



Commentaire

Décision n° 2022-992 QPC du 13 mai 2022

Société Les roches

*(Droit de suite attaché au privilège spécial du Trésor
pour le recouvrement de la taxe foncière)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 9 mars 2022 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 267 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Les roches relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 2° du 2 de l'article 1920 du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985.

Dans sa décision n° 2022-992 QPC du 13 mai 2022, le Conseil constitutionnel a déclaré cette disposition contraire à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Objet des dispositions contestées

1. – Le privilège du Trésor

* Les sûretés, qu'elles soient légales ou conventionnelles, permettent de garantir au créancier le paiement de sa créance en cas de défaillance du débiteur. Elles peuvent être personnelles ou réelles. La sûreté est dite personnelle¹ lorsqu'elle « permet au créancier d'agir contre une personne autre que son débiteur principal »². Elle est dite réelle³ lorsqu'elle « repose sur la technique de l'affectation préférentielle ou exclusive d'un bien ou d'un ensemble de biens au profit du créancier »⁴.

Les privilèges constituent une sûreté réelle et confèrent à leurs titulaires le droit « d'être préféré aux autres créanciers, même hypothécaires »⁵. Ils peuvent porter

¹ C'est le cas, par exemple, du cautionnement.

² Dominique Legeais, *V° Sûretés*, Répertoire de droit civil, Dalloz, 2016, n° 17.

³ C'est le cas, par exemple, du gage ou de l'hypothèque.

⁴ Dominique Legeais, *op. cit.*, n° 18.

⁵ Selon les termes de l'article 2324 du code civil, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés. L'ordonnance n° 2021-1192 du 15 septembre 2021 portant réforme du droit des sûretés, dont les dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2022, a procédé à une renumérotation des dispositions du code civil relatives aux sûretés.

sur des meubles ou des immeubles⁶ et être généraux ou spéciaux, « *suivant qu'ils grèvent la généralité des biens du débiteur ou seulement un bien déterminé* »⁷.

Afin de garantir le recouvrement de l'impôt, le législateur a institué au bénéfice du Trésor public des privilèges régis, selon le code civil, « *par les lois qui les concernent* »⁸ et prévus aux articles 1920 à 1929 *sexies* du CGI⁹.

* Conformément à l'article 1920 du CGI, le Trésor dispose d'un privilège en matière de contributions directes et taxes assimilées¹⁰ :

– Le 1 de cet article prévoit un privilège général mobilier, qui « *s'exerce avant tout autre sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent* ». Il s'applique sur l'ensemble des biens meubles du débiteur, qu'il s'agisse de biens meubles par nature, au sens de l'article 528 du code civil, ou de biens meubles par détermination de la loi, au sens de l'article 529 du même code, à l'exclusion de ceux que la loi déclare insaisissables. Lorsqu'il n'existe pas d'hypothèques conventionnelles, il s'exerce également sur tout le matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial, même lorsque ce matériel est réputé immeuble par destination en application du premier alinéa de l'article 524 du code civil.

Selon la doctrine fiscale¹¹, le privilège général du Trésor peut également grever les biens appartenant à certains tiers tenus au paiement de l'impôt. Il s'agit principalement, d'une part, des tiers qu'une disposition fiscale déclare solidairement responsables du paiement de l'impôt dû par le contribuable en application des articles 1682 à 1691 du CGI et, d'autre part, des dirigeants d'une personne morale déclarés solidairement responsables du paiement des impositions et pénalités dus par cette dernière en application de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales (LPF). Il ne s'étend pas en revanche à la caution solidaire du redevable¹².

– Le 2 de l'article 1920 du CGI institue en outre au profit du Trésor un privilège spécial mobilier qui garantit le recouvrement de la fraction de l'impôt sur les

⁶ Article 2328 du code civil.

⁷ Jean-Denis Pelletier, *V^{is} Privilèges généraux*, Répertoire de droit civil, Dalloz, 2020, n° 2.

⁸ Article 2327 du code civil, dont les termes ont été repris à l'article 2331-1 à la suite de l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 15 septembre 2021 précitée.

