



## Commentaire

### Décision n° 2021-939 QPC du 15 octobre 2021

*M. Claude-Alain L.*

*(Conditions d'imposition des avoirs détenus à l'étranger  
en cas de non-respect de l'obligation de déclaration)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 15 juillet 2021 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 683 du 7 juillet 2021) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Claude-Alain L. portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales (LPF), 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 (CGI), 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.

Dans sa décision n° 2021-939 QPC du 15 octobre 2021, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution le premier alinéa de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi précitée du 29 décembre 2012, et le premier alinéa de l'article 755 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant du décret précité du 3 juin 2013.

#### **I. – Les dispositions contestées**

##### **A. – Objet des dispositions contestées**

##### **1. – Les obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A et 1649 AA du CGI**

\* Depuis la levée complète du contrôle des changes, intervenue le 1<sup>er</sup> janvier 1990, les personnes physiques résidant en France ont la possibilité de transférer librement des capitaux à l'étranger et d'y détenir des avoirs.

Afin d'éviter « *que la suppression des restrictions aux mouvements de capitaux (...)*

*ne favorise la fraude* »<sup>1</sup>, le 2 de l'article 98 de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990 a complété l'article 1649 A du CGI par un nouvel alinéa instituant une obligation de déclaration annuelle des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger par les personnes domiciliées ou établies en France.

Cet alinéa, devenu le deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI, prévoit, dans ses rédactions applicables au litige à l'origine de la présente QPC<sup>2</sup> : « *Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger* ».

Les articles 344 A et 344 B de l'annexe III au CGI fixent les modalités d'application de cette obligation de déclaration. Le I de l'article 344 A prévoit que « *les comptes à déclarer (...) sont ceux ouverts auprès de toute personne de droit privé ou public qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces* »<sup>3</sup>. Selon le III du même article, « *la déclaration de compte (...) porte sur le ou les comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos, au cours de l'année ou de l'exercice par le déclarant, l'un des membres de son foyer fiscal ou une personne rattachée à ce foyer* ». Les deux derniers alinéas de l'article 344 A précisent qu'un compte est réputé être détenu par l'une des personnes susmentionnées « *dès lors que celle-ci en est titulaire, co-titulaire, bénéficiaire économique ou ayant droit économique* » et qu'il est réputé avoir été utilisé si « *celle-ci a effectué au moins une opération de crédit ou de débit pendant la période visée par la déclaration, qu'elle soit titulaire du compte ou qu'elle ait agi par procuration, soit pour elle-même, soit au profit d'une personne ayant la qualité de résident* ». L'article 344 B énumère, quant à lui, les informations devant figurer dans la déclaration de compte.

\* Cette obligation de déclaration a ensuite été étendue aux contrats de capitalisation et aux placements de même nature, en particulier aux contrats d'assurance-vie, souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger.

L'article 37 de loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 a en effet

---

<sup>1</sup> M. Guy Bêche, *in* compte-rendu des débats de l'Assemblée nationale, 2<sup>e</sup> séance du 16 novembre 1989.

<sup>2</sup> Résultant de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990, de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude et de l'ordonnance n° 2020-115 du 12 février 2020 renforçant le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

<sup>3</sup> Concrètement, selon ce texte, pour satisfaire à leur obligation, « *les personnes physiques joignent la déclaration de compte à la déclaration annuelle de leurs revenus. Chaque compte à usage privé, professionnel ou à usage privé et professionnel doit être mentionné distinctement* ». Les associations et sociétés n'ayant pas la forme commerciale, quant à elles, « *joignent leur déclaration de compte à la déclaration annuelle de leur revenu ou de leur résultat* ».

inséré dans le CGI un article 1649 AA qui, dans ses rédactions applicables au litige<sup>4</sup>, prévoit, en son premier alinéa : « *Lorsque des contrats de capitalisation ou des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance vie, sont souscrits auprès d'organismes mentionnés au I de l'article 1649 ter qui sont établis hors de France, les souscripteurs sont tenus de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, les références des contrats ou placements concernés, la date d'effet et la durée de ces contrats ou placements, les opérations de remboursement et de versement des primes effectuées au cours de l'année précédente et, le cas échéant, la valeur de rachat ou le montant du capital garanti, y compris sous forme de rente, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de la déclaration* »<sup>5</sup>.

