



Décision n° 2021 - 923 QPC

Assujettissement des dons manuels aux droits de mutation à titre gratuit

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel - 2021

Sommaire

- I. Contexte de la disposition contestée 4**
- II. Constitutionnalité de la disposition contestée..... 16**

Table des matières

| | | |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| I. | Contexte de la disposition contestée | 4 |
| A. | Disposition contestée | 4 |
| | Code général des impôts..... | 4 |
| | - Article 757 | 4 |
| B. | Évolution de la disposition contestée | 5 |
| | 1. Loi du 18 mai 1850 portant fixation du budget et des recettes pour l'année 1850 ... | 5 |
| | - Article 6 | 5 |
| | 2. Décret n° 50-481 du 6 avril 1950 portant refonte et codification des décrets en Conseil d'Etat pris pour l'application du code général des impôts | 5 |
| | - Article 1 ^{er} | 5 |
| | 3. Loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de Finances pour 1992 | 5 |
| | - Article 15 | 5 |
| | - Article 757 [modifié]..... | 5 |
| | 4. Loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations | 6 |
| | - Article 2 | 6 |
| | - Article 757 [modifié]..... | 6 |
| | 5. Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011..... | 6 |
| | - Article 9 | 6 |
| | - Article 757 [modifié]..... | 6 |
| C. | Autres dispositions | 7 |
| | 1. Code général des impôts | 7 |
| | - Article 150 VL | 7 |
| | - Article 635 A..... | 7 |
| | - Article 777 | 8 |
| | - Article 784 | 9 |
| | 2. Code civil..... | 10 |
| | - Article 894 | 10 |
| | - Article 931 | 10 |
| | - Article 2276 | 10 |
| D. | Application de la disposition contestée ou d'autres dispositions..... | 11 |
| | Jurisprudence..... | 11 |
| | a. Jurisprudence européenne..... | 11 |
| | - CEDH, 30 juin 2011, Association des Témoins de Jéhovah c. France, req. n° 8916/05 | 11 |
| | b. Jurisprudence judiciaire..... | 12 |
| | - Cass. civ., 3 décembre 1985, n° 84-13.087..... | 12 |
| | - Cass. com., 10 octobre 2000, n° 97-21.591 | 13 |
| | - Cass. com., 24 octobre 2000, n° 97-21.594 | 13 |
| | - Cass. com., 12 octobre 2010, n° 09-70.337 | 14 |
| | - Cass. com., 4 mars 2020, n° 18-11.120 | 15 |
| II. | Constitutionnalité de la disposition contestée..... | 16 |
| A. | Normes de référence..... | 16 |
| | 1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 | 16 |
| | - Article 6 | 16 |
| | - Article 13 | 16 |
| | 2. Constitution du 4 octobre 1958 | 16 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| - Article 34 | 16 |
| B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel..... | 17 |
| Sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques | 17 |
| - Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015-Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement]..... | 17 |
| - Décision n° 2016-563 QPC du 16 septembre 2016-M. Dominique B. [Date d'évaluation de la valeur des droits sociaux des associés cédants, retrayants ou exclus]..... | 18 |
| - Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017-Loi de finances pour 2018 | 18 |
| - Décision n° 2018-767 QPC du 22 février 2019-Société ODDO BHF [Exclusion de l'assiette des cotisations sociales des actions attribuées gratuitement]..... | 18 |
| - Décision n° 2021-907 QPC du 14 mai 2021-M. Stéphane R. et autre [Impossibilité de déduire la pension versée à un descendant mineur pris en compte dans la détermination du quotient familial du débiteur]..... | 19 |

I. Contexte de la disposition contestée

A. Disposition contestée

Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre premier : Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière

Section II : Les tarifs et leur application

VI : Mutations à titre gratuit

A : Champ d'application des droits de mutation à titre gratuit

3 : Dons manuels

- **Article 757**

Modifié par LOI n°2011-900 du 29 juillet 2011 - art. 9 (V)

Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit. Ces droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.

La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200.

B. Évolution de la disposition contestée

1. Loi du 18 mai 1850 portant fixation du budget et des recettes pour l'année 1850

- Article 6

6 (5). Les actes renfermant soit la déclaration pour le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, seront sujets aux droits de donation.