⁹ Il convient de préciser que la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 a réécrit ces dispositions. Le champ d'application du privilège du Trésor et ses effets sont désormais entièrement définis par l'article 1920 du CGI.

¹⁰ Soit l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur les salaires, la cotisation foncière des entreprises, la taxe d'habitation, les taxes foncières, les impositions annexes à ces taxes, la taxe spéciale d'équipement au profit des établissements publics fonciers et l'impôt sur la fortune immobilière.

¹¹ Bulletin officiel des Finances publiques - Impôts, 10/10/2019, REC – Sûretés et garanties – Sûretés réelles – Privilège du Trésor, BOI-REC-GAR-10-10-20-10, n° 130.

¹² Cass. com., 19 décembre 2006, n° 05-11.290, *Bull. civ.* 2006, IV, n° 264.

sociétés due à raison des revenus d'un immeuble (au 1^o) ainsi que celui de la taxe foncière (au 2^o, objet de la décision commentée).

Ce privilège spécial, qui trouve son origine dans la loi du 12 novembre 1808 relative au privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes¹³, s'exerce sur « *les récoltes, fruits, loyers et revenus* » de l'immeuble soumis à l'impôt.

Ainsi, par application combinée de ces dispositions et de l'article L. 262 du LPF¹⁴, l'administration fiscale a la faculté de recouvrer un arriéré de taxe foncière sur les loyers dus par le locataire de l'immeuble concerné au propriétaire redevable de cette imposition.

* Si la juridiction administrative est en principe compétente pour connaître des contestations portant sur le recouvrement des impôts directs¹⁵, les contestations relatives à l'existence et à la portée du privilège du Trésor relèvent de la compétence exclusive de la juridiction judiciaire¹⁶.

2. – Le droit de suite attaché au privilège spécial du Trésor pour le recouvrement de la taxe foncière

a. – La reconnaissance d'un droit de suite

* Le droit de suite permet au créancier titulaire d'une sûreté réelle de poursuivre le recouvrement de sa créance sur un bien affecté en garantie de celle-ci en quelques mains qu'il se trouve. Il s'agit donc d'« *un droit réel opposable à tous, et notamment à tout acquéreur indépendamment de sa bonne ou de sa mauvaise foi* »¹⁷.

Si le privilège général du Trésor ne comporte pas de droit de suite¹⁸, il en va autrement du privilège spécial du Trésor.

¹³ Selon l'article 1^{er} de cette loi, « *Le privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes est réglé ainsi qu'il suit, et s'exerce avant tout autre :*

1^o Pour la contribution foncière de l'année échue et de l'année courante, sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à la contribution ; [...] ».

¹⁴ Selon le premier alinéa du paragraphe 1 de cet article, « *Les créances dont les comptables publics sont chargés du recouvrement peuvent faire l'objet d'une saisie administrative à tiers détenteur notifiée aux dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables* ».

¹⁵ Ainsi qu'il résulte de l'article L. 199 du LPF et du 2^o de son article L. 281.

¹⁶ Voir, en ce sens, Tribunal des conflits, 13 janvier 1936, *Administrateur de Dakar c/ Société en faillite des établissements Lecomte*, n° 826, Rec. p. 1159 ; et, plus récemment : CE, 21 mars 2008, *Ministre de l'économie c/ Société Semcha*, n° 293828, Rec. p. 113 ; CE, 22 février 2017, *SCI Les Roches*, n° 394647, Rec. p. 50.

¹⁷ Cass. civ. 3^e, 6 novembre 2002, n° 01-11.882, *Bull. civ.* 2002, III, n° 219.

¹⁸ Voir, en ce sens : BOI-REC-GAR-10-10-20-10 précité, n° 150 ; et, à propos de l'ancien article 1926 du CGI reconnaissant un privilège mobilier général au Trésor pour le recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes assimilées : Cass. com., 10 juin 1960, *Bull. civ.* n° 226 (« *Si en vertu de [l'article 1926 du CGI], l'État a*

En effet, dans un arrêt du 6 juillet 1852¹⁹, la Cour de cassation a jugé que l'article 1^{er} de la loi du 12 novembre 1808 « *établit au profit du trésor public un privilège qui s'exerce avant tout autre sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à la contribution, pour la contribution foncière de l'année échue et de l'année courante* » et que « *ces termes généraux embrassent tous les revenus des immeubles, sans distinguer si les biens ont changé de maître ou sont restés aux mains du même propriétaire* ».