\* Le non-respect de ces obligations déclaratives est sanctionné par une amende forfaitaire de 1 500 euros par compte ou contrat non déclaré, portée à 10 000 euros lorsque le compte ou contrat est détenu dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'accès aux renseignements bancaires<sup>6</sup>.

Par ailleurs, sous certaines conditions, les avoirs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes ou de contrats non déclarés constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables<sup>7</sup> soumis à des rappels d'impôt majorés de 40 % du montant des droits dus<sup>8</sup>.

Pour assurer l'effectivité de ces dispositions, l'administration fiscale peut également décider de recourir à la taxation d'office des avoirs détenus à l'étranger non déclarés.

## **2. - La procédure mise en œuvre en cas de non-respect des obligations de déclaration**

Afin de permettre « à l'administration fiscale de lutter contre certaines fraudes concernant le patrimoine des ménages », la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 a institué, à l'égard des personnes physiques uniquement, une nouvelle procédure de taxation d'office destinée à « assurer une

---

<sup>4</sup> Résultant de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 et de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

<sup>5</sup> Conformément à l'article 344 C de l'annexe III au CGI, ces contrats ou placements doivent être mentionnés sur une déclaration spéciale jointe par le contribuable à sa déclaration de revenus.

<sup>6</sup> Articles 1736, IV et 1766 du CGI.

<sup>7</sup> Article 1649 A et 1649 AA du CGI.

<sup>8</sup> Article 1758 du même code. Une disposition similaire figurait auparavant dans l'article 1759 du CGI, lequel a été déclaré conforme à la Constitution dans la décision n° 2011-220 QPC du 10 février 2012, *M. Hugh A. (Majoration fiscale de 40 % pour non déclaration de comptes bancaires à l'étranger ou de sommes transférées vers ou depuis l'étranger)*.

*plus grande effectivité de ces procédures de contrôle et de sanction des avoirs détenus à l'étranger, tant sur des comptes bancaires que sur des contrats d'assurance-vie »<sup>9</sup>.*

Cette procédure se déroule en deux temps : à un temps d'échanges avec l'administration succède celui de la taxation d'office proprement dite.

\* Lorsque l'obligation de déclaration prévue aux articles 1649 A ou 1649 AA du CGI n'a pas été respectée au moins une fois au cours des dix années précédentes, l'article L. 23 C du LPF ouvre à l'administration la possibilité de solliciter des informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie non déclaré.

Le contribuable dispose alors d'un délai de soixante jours pour fournir à l'administration fiscale les éléments demandés. Si, à l'issue de ce délai, ces éléments sont considérés comme insuffisants par l'administration, celle-ci 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 entend obtenir.

\* Lorsque le contribuable ne répond pas à cette demande ou lorsque sa réponse est demeurée insuffisante, l'article L. 71 du LPF prévoit que « *la personne est taxée d'office dans les conditions prévues à l'article 755 du code général des impôts* ». Cette procédure dérogatoire au droit commun se caractérise par deux éléments : « *d'une part le caractère contradictoire de la procédure s'estompe voire disparaît complètement ; d'autre part, la charge de la preuve est généralement renversée au détriment du contribuable* »<sup>10</sup>, ce qui explique qu'une telle procédure demeure exceptionnelle et limitée à certains cas précis (notamment lorsque des éléments permettent de penser que la personne intéressée ne coopérera pas avec l'administration fiscale).

Les modalités de cette imposition sont déterminées par l'article 755 du CGI, qui fait l'objet de la présente QPC. Cet article instaure une présomption de la nature des avoirs, établit l'assiette de l'imposition et en fixe le taux :

- Sur la présomption : les avoirs dont le contribuable n'a pas pu démontrer l'origine et les modalités d'acquisition sont réputés « *constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit* ». Il s'agit d'une présomption simple, le

---

<sup>9</sup> Rapport n° 465 de M. Christian Eckert, fait au nom de la commission des finances, du 28 novembre 2012.

<sup>10</sup> J. Grosclaude et Ph. Marchessou, *Procédures fiscales*, Cours Dalloz, 8<sup>e</sup> éd., 2016, n°134.

contribuable ayant la possibilité d'apporter la preuve de l'origine des fonds, même après la phase d'échange d'informations prévue à l'article L. 23 C du LPF.

- Sur l'assiette de l'impôt : les 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 LPF. Cette somme est cependant diminuée du montant des fonds dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées par le contribuable au cours de la procédure.