2. Décret n° 50-481 du 6 avril 1950 portant refonte et codification des décrets en Conseil d'Etat pris pour l'application du code général des impôts

- Article 1^{er}

Art. 1^{er}. — Les divers décrets en conseil d'Etat pris pour l'application des lois réunies dans le code général des impôts sont refondus et codifiés en un corps de textes unique qui est annexé au présent décret et qui constitue l'annexe II au code général des impôts.

[...]

Art. 747. — Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets au droit de donation.

3. Loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de Finances pour 1992

- Article 15

[...]

II. - L'article 757 du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé:
"La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale."

[...]

- Article 757 [modifié]

Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets au droit de donation.

La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.

4. Loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations

- **Article 2**

L'article 757 du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200. »

- **Article 757 [modifié]**

Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets au droit de donation.

La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200.

5. Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011

- **Article 9**

[...]

II. — Après le mot : « sujets », la fin du premier alinéa de l'article 757 du même code est ainsi rédigée : « aux droits de mutation à titre gratuit. Ces droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel. »

[...]

- **Article 757 [modifié]**

Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets ~~au droit de donation~~ **aux droits de mutation à titre gratuit. Ces droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.**

La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200.

C. Autres dispositions

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

1re Sous-section : Détermination des bénéfices ou revenus nets des diverses catégories de revenus

VII quater : Taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité

- **Article 150 VI**

Modifié par LOI n°2013-1278 du 29 décembre 2013 - art. 19 (V)

Le vendeur ou l'exportateur peut opter pour le régime défini à l'article 150 UA à la condition de justifier de la date et du prix d'acquisition du bien ou de justifier que le bien est détenu depuis plus de vingt-deux ans. Dans ce cas, la taxe forfaitaire prévue à l'article 150 VI n'est pas due.

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière, timbre, impôt sur la fortune, immobilière

Chapitre premier : Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière

Section I : Dispositions générales

I : Des formalités

A : Champ d'application respectif de la formalité de l'enregistrement et de la formalité fusionnée - Délais

1 : Actes et mutations soumis à la formalité de l'enregistrement

a : Actes publics et sous seings privés

- **Article 635 A**

Modifié par Décret n°2012-653 du 4 mai 2012 - art. 1

Les dons manuels mentionnés au deuxième alinéa de l'article 757 doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale.

Toutefois, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, la déclaration doit être réalisée :

a) dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ;

b) dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

Section II : Les tarifs et leur application

VI : Mutations à titre gratuit

C : Tarif et liquidation

1 : Tarif

- **Article 777**

Modifié par LOI n°2014-1655 du 29 décembre 2014 - art. 61

Les droits de mutation à titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit :

Tableau I

Tarif des droits applicables en ligne directe :

| FRACTION DE PART NETTE TAXABLE | TARIF applicable (%) |
|-----------------------------------------|-------------------------|
| N'excédant pas 8 072 € | 5 |
| Comprise entre 8 072 € et 12 109 € | 10 |
| Comprise entre 12 109 € et 15 932 € | 15 |
| Comprise entre 15 932 € et 552 324 € | 20 |
| Comprise entre 552 324 € et 902 838 € | 30 |
| Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 € | 40 |
| Au-delà de 1 805 677 € | 45 |

Tableau II

Tarif des droits applicables entre époux et entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité :

| FRACTION DE PART NETTE TAXABLE | TARIF applicable (%) |
|--------------------------------|-------------------------|
| N'excédant pas 8 072 € | 5 |

| | |
|-----------------------------------------|----|
| Comprise entre 8 072 € et 15 932 € | 10 |
| Comprise entre 15 932 € et 31 865 € | 15 |
| Comprise entre 31 865 € et 552 324 € | 20 |
| Comprise entre 552 324 € et 902 838 € | 30 |
| Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 € | 40 |
| Au-delà de 1 805 677 € | 45 |

Tableau III

Tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents :

| FRACTION DE PART NETTE TAXABLE | TARIF applicable (%) |
|-------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Entre frères et sœurs vivants ou représentés : | |
| N'excédant pas 24 430 € | 35 |
| Supérieure à 24 430 € | 45 |
| Entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement | 55 |
| Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non-parentes | 60 |

Sous réserve des exceptions prévues au I de l'article [794](#) et aux articles [795](#) et [795-0 A](#), les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique sont soumis aux tarifs fixés pour les successions entre frères et soeurs.