Cette solution a ensuite été constamment réaffirmée, d'abord sur le fondement de l'article 1^{er} de la loi du 12 novembre 1808 précitée²⁰, puis au visa du 2^o du 2 de l'article 1920 du CGI²¹.

Dans le dernier état de sa jurisprudence, la Cour de cassation a approuvé une cour d'appel d'avoir jugé que « *le privilège spécial de la taxe foncière comporte un droit de suite que le comptable du Trésor peut exercer en adressant un avis à tiers détenteur au locataire de l'immeuble en cause* », dès lors que, « *par l'effet du droit de suite, le nouveau propriétaire de l'immeuble était lui-même devenu débiteur direct et, par conséquent, redevable des droits garantis au sens de l'article L. 262 du livre des procédures fiscales* »²².

Ainsi, il est possible de saisir par voie d'avis à tiers détenteur les loyers dus par le locataire de l'immeuble concerné, alors même que ce bien n'est plus la propriété du contribuable inscrit au rôle.

* Cette solution jurisprudentielle repose sur un double fondement.

En premier lieu, elle s'appuie sur le caractère réel de l'imposition en cause. En vertu de l'article 1380 du CGI, la taxe foncière sur les propriétés bâties, autrefois appelée contribution foncière, est en effet « *établie annuellement sur les propriétés bâties sises en France* ». Ainsi que le souligne un auteur, « *l'impôt foncier est [donc] une charge de l'immeuble, et non une charge de la personne inscrite au rôle* »²³. Le privilège spécial mobilier est d'ailleurs limité aux fruits de l'immeuble imposé : le Trésor ne peut se prévaloir de ce privilège sur les fruits des autres immeubles du contribuable²⁴.

pour le recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires un privilège sur tous les meubles et effets mobiliers des redevables, ce privilège n'est assorti d'aucun droit de suite »).

¹⁹ Cass. ch. req., 6 juillet 1852, Sirey 1852, p. 534.

²⁰ Cass. ch. req., 26 mai 1886, DP 1887, 1, p. 296 ; Cass. civ., 1^{er} août 1898, S. 1899, 1, p. 65).

²¹ Cass. com., 4 mars 1969, n° 65-14.457, Bull. civ. 1969, IV, n° 82 : « *le privilège conféré au Trésor pour le recouvrement de la contribution foncière, qui suit l'immeuble sujet à contribution en quelque main qu'il se trouve, ne s'exerce que sur les récoltes, fruits et revenus de celui-ci [...]* ».

²² Cass. com., 28 mars 2006, n° 03-13.822, Bull. civ. 2006, IV, n° 80.

²³ Jean-Pierre Maublanc, note sur Cass. com., 28 mars 2006, n° 03-13.822, AJDI, 2007, p. 403.

²⁴ BOI-REC-GAR-10-10-20-10 précité, n° 240.

En second lieu, cette solution s'appuie sur un argument d'ordre textuel. Le 1^{er} de l'article 1920 du CGI précise que le privilège général du Trésor s'exerce sur les meubles et effets mobiliers « *appartenant aux redevables* ». Or, pour la taxe foncière, le 2^o du 2 de cet article prévoit seulement que le privilège spécial s'exerce sur les récoltes, fruits, loyers et revenus « *des biens immeubles sujets à la contribution* »²⁵. La Cour de cassation a déduit de cette différence de rédaction que le privilège général ne peut s'exercer que sur les meubles appartenant au redevable légal de l'imposition, tandis que le privilège spécial s'exerce sur les revenus de l'immeuble, que celui-ci soit ou non demeuré la propriété dudit redevable²⁶.

* La solution retenue par la Cour de cassation a pu faire débat au sein de la juridiction administrative²⁷, dès lors que le droit de suite s'exerce à l'égard d'une personne qui n'est pas le redevable de la taxe foncière.