- Sur le taux d'imposition : ce taux est fixé « *au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777* » du CGI, relatif aux droits de mutation à titre gratuit applicables entre parents en ligne collatérale au-delà du quatrième degré et entre personnes non-parentes, soit 60 %.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

À la suite de la transmission d'informations relatives à un compte bancaire détenu à l'étranger par M. Claude-Alain L., l'administration fiscale avait sollicité auprès de ce dernier des justifications quant à l'origine des avoirs figurant sur ce compte, qui n'avait fait l'objet d'aucune déclaration. En l'absence de justification de l'intéressé, un avis de mise en recouvrement fondé sur les dispositions renvoyées lui avait été notifié.

Le requérant avait alors assigné l'administration fiscale aux fins d'obtenir la décharge de l'imposition supplémentaire mise à sa charge et, à cette occasion, soulevé une QPC.

Par jugement du 18 mai 2021, le tribunal judiciaire saisi avait transmis à la Cour de cassation la question suivante : « *L'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, et 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, portent-ils atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, en particulier aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, protégés respectivement par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ?* »

Par son arrêt précité du 7 juillet 2021, la chambre commerciale de la Cour de

cassation avait jugé que cette question présentait un caractère sérieux et l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel.

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

### **A. – Les questions préalables**

#### **1. – Les griefs du requérant et la délimitation du champ de la QPC**

\* Le requérant soutenait, en premier lieu, que les dispositions renvoyées méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques. Au soutien de ce grief, il faisait d'abord valoir 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 avait retenu un critère d'imposition qui ne serait ni objectif ni rationnel. Il soutenait, ensuite, que ces dispositions pouvaient conduire à imposer des personnes sur des avoirs dont elles ne disposent plus à la date de taxation ou dont elles n'avaient jamais été propriétaires. Selon lui, elles permettaient également d'imposer, au titre des mêmes avoirs, l'ensemble des personnes tenues à l'obligation de déclaration. Enfin, elles instituaient à l'égard de ces personnes une présomption irréfragable d'acquisition à titre gratuit des avoirs détenus à l'étranger.

Il soutenait, en second lieu, que l'article 755 du CGI était 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 était subordonné à la seule décision de l'administration de mettre en œuvre une procédure de contrôle.

\* Au regard de ces griefs, le Conseil constitutionnel a considéré que la QPC portait sur le premier alinéa des articles L. 23 C du livre des procédures fiscales et 755 du code général des impôts (paragr. 4).

#### **2. – Les demandes d'intervention**

\* La présente QPC avait fait l'objet de cinq demandes d'intervention de la part de particuliers ayant contesté, devant les juridictions judiciaires, les impositions supplémentaires mises à leur charge par l'administration fiscale, en application des dispositions renvoyées, et dont le litige était toujours pendant.

Outre les griefs de rupture d'égalité devant les charges publiques et de méconnaissance, par le législateur, de l'étendue de sa compétence, certains intervenants soulevaient le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi. Soutenant que les dispositions contestées constituaient une sanction ayant le caractère d'une punition, ils invoquaient également la méconnaissance des droits de la défense, de la présomption d'innocence, du principe selon lequel nul n'est tenu de s'accuser, ainsi que des 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. L'une des parties intervenantes faisait également valoir qu'en imposant au contribuable de transmettre à l'administration fiscale des informations personnelles pour justifier de l'origine des avoirs placés à l'étranger, ces dispositions portaient atteinte au droit au respect de la vie privée.

## **B. – La jurisprudence constitutionnelle**

### **1. – La jurisprudence relative à la compétence du législateur dans la détermination de l'impôt**

\* Pour que le grief d'incompétence négative soit invocable en QPC, le Conseil constitutionnel exige que la méconnaissance par le législateur de sa compétence affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit.

Au-delà de ces règles générales, le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence spécifique en cas d'indétermination, par le législateur fiscal, de l'assiette ou du taux d'une imposition.

Dans sa décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, il a jugé « *que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit* »<sup>11</sup>.

Cette jurisprudence restrictive a été réaffirmée dans :

– la décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015, dans laquelle a été écarté le grief tiré de ce que le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence « *en renvoyant au décret le soin de fixer des règles relatives à l'assiette des taxes intérieures de consommation dont un contribuable peut être exonéré lorsqu'un produit énergétique fait l'objet d'un "double usage" au sens du 2° du paragraphe I*

---

<sup>11</sup> Décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair SAS (Contribution au service public de l'électricité)*, cons. 10.

de l'article 265 C du code des douanes »<sup>12</sup> ;

– la décision n° 2016-537 QPC du 22 avril 2016, dans laquelle a été écarté le grief tiré de la méconnaissance par le législateur de sa compétence en matière de règles concernant l'assiette de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)<sup>13</sup>.