2 : Liquidation

a : Dispositions communes aux successions et aux donations

- **Article 784**

Modifié par LOI n°2016-1917 du 29 décembre 2016 - art. 32 (V)

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne.

2. Code civil

Livre III : Des différentes manières dont on acquiert la propriété

Titre II : Des libéralités

Chapitre Ier : Dispositions générales

- Article 894

Modifié par Loi n°2006-728 du 23 juin 2006 - art. 9 () JORF 24 juin 2006 en vigueur le 1er janvier 2007

La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte.

Chapitre IV : Des donations entre vifs.

Section 1 : De la forme des donations entre vifs.

- Article 931

Modifié par Loi n°2006-728 du 23 juin 2006 - art. 9 () JORF 24 juin 2006 en vigueur le 1er janvier 2007

Tous actes portant donation entre vifs seront passés devant notaires dans la forme ordinaire des contrats ; et il en restera minute, sous peine de nullité.

Titre XXI : De la possession et de la prescription acquisitive

Chapitre II : De la prescription acquisitive.

Section 3 : De la prescription acquisitive en matière mobilière

- Article 2276

Modifié par LOI n°2008-561 du 17 juin 2008 - art. 2

En fait de meubles, la possession vaut titre.

Néanmoins, celui qui a perdu ou auquel il a été volé une chose peut la revendiquer pendant trois ans à compter du jour de la perte ou du vol, contre celui dans les mains duquel il la trouve ; sauf à celui-ci son recours contre celui duquel il la tient.

D. Application de la disposition contestée ou d'autres dispositions

Jurisprudence

a. Jurisprudence européenne

- CEDH, 30 juin 2011, Association des Témoins de Jéhovah c. France, req. n° 8916/05

2. Appréciation de la Cour

a) « Prévues par la loi »

66. Aux yeux de la Cour, les deux conditions suivantes comptent parmi celles qui se dégagent des mots « prévues par la loi ». Il faut d'abord que la « loi » soit suffisamment accessible : le citoyen doit pouvoir disposer de renseignements suffisants, dans les circonstances de la cause, sur les normes juridiques applicables à un cas donné. En second lieu, on ne peut considérer comme une « loi » qu'une norme énoncée avec assez de précision pour permettre au citoyen de régler sa conduite ; en s'entourant au besoin de conseils éclairés, il doit être à même de prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences de nature à dériver d'un acte déterminé. Elles n'ont pas besoin d'être prévisibles avec une certitude absolue : l'expérience la révèle hors d'atteinte. En outre la certitude, bien que hautement souhaitable, s'accompagne parfois d'une rigidité excessive ; or le droit doit savoir s'adapter aux changements de situation. Aussi beaucoup de lois se servent-elles, par la force des choses, de formules plus ou moins vagues dont l'interprétation et l'application dépendent de la pratique (Sunday Times c. Royaume-Uni (no 1), 26 avril 1979, § 49, série A no 30). Le niveau de précision de la législation interne – qui ne peut en aucun cas prévoir toutes les hypothèses – dépend dans une large mesure du contenu de l'instrument en question, du domaine qu'il est censé couvrir et du nombre et du statut de ceux à qui il est adressé (Hassan et Tchaouch, précité, § 84 ; Eglise métropolitaine de Bessarabie et autres, précité, § 109).

67. S'agissant de la notion de dons manuels, la cour d'appel a considéré que les sommes d'argent enregistrées par l'association requérante dans sa comptabilité sous le terme « offrandes » constituaient des dons manuels, quel que soit le montant de ces sommes. Dès lors, les dons manuels ont été taxés en application de l'article 757 du CGI car ils avaient été « révélés » par la présentation de la comptabilité de la requérante à l'administration fiscale lors du contrôle fiscal qui débuta en 1995.

68. Quant à la prévisibilité de cette mesure, au centre des arguments des parties, la Cour observe tout d'abord que l'article 757 alinéa 2 énonce que les dons manuels « révélés » à l'administration fiscale sont sujets aux droits de donation. Comme le rappelle le Gouvernement, cet alinéa a été adopté en décembre 1991, soit antérieurement au contrôle fiscal de l'espèce. La question se pose donc de savoir si la rédaction de la disposition litigieuse était suffisamment claire pour prévoir qu'elle était applicable aux personnes morales d'une part et qu'elle impliquait qu'un contrôle fiscal puisse être assimilé à une « révélation » d'un don manuel au sens de son alinéa 2 d'autre part.