Mais, dans une décision du 22 février 2017 rendue dans le cadre de la procédure qui a abouti à la présente QPC, le Conseil d'État a admis que, « *alors même [que le nouveau propriétaire] n'a pas été personnellement assujéti à cet impôt, [...] l'exercice du privilège du Trésor sur le fondement de l'article 1920 du code général des impôts, tel qu'interprété par une jurisprudence constante de la Cour de cassation, conduit à ce qu'il en supporte la charge* »²⁸.

b. – Les conséquences à l'égard du nouveau propriétaire

Conformément à l'article 1415 du CGI, la taxe foncière est « *établie pour l'année entière d'après les faits existants au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition* ». À l'égard du Trésor public, le redevable de l'impôt est donc le propriétaire de l'immeuble au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Cependant, dans l'hypothèse où la propriété de l'immeuble concerné a été transférée, le droit de suite attaché au privilège spécial du Trésor permet au comptable public de recouvrer une créance de taxe foncière sur les loyers dus au nouveau propriétaire, alors même que ce dernier n'avait pas la qualité de propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition considérée.

²⁵ Cette différence de rédaction existait déjà entre le 1^o et 2^o de l'article 1^{er} de la loi du 12 novembre 1808 précitée.

²⁶ Voir, sur ce point, M. Betch, *JurisClasseur Civil Code Art. 2327, Fasc. 20 : Privilèges. Privilèges du Trésor Public. Privilèges spéciaux*.

²⁷ Par une décision demeurée inédite au Recueil, le Conseil d'État avait ainsi jugé, au lendemain de l'arrêt rendu par la chambre commerciale le 28 mars 2006, que le privilège du Trésor « *ne pouvait avoir pour objet ou pour effet de constituer débiteur une autre personne que le redevable de l'impôt* » (CE, 13 juillet 2006, *Ministère de l'économie c/ SCI Saint Jacques Peyras*, n° 269576). Il peut être noté que cette question a toutefois été, par la suite, renvoyée vers le juge judiciaire par le Conseil d'État dans sa décision du 21 mars 2008, n° 293828 (*RJF* 6/2008 n° 749).

²⁸ CE, 22 février 2017, n° 394647, précité, paragr. 7.

Certaines règles, d'origine légale ou jurisprudentielle, viennent toutefois tempérer la rigueur de ces effets :

– En premier lieu, le nouveau propriétaire doit être informé par le notaire des incidences fiscales de la vente lors de sa régularisation par acte authentique. En effet, selon une jurisprudence constante, les notaires sont tenus, en vertu de leur devoir de conseil, de « *prévoir les conséquences fiscales de l'acte qu'ils sont chargés de rédiger et [d'] en informer leur client* »²⁹. Manque ainsi à son obligation de conseil le notaire qui n'attire pas l'attention de l'acquéreur sur le risque de mise en œuvre, par le Trésor public, d'un droit de suite sur les loyers générés par l'immeuble aux fins de recouvrement de taxes foncières impayées³⁰. Dans un tel cas, le nouveau propriétaire est susceptible de rechercher la responsabilité de ce professionnel du droit en invoquant la perte de chance de n'avoir pu renoncer à la vente ou obtenir une réduction du prix.

En revanche, lorsque l'immeuble a été cédé par voie d'adjudication, « *le juge n'a pas l'obligation de faire état des dettes fiscales attachées à cet immeuble. Le créancier poursuivant, chargé de la rédaction du cahier des charges, peut prendre l'attache des services du Trésor pour savoir si l'immeuble en cause reste grevé de taxes foncières ; il appartient toutefois aux enchérisseurs de s'informer de la situation fiscale de l'immeuble qu'ils envisagent d'acquérir* »³¹.

Par ailleurs, conformément à l'article L. 265 du LPF, le notaire dépositaire des fonds versés en paiement du prix de vente ne peut les remettre au vendeur « *qu'après avoir vérifié et justifié que les impôts directs dus par les personnes dont ils détiennent les fonds ont été payés* ». Si des impositions sont dues, il est autorisé à les payer directement avant de procéder à la délivrance des fonds.

– En deuxième lieu, le nouveau propriétaire de l'immeuble dispose de voies de droit pour contester le recouvrement entre les mains de son locataire d'une créance de taxe foncière dont il n'est pas le redevable.