Cette jurisprudence trouve toutefois un tempérament, sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques, lorsque le législateur a renvoyé au pouvoir réglementaire le soin, non pas de fixer une règle d'assiette générale, mais celui de fixer ces éléments au cas par cas, contribuable par contribuable.

En ce sens, dans sa décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014<sup>14</sup>, le Conseil, examinant la conformité à la Constitution de dispositions permettant à l'administration fiscale de délivrer un agrément aux fins de reporter certains déficits antérieurs sur les bénéficiaires ultérieurs dans le cadre d'opérations de restructuration, a, par une réserve d'interprétation, considéré que « *les dispositions contestées ne sauraient, sans priver de garanties légales les exigences qui résultent de l'article 13 de la Déclaration de 1789, être interprétées comme permettant à l'administration de refuser cet agrément pour un autre motif que celui tiré de ce que l'opération de restructuration en cause ne satisfait pas aux conditions fixées par la loi* » et conclu que, « *sous cette réserve, le législateur n'a pas méconnu l'étendue de sa compétence en adoptant les dispositions contestées* ». C'est bien, ici, « *le pouvoir donné par la loi à l'administration de fixer, contribuable par contribuable, les modalités de détermination de l'assiette d'une imposition* » qui conduit au constat de méconnaissance de la compétence du législateur « *dans des conditions qui affectent, par elles-mêmes, le principe d'égalité devant les charges publiques* ».

Ce tempérament a été réaffirmé dans la décision n° 2016-622 QPC du 30 mars 2017 dans laquelle le Conseil a jugé que : « *La méconnaissance par le législateur de sa compétence dans la détermination de l'assiette d'une imposition perçue au profit des collectivités territoriales ou leurs groupements, lorsqu'elle leur permet de fixer cette assiette contribuable par contribuable, affecte par elle-même le principe d'égalité devant les charges publiques* »<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015, *Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS (Exonération de taxes intérieures de consommation pour les produits énergétiques faisant l'objet d'un double usage)*, cons. 9.

<sup>13</sup> Décision n° 2016-537 QPC du 22 avril 2016, *Société Sofadig Exploitation (Redevable de la taxe générale sur les activités polluantes pour certains échanges avec les départements d'outre-mer)*, cons. 13.

<sup>14</sup> *Sociétés ING Direct NV et ING Bank NV (Impôts sur les sociétés – agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits)*, cons. 9 et 11.

<sup>15</sup> Décision n° 2016-622 QPC du 30 mars 2017, *Société SNF (Remboursement du versement destiné aux transports)*, paragr. 10.



\* Enfin, hors du champ de la QPC, dans sa décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016<sup>16</sup>, le Conseil était saisi de la conformité à la Constitution de dispositions prévoyant la soumission à l'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés en France par une personne morale établie hors de France. Il a censuré cette disposition sur le fondement de l'article 34 de la Constitution : après avoir relevé que « *Le paragraphe VI de l'article 209 C du code général des impôts prévoit : "Les dispositions du présent article s'appliquent dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sur décision de l'administration d'opposer au contribuable la présomption prévue au présent article"* », le Conseil a considéré que « *Ces dispositions confèrent à l'administration le pouvoir de choisir, parmi les contribuables entrant dans le champ d'application de l'article 209 C, ceux qui seront effectivement soumis à l'impôt* ». Or, « *Si le législateur dispose de la faculté de modifier le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, afin d'imposer les bénéfices réalisés en France par des entreprises établies hors du territoire national, il ne pouvait, sans méconnaître l'étendue de sa compétence, subordonner l'assujettissement à l'impôt à la décision de l'administration d'engager une procédure de contrôle* »<sup>17</sup>.

Il résulte de ces décisions que le législateur ne peut, sans méconnaître l'étendue de sa compétence, laisser à l'administration le soin de décider, au cas par cas, des personnes soumises à l'impôt, pas plus que de l'assiette de cette imposition.

## **2. – La jurisprudence relative au principe d'égalité devant les charges publiques**

L'article 13 de la Déclaration de 1789 dispose : « *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* ».

Sur le fondement de ce texte, le Conseil constitutionnel considère 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. 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*

---

<sup>16</sup> Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*.

<sup>17</sup> Paragr. 82.

*pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »<sup>18</sup>.*

La mise en œuvre de ce principe l'a conduit à fixer un certain nombre de règles applicables à la matière fiscale.

\* En premier lieu, sur le fondement de ces dispositions, le Conseil constitutionnel a eu régulièrement à connaître de dispositifs relatifs à la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, qui constitue un objectif à valeur constitutionnelle<sup>19</sup>.

Il a développé une jurisprudence spécifique aux présomptions instaurées par le législateur afin d'établir une assiette d'imposition lorsque l'origine ou les modalités d'acquisition des biens ou des avoirs ne sont pas justifiées par le contribuable.

C'est le cas par exemple dans :

– la décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, dans laquelle le Conseil a validé l'essentiel d'un dispositif d'évaluation forfaitaire minimale du revenu soumis à l'impôt par la prise en compte de certains éléments du « *train de vie* » : « *en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168 [du CGI], 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* »<sup>20</sup>. Il a cependant formulé une réserve : ces dispositions ne sauraient, « *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* »<sup>21</sup> ;

---

<sup>18</sup> Par exemple : décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – seuil d'assujettissement)*, cons. 5 ; décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019, *Epoux C. (Majoration de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à des revenus de capitaux mobiliers particuliers)*, paragr. 5.

<sup>19</sup> Voir, notamment, en ce sens : décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 52 ; décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale)*, cons. 4 ; décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, *Société Casden Banque populaire (Plafonnement de la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie)*, paragr. 18.

<sup>20</sup> Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, *Mme Danièle B., (Évaluation du train de vie)*, cons. 6.

<sup>21</sup> *Ibid.*, cons. 8.

– la décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, dans laquelle il a jugé conformes à la Constitution plusieurs dispositifs visant à lutter contre les « paradis fiscaux » : il a considéré que le législateur « a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères 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 écarté »<sup>22</sup>. Le Conseil a néanmoins émis une réserve d'interprétation permettant au contribuable de renverser la présomption de fraude fiscale s'il est en capacité d'« apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéficiaires dans un tel État ou territoire »<sup>23</sup> ;

– la décision n° 2016-614 QPC du 1<sup>er</sup> mars 2017, dans laquelle il a validé des dispositions soumettant des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié (car situées, par exemple, dans un paradis fiscal) à une définition forfaitaire, en fonction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la structure en cause. Il a cependant jugé que ces dispositions « ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions »<sup>24</sup>.

En revanche, dans une décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a censuré des dispositions prévoyant que la valeur retenue pour déterminer le gain net de cession de valeurs mobilières ayant fait l'objet de donations dans les dix-huit mois précédant la cession était leur valeur d'acquisition par le donateur : « Considérant qu'il ressort des travaux préparatoires que le législateur a entendu faire obstacle à des montages juridiques destinés à éluder l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières ; qu'il a, à cette fin, prévu d'assujettir le donataire de valeurs mobilières cédées à titre onéreux dans les dix-huit mois

---

<sup>22</sup> Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, *Association française des entreprises privées et autres (Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs)*, cons. 9.

<sup>23</sup> *Ibid.*, cons. 10.

<sup>24</sup> Décision n° 2016-614 QPC du 1<sup>er</sup> mars 2017, *M. Dominique L. (Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié)*, paragr. 12.

*suivant la donation à l'imposition sur les plus-values en retenant comme valeur de référence non plus la valeur des titres lors de la mutation à titre gratuit mais la valeur de ces titres lors de leur acquisition ou souscription par le donateur, augmentée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit, excepté lorsque cette valeur est inférieure à celle retenue lors de la donation ; [...] Considérant que les dispositions contestées font peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire qui est sans lien avec leur situation mais est liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ; que le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfragable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'é luder le paiement de l'imposition des plus-values ; que le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 »<sup>25</sup>.*

Par ailleurs, dans une décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, il s'est prononcé sur des dispositions qui privaient certains contribuables de régimes de faveur : les unes excluaient du régime fiscal des sociétés mères les dividendes reçus d'une filiale établie dans un État ou un territoire non coopératif (ETNC), les autres excluaient du régime des plus ou moins-values à long terme les cessions de titres de participation de sociétés domiciliées dans un ETNC. Après avoir écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, le Conseil constitutionnel a jugé, au regard de l'article 13 de la déclaration de 1789 : « *Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques »<sup>26</sup>.*

---

<sup>25</sup> Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 23 et 24.