69. S'agissant du premier point, et en l'absence de précision de la loi sur « le donataire », force est de constater que l'intention initiale du législateur était d'encadrer les transmissions de patrimoine au sein des familles et donc ne concernait que les personnes physiques (paragraphe 38 et 40 ci-dessus). Il est à noter qu'une instruction figurant dans le Bulletin officiel des impôts du 25 janvier 2005 indique que c'est à l'occasion d'une réponse ministérielle datant de mars 2001 qu'il a été précisé que les dispositions de l'article 757 du CGI étaient applicables aux dons manuels réalisés au profit d'associations (paragraphe 39 ci-dessus) ; or, en l'espèce, la notification de la procédure de taxation d'office et le redressement datent de 1998. En outre, le Gouvernement n'a pas cité de décisions de la Cour de cassation qui, à l'époque, seraient allées dans le sens de l'application de l'article 757 aux personnes morales. Enfin, la Cour relève que dans son arrêt relatif à la présente affaire, la cour d'appel de Versailles, s'agissant de la loi de finances du 30 décembre 1991, mentionne une loi « aussi inadéquate soit-elle » qu'il ne lui appartient pas de corriger (paragraphe 21 ci-dessus). Elle constate d'ailleurs que l'article 757 a été modifié en 2003 compte tenu des conséquences financières de cette mesure fiscale sur le monde associatif suite au litige de la requérante, afin d'exclure de l'imposition les organismes d'intérêt général (paragraphe 40 ci-dessus).

70. Quant à la notion de « révélation » des dons telle que prévue par l'article 757, la Cour observe qu'il a été jugé en l'espèce et pour la première fois que la présentation de la comptabilité à l'administration lors du contrôle fiscal valait « révélation ». A cet égard, la cour d'appel a elle-même précisé que « si l'absence d'obligation légale de

révéler et de déclarer pourrait militer contre l'admission d'une révélation autrement que volontaire, [cette disposition] ne contient aucune indication quant aux modalités ou aux circonstances de cette révélation » (paragraphe 21 ci-dessus). Si l'évolution de la jurisprudence relève de l'office du juge, une telle interprétation de la disposition litigieuse était difficilement prévisible pour l'association requérante dans la mesure où jusqu'alors les dons manuels échappaient à toute obligation de déclaration et n'étaient pas systématiquement soumis aux droits de mutation à titre gratuit (paragraphe 29, 38 et 41 ci-dessus). L'imprécision de la notion de révélation contenue dans l'article 757 ne pouvait, en l'état du droit positif de l'époque, conduire la requérante à envisager que la simple présentation de sa comptabilité constituerait une telle révélation. La Cour observe qu'en définitive, la notion de révélation telle qu'interprétée en l'espèce a fait dépendre la taxation des dons manuels de la réalisation du contrôle fiscal, ce qui implique nécessairement une part d'aléa et donc une imprévisibilité dans l'application de la loi fiscale.

71. La Cour observe enfin que la jurisprudence produite par le Gouvernement (paragraphe 61 et 62 ci-dessus) sur l'application de l'article 757 du CGI ne pallie pas l'imprécision de ce texte (mutatis mutandis, Hentrich c. France, 22 septembre 1994, § 42, série A no 296-A) puisqu'elle concerne des personnes physiques et des dons autres que des dons manuels tels que ceux visés en l'espèce.

72. Eu égard à tout ce qui précède, la Cour n'est pas convaincue que la requérante était à même de prévoir à un degré raisonnable les conséquences pouvant résulter de la perception des offrandes et de la présentation de sa comptabilité à l'administration fiscale. Partant, l'ingérence n'était pas prévue par la loi au sens de l'article 9 § 2 de la Convention.

b. Jurisprudence judiciaire

- Cass. civ., 3 décembre 1985, n° 84-13.087

[...]