Il peut tout d'abord contester l'existence et la portée du privilège du Trésor. Ainsi qu'il a été dit plus haut, cette contestation relève de la compétence de la juridiction judiciaire, qu'elle se présente « *comme la contestation d'un acte de poursuite, comme une demande de restitution de l'impôt acquitté à la demande de l'administration, avec ou sans mise en œuvre d'un acte de poursuite, ou comme*

²⁹ Cass. com., 12 octobre 1993, n° 91-10.417, *Bull. civ.* 1993, IV, n° 336.

³⁰ Cass. com., 19 janvier 2010, n° 09-65.472.

³¹ Réponse écrite du ministère de l'économie, *JOAN*, 12 janvier 1998, p. 196.

une demande de remboursement de cet impôt sur le fondement de la responsabilité pour faute de l'administration »³².

En outre, dans la décision précitée du 22 février 2017, le Conseil d'État a jugé que, « *alors même qu'il n'a pas été personnellement assujéti à cet impôt* », le nouveau propriétaire peut, à l'instar du redevable légal, « *saisir le juge administratif de l'impôt d'un recours [...] pour contester le principe de l'assujéttissement du précédent propriétaire ou encore l'assiette ou le montant de l'impôt mis à sa charge et en demander la décharge ou la réduction* »³³. Dans ses conclusions sur cette décision, M. Romain Victor, rapporteur public, soulignait à cet égard la nécessité d'« *admettre que le nouveau propriétaire puisse introduire devant le juge administratif de l'impôt, sans mettre en cause le droit de suite, un contentieux d'assiette "classique" en vue de contester le principe de l'assujéttissement à la taxe foncière, l'assiette et le montant de la taxe mise à la charge de son prédécesseur, lui permettant ainsi, notamment, de critiquer la méthode suivie par l'administration pour fixer la valeur locative cadastrale de l'immeuble cotisé et d'obtenir ainsi la réduction ou la décharge et par suite la restitution partielle ou totale des sommes acquittées* »³⁴.

– En dernier lieu, si les loyers qui lui étaient dus par son locataire ont été affectés au paiement de la taxe foncière dont l'ancien propriétaire était redevable, le nouveau propriétaire peut agir contre ce dernier sur le fondement de la théorie de l'enrichissement sans cause pour en obtenir le remboursement³⁵.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Les roches avait acquis un immeuble par voie d'adjudication en 2010.

En 2012, le comptable public avait adressé au locataire de cet immeuble un avis à tiers détenteur afin que lui soit versé le montant des prochains loyers à concurrence des sommes dues par l'ancien propriétaire au titre des taxes foncières pour les années 2009 et 2010.

Estimant qu'elle n'était pas redevable de cet impôt, la société Les roches avait demandé la restitution des sommes ainsi appréhendées auprès de l'administration fiscale. Sa demande ayant été rejetée, elle avait saisi la juridiction administrative qui s'était déclarée incompétente pour en connaître³⁶.

³² CE, 22 février 2017, précité, paragr. 6.

³³ *Ibid.*, paragr. 7.

³⁴ Revue de droit fiscal n° 24, 15 juin 2017, 354.

³⁵ Article 1303 du code civil : « *En dehors des cas de gestion d'affaires et de paiement de l'indu, celui qui bénéficie d'un enrichissement injustifié au détriment d'autrui doit, à celui qui s'en trouve appauvri, une indemnité égale à la moindre des deux valeurs de l'enrichissement et de l'appauvrissement* ».

³⁶ CE, 22 février 2017, précité.

La société requérante avait alors assigné l'administration fiscale devant la juridiction judiciaire et, à l'occasion de cette instance, avait soulevé une QPC relative au 2° du 2 de l'article 1920 du CGI.

Après que le juge de la mise en état avait refusé de transmettre cette QPC à la Cour de cassation, sa demande en restitution avait été rejetée par un jugement du 16 octobre 2019, confirmé en appel.

La société requérante avait alors formé un pourvoi, à l'occasion duquel elle avait à nouveau soulevé une QPC portant sur les mêmes dispositions.