<sup>26</sup> Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, *Association française des entreprises privées et autres (Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs)*, cons. 9 et 10.

De même, dans une décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions instituant un taux d'imposition spécifique (fixé à 75 %) pour la retenue à la source sur les produits distribués dans un ETNC, sous réserve que la présomption de fraude fiscale ainsi établie puisse être renversée<sup>27</sup>.

De la même manière, dans une décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017, il a jugé, s'agissant de l'imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié, que « *les dispositions contestées ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à prouver, afin d'être exempté de l'application de l'article 123 bis, que la participation qu'il détient dans l'entité établie ou constituée hors de France n'a ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude ou d'évasion fiscales, la localisation de revenus à l'étranger* »<sup>28</sup>.

C'est également sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques que le Conseil constitutionnel a examiné, dans sa décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017, les dispositions relatives à l'assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune. Le Conseil a jugé : « *En adoptant les dispositions contestées applicables aux biens ou droits placés dans un trust, le législateur a instauré, à des fins de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, une présomption de rattachement au patrimoine du constituant de ces biens, droits ou produits. Le législateur a ainsi tenu compte de la difficulté, inhérente aux trusts, de désigner la personne qui tire une capacité contributive de la détention de tels biens, droits ou produits. Ce faisant, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qu'il a poursuivi. / Les dispositions contestées ne sauraient toutefois, sans que soit méconnue l'exigence de prise en compte des capacités contributives du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant du trust, faire obstacle à ce que ces derniers prouvent que les biens, droits et produits en cause ne leur confèrent aucune capacité contributive, résultant notamment des avantages directs ou indirects qu'ils tirent de ces biens, droits ou produits* »<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, *Société Eurofrance (Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un État ou territoire non coopératif)*.

<sup>28</sup> Décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017, *Époux N. (Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié II)*, paragr. 7.

<sup>29</sup> Décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017, *M. Jean-Philippe C. (Assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune)*, paragr. 7 et 8.

Plus récemment, enfin, il a considéré, à propos de la présomption de transfert indirect de bénéfices instituée par l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, que le législateur du pays « *s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels pour établir cette présomption (...). Toutefois, ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices. Sous cette réserve, les dispositions contestées, qui ne conduisent par ailleurs pas à une imposition confiscatoire, ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques* »<sup>30</sup>.

\* Il résulte de cet exposé jurisprudentiel que le Conseil constitutionnel admet des présomptions diverses fondées sur des critères objectifs et rationnels lorsque l'administration poursuit un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et peut rencontrer, à ce titre, des difficultés dans l'appréhension de certains montages ou situations juridiques de nature à laisser présumer une telle fraude.

Par ailleurs, le caractère irréfragable d'une présomption pouvant conduire à ce que l'impôt soit déterminé selon des critères sans lien avec l'appréciation des facultés contributives, le Conseil exige que, dans le cas de telles présomptions, le contribuable ait la possibilité de les combattre en démontrant l'absence de fraude ou d'évasion fiscales.

Enfin, le Conseil constitutionnel n'apprécie pas l'opportunité de recourir à une telle mesure. En effet, il ne se reconnaît pas de « *pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement. Il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé* ».

\* En second lieu, le Conseil constitutionnel a déduit du principe d'égalité devant les charges publiques l'exigence selon laquelle « *lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource* »<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Décision n° 2019-819 QPC, précitée, paragr. 20 et 21.

<sup>31</sup> Décisions n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29, n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, *TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*, cons. 4., n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision)*, paragr. 5, et n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*

Faisant application de ce principe dans quatre décisions rendues entre 2013 et 2017<sup>32</sup>, il a censuré des dispositions relatives aux taxes dont sont redevables les éditeurs de services de télévision. Ces décisions reposent toutes sur le constat selon lequel les taxes en cause incluait ou pouvaient inclure dans leur assiette des sommes perçues par des tiers (« *personnes en assurant l'encaissement* » ou « *régisseurs de messages publicitaires* »). Elles avaient donc directement pour objet et pour effet de soumettre les contribuables à une imposition dont l'assiette était composée de revenus dont ils ne disposaient pas, en méconnaissance de l'exigence de prise en compte des facultés contributives.

