menu-Lejeune, avocat au barreau des Hauts-de-Seine, et Me Yvan Millot, avocat au barreau de Dijon, enregistrées le même jour ;

– les observations en intervention présentées pour M. Salvatore M. par Mes Franck Brancaléoni et Erika Martin, avocats au barreau de Nancy, enregistrées le même jour ;

– les secondes observations présentées pour Mme Brigitte E. par Me Roustouil, enregistrées le 13 août 2021 ;

– les secondes observations présentées pour le requérant par Me Barsus, enregistrées le 18 août 2021 ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Barsus, pour le requérant, Me Planchat, pour M. Alain B., Me Roustouil, pour Mme Brigitte E., Me Bornhauser, pour M. Thomas S., Me Brancaléoni, pour M. Salvatore M., Me Locatelli, pour M. Anthony J., et M. Antoine Pavageau, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 5 octobre 2021 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. L'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi du 29 décembre 2012 mentionnée ci-dessus, prévoit :

*« Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du code général des impôts n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie.*

*« Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite ».*

2. L'article 755 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant du décret du 3 juin 2013 mentionné ci-dessus, prévoit :

*« Les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujetti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777.*

*« Ces droits sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées ».*

3. Selon le requérant, rejoint par certaines parties intervenantes, ces dispositions méconnaîtraient, en premier lieu, le principe d'égalité devant les charges publiques. Au soutien de ce grief, il fait valoir, d'abord, que, en assujettissant aux droits de mutation à titre gratuit les seules personnes n'ayant pas satisfait à l'obligation de déclaration des avoirs détenus à l'étranger, le législateur aurait retenu un critère d'imposition qui ne serait ni objectif ni rationnel. Il soutient, ensuite, que ces dispositions pourraient conduire à imposer des personnes sur des avoirs dont elles ne

disposent plus à la date de taxation ou dont elles n'auraient jamais été propriétaires. Elles permettraient également d'imposer, au titre des mêmes avoirs, l'ensemble des personnes tenues à l'obligation de déclaration. Enfin, elles institueraient à l'égard de ces personnes une présomption irréfragable d'acquisition à titre gratuit des avoirs détenus à l'étranger. En second lieu, il soutient que l'article 755 du code général des impôts serait entaché d'incompétence négative dans des conditions affectant, par elles-mêmes, le principe d'égalité devant les charges publiques, au motif que l'assujettissement aux droits de mutation à titre gratuit serait subordonné à la seule décision de l'administration de mettre en œuvre une procédure de contrôle.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa des articles L. 23 C du livre des procédures fiscales et 755 du code général des impôts.

5. Selon certaines parties intervenantes, les dispositions contestées créeraient, en outre, une rupture d'égalité injustifiée entre les contribuables détenant des avoirs à l'étranger dont ils ne peuvent pas justifier l'origine, selon qu'ils les ont ou non régulièrement déclarés, seuls les premiers pouvant être soumis à la procédure de taxation prévue par ces dispositions. Il en résulterait une atteinte au principe d'égalité devant la loi. Certaines d'entre elles soutiennent par ailleurs que ces dispositions, qui constitueraient une sanction ayant le caractère d'une punition, méconnaîtraient les droits de la défense, la présomption d'innocence, le principe selon lequel nul n'est tenu de s'accuser, ainsi que les principes de non-rétroactivité de la loi pénale, de légalité, de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines et d'individualisation des peines. Enfin, l'une des parties intervenantes invoque la méconnaissance du droit au respect de la vie privée qui résulterait de l'obligation de transmettre à l'administration fiscale des informations personnelles pour justifier l'origine des avoirs placés à l'étranger.

6. 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.

7. Les articles 1649 A et 1649 AA du code général des impôts prévoient que les comptes ou contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger doivent faire l'objet d'une déclaration en même temps que la déclaration de revenus annuelle. En vertu des dispositions contestées, lorsque l'administration fiscale constate qu'une personne physique n'a pas satisfait à cette obligation de déclaration au moins une fois au cours des dix années précédentes, elle peut lui demander de justifier l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs figurant sur ces comptes ou contrats. En l'absence de réponse ou en cas de réponse insuffisante, ces avoirs sont, sauf preuve contraire, présumés avoir été acquis à titre gratuit et assujettis aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé.

8. En premier lieu, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu assurer l'effectivité du contrôle des avoirs détenus à l'étranger par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

9. En deuxième lieu, en permettant à l'administration de présumer que de tels avoirs constituent des sommes acquises à titre gratuit lorsque l'obligation de déclaration n'a pas été respectée et que l'origine et les modalités d'acquisition de ces avoirs n'ont pas été justifiées, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi. Par ailleurs, la procédure de contrôle prévue par les dispositions contestées ne confère pas à l'administration fiscale le pouvoir de choisir, parmi les contribuables, ceux qui seront effectivement soumis à l'impôt.

10. En dernier lieu, ces dispositions, qui réservent au contribuable la possibilité d'apporter la preuve de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs, n'ont ni pour objet ni pour effet d'instituer une présomption irréfragable d'acquisition à titre gratuit, pas plus qu'une présomption irréfragable de possession. Elles n'ont pas non plus pour objet d'imposer des personnes sur des sommes dont elles n'auraient jamais eu la disposition.

11. Il résulte de tout ce qui précède que les griefs tirés de la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence et du principe d'égalité devant les charges publiques doivent être écartés.

12. Par ailleurs, les dispositions contestées, qui visent à établir l'assiette de l'impôt et à en fixer le taux, ne constituent pas une sanction ayant le caractère d'une punition. Les griefs tirés de la méconnaissance des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 doivent, dès lors, être écartés comme inopérants.

13. Par conséquent, ces dispositions, qui ne méconnaissent pas non plus le principe d'égalité devant la loi et le droit au respect de la vie privée, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

#### LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1<sup>er</sup>. – Le premier alinéa de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, et le premier alinéa de l'article 755 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant du décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 portant incorporation au code général des impôts et au code des douanes de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ces codes, sont conformes 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 14 octobre 2021, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, M. Alain JUPPÉ, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET et Michel PINAULT.

Rendu public le 15 octobre 2021.