Dans son arrêt précité du 9 mars 2022, la Cour de cassation avait estimé que « *La question posée présente un caractère sérieux au regard, notamment, du droit de propriété garanti par l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. / En effet, le droit de suite, dont est assorti le privilège spécial mobilier du Trésor par l'article 1920, 2, 2°, du code général des impôts, a pour effet de faire supporter la taxe foncière à une personne qui n'était initialement ni légalement redevable de l'impôt ni solidairement tenue à son paiement* ». Elle l'avait donc renvoyée au Conseil constitutionnel.

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

La société requérante reprochait à ces dispositions, telles qu'interprétées par la Cour de cassation, de permettre au Trésor public, en cas de transfert de propriété de l'immeuble, de poursuivre le recouvrement d'une créance de taxe foncière auprès du nouveau propriétaire, alors qu'il n'en est pas le redevable légal. Elles portaient ainsi, selon elle, une atteinte disproportionnée à l'exercice du droit de propriété. Elle soutenait en outre que, faute pour le législateur d'avoir prévu lui-même ce droit de suite, ces dispositions étaient entachées d'incompétence négative dans des conditions affectant le droit à un recours juridictionnel effectif. Enfin, selon elle, elles méconnaissaient le principe de séparation des pouvoirs et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi.

A. – La jurisprudence constitutionnelle relative au droit de propriété

* Le droit de propriété bénéficie d'une protection constitutionnelle fondée sur l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui mentionne la propriété parmi les « *droits naturels et imprescriptibles de l'homme* », ainsi que sur son article 17, qui prévoit que « *La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité* ». Le droit de propriété figure ainsi au nombre des

droits et libertés que la Constitution garantit et peut être invoqué à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité³⁷.

Le Conseil constitutionnel distingue la protection contre la privation de propriété, qui relève de l'article 17 de la Déclaration de 1789, et la protection contre les atteintes à l'exercice du droit de propriété, qui relève quant à elle de son article 2.

Ainsi, lorsque les dispositions critiquées n'ont ni pour objet ni pour effet d'entraîner la privation du droit de propriété, elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 17 de la Déclaration de 1789. Toutefois, le Conseil juge « *qu'en l'absence de privation du droit de propriété, il résulte néanmoins de l'article 2 de la Déclaration de 1789 que les limites apportées à son exercice doivent être justifiées par un motif d'intérêt général et proportionnées à l'objectif poursuivi* »³⁸.

* Dans le cadre du contrôle des limites apportées à l'exercice du droit de propriété, le Conseil constitutionnel veille d'abord à ce que l'atteinte soit justifiée par un motif d'intérêt général.

Il a notamment retenu, à ce titre, la volonté du législateur d'assurer le recouvrement des créances fiscales.

Dans sa décision n° 2011-208 QPC du 13 janvier 2012 précitée, le Conseil a ainsi jugé que l'interdiction faite aux propriétaires d'objets saisis ou confisqués en douane de les revendiquer, qui tend « *à lutter contre la délinquance douanière en responsabilisant les propriétaires de marchandises dans leur choix des transporteurs et à garantir le recouvrement des créances du Trésor public* », poursuit « *un but d'intérêt général* »³⁹.

De la même manière, dans sa décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015, il était saisi de dispositions instituant, en cas de travail dissimulé, une solidarité financière du donneur d'ordre pour le paiement des sommes dues par un cocontractant ou un sous-traitant au Trésor public et aux organismes de protection sociale. Il a jugé « *qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre le travail dissimulé et assurer un meilleur recouvrement des créances publiques ; qu'il a ainsi poursuivi des objectifs d'intérêt général* »⁴⁰.

³⁷ Voir, notamment, en ce sens : décision n° 2011-208 QPC du 13 janvier 2012, *Consorts B. (Confiscation de marchandises saisies en douane)*, cons. 4 ; décision n° 2021-951 QPC du 3 décembre 2021, *M. Nicolas R. (Refus de restitution d'objets placés sous main de justice)*, paragr. 10.

³⁸ Voir, par exemple, décision n° 2010-60 QPC du 12 novembre 2010, *M. Pierre B. (Mur mitoyen)*, cons. 3 ; décision n° 2020-853 QPC du 31 juillet 2020, *M. Antonio O. (Action en démolition d'un ouvrage irrégulièrement édifié ou installé)*, paragr. 4.