À l'inverse, dans la décision n° 2021-921 QPC du 25 juin 2021, le Conseil, saisi d'une QPC portant sur les dispositions relatives à la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision, les a déclarées conformes à la Constitution après avoir relevé, en premier lieu, que « *les régies publicitaires sont imposées sur des sommes qui leur sont effectivement versées par les annonceurs* » et, en second lieu, que « *la circonstance qu'une partie de ces sommes doive être reversée aux éditeurs lorsqu'une régie publicitaire agit pour le compte d'un éditeur relève de la forme contractuelle librement choisie pour régler leurs relations* », ce dont il a déduit que « *le législateur n'a pas inclus dans l'assiette de cette taxe des sommes qui ne seraient pas à la disposition des personnes qui y sont assujetties* »<sup>33</sup>.

\* Cependant, le Conseil constitutionnel admet que le législateur puisse déroger, dans certaines hypothèses limitées, à l'exigence selon laquelle l'imposition doit être acquittée par le redevable qui dispose du revenu taxable « *notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales* », à la condition toutefois que ces dérogations soient « *adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs* ».

### **3. – La jurisprudence relative à la notion de sanction ayant le caractère d'une punition appliquée à la matière fiscale**

Le Conseil constitutionnel juge de façon constante que les exigences résultant de l'article 8 (principes de légalité des délits et des peines, de non rétroactivité des peines, de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines) et de l'article 9 (présomption d'innocence) de la Déclaration des droits de l'homme et du

---

II), paragr. 5 ; n° 2021-921 QPC du 25 juin 2021, *Société M6 Publicité (Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision)*, paragr. 6.

<sup>32</sup> Décisions n° 2013-684 DC, n° 2013-362 QPC, n° 2016-620 QPC et n° 2017-669 QPC, précitées.

<sup>33</sup> Paragr. 8, 9 et 10.

citoyen de 1789 ne s'appliquent qu'aux « *sanctions ayant le caractère d'une punition* »<sup>34</sup>.

Constituent des « *sanctions ayant le caractère d'une punition* » l'ensemble des mesures répressives, qu'elles aient une nature pénale, administrative<sup>35</sup>, civile<sup>36</sup> ou disciplinaire<sup>37</sup>.

Ce principe a trouvé à s'appliquer à de nombreux domaines, et en particulier à la matière fiscale.

C'est ainsi que, dans sa décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015, le Conseil constitutionnel a jugé que l'amende prévue au 2 du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI, qui sanctionne le non-respect des obligations de déclaration édictées par les articles 1649 A et 1649 AA du CGI, constituait une sanction ayant le caractère d'une punition. Il a néanmoins déclaré cette disposition conforme à la Constitution, considérant, d'abord, « *qu'en réprimant la méconnaissance des obligations déclaratives relatives aux comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger posées par les dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts, le législateur a, par la sanction ayant le caractère d'une punition qu'il a instaurée, entendu faciliter l'accès de l'administration fiscale aux informations bancaires et prévenir la dissimulation de revenus à l'étranger ; qu'il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* », ensuite, « *qu'en punissant d'une amende forfaitaire d'un montant de 1 500 euros le défaut de déclaration annuelle de tout compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger, montant porté à 10 000 euros lorsque le compte est ouvert dans un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires, le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré des sanctions dont la nature est liée à celle de l'infraction et qui, même par le cumul d'amendes qu'elles permettent, ne sont pas manifestement disproportionnées à la gravité des faits qu'il entend réprimer* » et, enfin, « *que la loi elle-même a assuré la modulation des peines en fonction de la*

---

<sup>34</sup> Pour une illustration dans le champ des interdictions d'exercice professionnel : v. décision n° 2011-132 QPC du 20 mai 2011, *M. Ion C. (Incapacité et interdiction d'exploiter un débit de boissons)*.

<sup>35</sup> Décision n° 92-307 DC du 25 février 1992, *Loi portant modification de l'ordonnance n° 45-2658 du 2 novembre 1945 modifiée relative aux conditions d'entrée et de séjour des étrangers en France*, cons. 24 à 31.

<sup>36</sup> Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011, *Établissements Darty et Fils (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales)*, cons. 3.

<sup>37</sup> Décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer)*, cons. 5.



*gravité des comportements réprimés en prévoyant deux montants forfaitaires distincts, selon que l'État ou le territoire dans lequel le compte est ouvert a ou non conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires ; que, pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, en fonction de l'une ou l'autre des amendes prononcées, soit de maintenir l'amende, soit d'en dispenser le contribuable si ce dernier n'a pas manqué à l'obligation de déclaration de l'existence d'un compte bancaire à l'étranger ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que, par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines »<sup>38</sup>.*

Il a en revanche écarté la qualification de sanction ayant le caractère d'une punition dans plusieurs hypothèses :

- C'est ainsi que dans sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, le Conseil a jugé qu'un mécanisme permettant, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger, « *n'institue ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition* »<sup>39</sup>, de sorte que doivent être rejetés les griefs tirés d'une atteinte au principe de nécessité des peines et de la méconnaissance des droits de la défense.