³⁹ Décision n° 2011-208 QPC du 13 janvier 2012 précitée, cons. 7.

⁴⁰ Décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015, *Société Gecop (Solidarité financière du donneur d'ordre pour le paiement des sommes dues par un cocontractant ou sous-traitant au Trésor public et aux organismes de protection*

Le Conseil a par ailleurs affirmé à maintes reprises que la lutte contre la fraude fiscale constitue un objectif de valeur constitutionnelle⁴¹ qu'il appartient au législateur de concilier avec l'exercice des droits et libertés constitutionnellement garantis⁴².

Ainsi, dans sa décision n° 2011-215 QPC du 27 janvier 2012, pour juger que le cinquième alinéa de l'article L. 211-4 du code monétaire et financier ne portait pas atteinte au droit de propriété, il a relevé que ces dispositions, qui prévoient la suspension des droits attachés aux titres non inscrits en compte et la cession ultérieure de ces titres par la société émettrice, « *ont pour objet d'inciter à inscrire en compte les valeurs mobilières émises avant le 3 novembre 1984 puis de supprimer le régime des titres au porteur non inscrits ; qu'elles tendent ainsi à la fois à lutter contre la fraude fiscale et à réduire le coût de la gestion des valeurs mobilières ; que, par suite, elles poursuivent un but d'intérêt général* »⁴³.

* Le Conseil constitutionnel s'assure ensuite que les limites apportées à l'exercice du droit de propriété sont proportionnées à l'objectif poursuivi.

Ainsi, dans la décision n° 2011-208 QPC du 13 janvier 2012 précitée, il a jugé « *qu'en privant les propriétaires de la possibilité de revendiquer, en toute hypothèse, les objets saisis ou confisqués, les dispositions de l'article 376 du code des douanes portent au droit de propriété une atteinte disproportionnée au but poursuivi* »⁴⁴.

À l'inverse, dans sa décision n° 2011-215 QPC du 27 janvier 2012 précitée, il a considéré « *que la cession des titres est subordonnée à la carence de leur détenteur qui, au cours de la période du 3 novembre 1984 au 3 mai 1988, ne les aurait pas présentés à la société émettrice ou à un intermédiaire habilité afin qu'il soit procédé à leur inscription en compte ; que, compte tenu de la suspension des droits attachés à la détention de valeurs mobilières non présentées en vue de leur inscription en compte, édictée par le paragraphe II de l'article 94 de la loi du 31 décembre 1981 susvisée, les détenteurs de ces titres ne pouvaient ignorer*

sociale en cas de travail dissimulé), cons. 18. Déjà, dans sa décision n° 2010-90 QPC du 21 janvier 2011, le Conseil constitutionnel avait eu à connaître de dispositions prévoyant la responsabilité solidaire des dirigeants pour le paiement de l'amende encourue par les sociétés qui distribuent des revenus à des personnes dont elles ne relèvent pas l'identité et, pour écarter le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789, avait jugé que cette solidarité « *constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public* » (Décision n° 2010-90 QPC du 21 janvier 2011, *M. Jean-Claude C. [Responsabilité solidaire des dirigeants pour le paiement d'une amende fiscale]*, cons. 6).

⁴¹ Voir, en dernier lieu : décision n° 2021-980 QPC du 11 mars 2022, *Société H. et autres (Droit de visite et de saisie en matière fiscale)*, paragr. 7, 10 et 15.

⁴² Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 106.

⁴³ Décision n° 2011-215 QPC du 27 janvier 2012, *M. Régis J. (Régime des valeurs mobilières non inscrites en compte)*, cons. 6.

⁴⁴ Décision n° 2011-208 QPC du 13 janvier 2012 précitée, cons. 8.

l'obligation qui leur était imposée ; qu'il leur était loisible, en procédant à cette inscription avant le 3 mai 1988, de recouvrer le plein exercice de leurs droits et d'éviter la cession de leurs titres par la société émettrice ; qu'enfin, les dispositions contestées prévoient [...] que le produit de la vente ainsi réalisée est consigné jusqu'à restitution éventuelle aux ayants droit ». Il en a déduit « que la disposition contestée ne porte au droit de propriété des détenteurs de ces valeurs mobilières aucune atteinte disproportionnée et, par suite, ne méconnaît pas l'article 2 de la Déclaration de 1789 »⁴⁵.

De même, dans sa décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015 précitée, il a jugé que l'atteinte portée au droit de propriété du donneur d'ordre était proportionnée aux objectifs d'intérêt général poursuivis dans la mesure où, d'une part, le donneur d'ordre qui s'est acquitté du paiement des sommes exigibles dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les codébiteurs solidaires, et où, d'autre part, la solidarité est établie en proportion des travaux réalisés, services fournis ou bien vendu⁴⁶.

* Enfin, dans sa décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, le Conseil constitutionnel a précisé que « la méconnaissance, par le législateur, de l'étendue de sa compétence dans la détermination des modalités de recouvrement d'une imposition n'affecte pas par elle-même le droit de propriété »⁴⁷.

B. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a rappelé que, saisi d'une atteinte portée au droit de propriété et non d'une privation de ce droit, il opère son contrôle sur le fondement de l'article 2 de la Déclaration de 1789, en vertu duquel il est loisible au législateur d'apporter aux conditions d'exercice du droit de propriété des personnes privées des limitations liées à des exigences constitutionnelles ou justifiées par l'intérêt général, à la condition qu'il n'en résulte pas d'atteintes disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi (paragr. 3).

Il lui revenait dès lors d'apprécier si l'atteinte au droit de propriété dénoncée par la société requérante était justifiée par un objectif d'intérêt général et si, au regard de l'objectif poursuivi, elle présentait un caractère proportionné.

Pour ce faire, le Conseil constitutionnel a tout d'abord décrit l'objet des dispositions contestées. Il a constaté qu'« en application du 1 de l'article 1920 du

⁴⁵ Décision n° 2011-215 QPC du 27 janvier 2012 précitée, cons. 7.

⁴⁶ Décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015 précitée, cons. 18.

⁴⁷ Décision n° 2014-419 QPC du 28 novembre 2014, *Société Praxair SAS (Contribution au service public de l'électricité)*, cons. 11.

code général des impôts, le privilège du Trésor en matière de contributions directes et taxes assimilées s'exerce sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables » (paragr. 4). Puis il a relevé que « les dispositions contestées prévoient que, pour le recouvrement de la taxe foncière, ce privilège s'exerce en outre sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à la contribution » (paragr. 5).

Dans la ligne de ses décisions n° 2011-208 QPC du 13 janvier 2012 et n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015 précitées, il a ensuite considéré qu'« *En adoptant ces dispositions, le législateur a entendu garantir le recouvrement des créances publiques »* et qu'« *Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général »* (paragr. 6).

Il a toutefois relevé que « *les dispositions contestées, telles qu'interprétées par la jurisprudence constante de la Cour de cassation, permettent que, en cas de transfert de propriété de l'immeuble, la créance de taxe foncière de l'ancien propriétaire puisse être recouvrée sur les loyers dus au nouveau propriétaire »*. Par l'effet de ce droit de suite, elles ont ainsi pour conséquence de mettre cette créance fiscale à la charge ce dernier, « *alors qu'il n'est ni le redevable légal de l'impôt ni tenu solidairement à son paiement »* (paragr. 7).

Le Conseil constitutionnel en a déduit que ces dispositions portaient au droit de propriété du nouveau propriétaire une atteinte disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi (même paragr.).

Sans qu'il lui ait été nécessaire d'examiner les autres griefs, il a donc déclaré les dispositions contestées contraires à la Constitution (paragr. 8).

* Il revenait en conséquence au Conseil constitutionnel de déterminer les effets dans le temps de cette déclaration d'inconstitutionnalité.

D'une part, il a constaté que les dispositions déclarées contraires à la Constitution, dans leur rédaction contestée, n'étaient plus en vigueur (paragr. 10).

D'autre part, il a jugé que la déclaration d'inconstitutionnalité était applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de sa décision (paragr. 11).