- De la même façon, dans sa décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, le Conseil a jugé que « *n'instituent pas une sanction ayant le caractère d'une punition* » des dispositions visant à « *compléter la liste des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune [et qui prévoient] que sont réintégrés dans ces revenus ceux distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le contribuable si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éviter tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune* »<sup>40</sup>.

- Dans cette même décision, le Conseil a considéré que « *l'intérêt de retard dû en cas d'erreur significative dans le calcul du dernier acompte, en application de l'article*

---

<sup>38</sup> Décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015, *Époux B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger)*, cons. 5, 6 et 7.

<sup>39</sup> Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, précitée, cons. 5.

<sup>40</sup> Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, précitée, cons. 11 et 25.

*1727 du code général des impôts, a pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts* », de sorte qu'il ne constitue « pas une sanction ayant le caractère d'une punition »<sup>41</sup>.

- Enfin, dans sa décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019, le Conseil a estimé que la majoration d'assiette de 25 % applicable, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, à certains revenus de capitaux mobiliers « *ne constitu[ait] pas une sanction ayant le caractère d'une punition* » et en a déduit que les griefs tirés de la méconnaissance des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 devaient « *être écartés comme inopérants* »<sup>42</sup>.

### **C. – L'application à l'espèce**

Après avoir rappelé sa formulation de principe relative à l'égalité devant les charges publiques (paragr. 6), le Conseil constitutionnel a décrit l'objet des dispositions contestées, en application desquelles les avoirs figurant sur des comptes ou contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger sont assujettis aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé, lorsque ces comptes ou contrats n'ont pas été déclarés au moins une fois au cours des dix années précédentes et que la demande de justifications adressée par l'administration fiscale n'a pas reçu de réponse ou de réponse suffisante (paragr. 7).

Le Conseil a affirmé, en premier lieu, que, « *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* » (paragr. 8). Il en a déduit que le dispositif contrôlé poursuivait l'« *objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* » (même paragr.).

Il a, en deuxième lieu, considéré qu'en permettant à l'administration de présumer que les avoirs détenus à l'étranger constituaient des sommes acquises à titre gratuit lorsque l'obligation de déclaration n'avait pas été respectée et que l'origine et les modalités d'acquisition de ces avoirs n'avaient pas été justifiées, « *le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi* » (paragr. 9). Il a en outre relevé que, contrairement à ce que soutenait le requérant, « *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* » (même paragr.).

---

<sup>41</sup> Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, précitée, cons. 34.

<sup>42</sup> Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019, *Époux C. (Majoration de 25 % de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à des revenus de capitaux mobiliers particuliers)*, paragr. 13.

Le Conseil constitutionnel a, en dernier lieu, jugé que les dispositions contestées, qui réservent expressément au contribuable la possibilité d'apporter la preuve de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs figurant sur les comptes ou contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger, n'avaient « *ni pour objet ni pour effet d'instituer une présomption irréfragable d'acquisition à titre gratuit, pas plus qu'une présomption irréfragable de possession* » (paragr. 10). Il a ajouté que ces dispositions n'avaient pas plus pour objet « *d'imposer des personnes sur des sommes dont elles n'auraient jamais eu la disposition* » (même paragr.).

Il a, par conséquent, écarté les griefs tirés de la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence et du principe d'égalité devant les charges publiques (paragr. 11).

Par ailleurs, le Conseil a estimé que les dispositions contestées visaient « *à établir l'assiette de l'impôt et à en fixer le taux* » (paragr. 12), de sorte qu'elles ne constituaient pas une sanction ayant le caractère d'une punition<sup>43</sup>. Dès lors, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 ont été écartés comme inopérants (même paragr.).

En définitive, après avoir énoncé que les dispositions contestées ne méconnaissaient 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, il les a déclarées conformes à la Constitution (paragr. 13).

---

<sup>43</sup> Il peut être noté que la Cour de cassation avait déjà jugé également en ce sens (voir Cass. com., 19 décembre 2019, n° 19-15.296 ; Cass. com., 14 avril 2021, n° 19-23.230).