ATTENDU QUE M. A... REPROCHE A LA COUR D'APPEL D'AVOIR AINSI STATUE, ALORS, SELON LE MOYEN, D'UNE PART, QUE MME G. QUALIFIANTE CES VERSEMENTS DE PRETS TANDIS QUE LUI-MEME SOUTENAIT QU'IL N'EXISTAIT AUCUNE OBLIGATION DE RESTITUTION, LES JUGES DU FOND, EN RETENANT DES DONN MANUELS, ONT MECONNU LES TERMES DU LITIGE ;

ALORS, D'AUTRE PART, QUE LE DON MANUEL SUPPOSE UNE INTENTION LIBERALE DE LA PART DU DONATEUR ET QU'EN N'INDIQUANT PAS EN QUOI LES PARENTS DE MME G. AURAIENT ETE ANIMES D'UNE INTENTION LIBERALE LORS DE LA REMISE DES FONDS, LA JURIDICTION D'APPEL A PRIVE SA DECISION DE BASE LEGALE ;

ET, ALORS, ENFIN, QUE LES ACTES RENFERMANT LA RECONNAISSANCE JUDICIAIRE D'UN DON MANUEL SONT SUJETS AU DROIT DE DONATION ;

QU'IL APPARTENAIT DONC AUX JUGES, QUI EN ETAIENT REQUIS, DE DIRE QUE LES DROITS DE DONATION, RENDUS EXIGIBLES PAR LEUR DECISION QUALIFIANTE LES REMISES DE FONDS DE DONN MANUELS, CONSTITUAIENT UNE DETTE DE COMMUNAUTE ;

QU'EN REFUSANT DE SE PRONONCER SUR LES CONSEQUENCES FISCALES DE LEUR DECISION, LA COUR D'APPEL A MECONNU SON OFFICE ET A VIOLE LES ARTICLES 4 DU NOUVEAU CODE DE PROCEDURE CIVILE ET 757 DU CODE GENERAL DES IMPOTS ;

MAIS ATTENDU, EN PREMIER LIEU, QU'IL APPARTENAIT AUX JUGES DU FOND DE DONNER AUX FAITS LITIGIEUX LEUR VERITABLE QUALIFICATION ;

QU'EN RETENANT QU'IL S'AGISSAIT DE DONN MANUELS, FAISANT EXCLURE TOUTE OBLIGATION DE RESTITUTION, LA COUR D'APPEL N'EST PAS SORTIE DES LIMITES DU LITIGE ;

ATTENDU, EN DEUXIEME LIEU, QUE M. A... N'EST PAS RECEVABLE A SOUTENIR DEVANT LA COUR DE CASSATION QUE LA PREUVE DES DONN MANUELS N'ETAIT PAS FAITE, CONTRAIREMENT AUX CONCLUSIONS QU'IL AVAIT PRISES DEVANT LES JUGES DU FOND ;

ET ATTENDU, ENFIN, QU'IL RESULTE DE L'ARTICLE 757 DU CODE GENERAL DES IMPOTS QUE CE N'EST PAS LE FAIT DU DON MANUEL QUI EST PASSIBLE DE L'IMPOT MAIS L'ACTE QUI EN CONTIENT LA DECLARATION OU LA DECISION JUDICIAIRE QUI EN CONSTATE L'EXISTENCE ;

QU'EN L'ESPECE, LE FAIT GENERATEUR DE L'IMPOT AYANT SON ORIGINE DANS L'ARRET ATTAQUE, POSTERIEUREMENT A LA DISSOLUTION DE LA COMMUNAUTE, LA COUR D'APPEL, CHARGEE DE TRANCHER LES DIFFICULTES NEES DELA LIQUIDATION DE CETTE COMMUNAUTE

N'EST PAS SORTIE DES LIMITES DU LITIGE EN DECLARANT N'Y AVOIR LIEU A STATUER EN L'ETAT SUR LES CONSEQUENCES FISCALES DES DONNS LITIGIEUX ;

[...]

- **Cass. com., 10 octobre 2000, n° 97-21.591**

[...]

Attendu que les époux Y... font grief au jugement du rejet de leur demande, alors, selon le pourvoi, 1° que le don litigieux intervenu le 6 juillet 1987 ne peut entrer dans le champ d'application de la loi de finances pour 1992 qui lui est postérieure ; que dès lors, en appliquant au cas présent les dispositions de l'article 757 du Code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 1er janvier 1992, le jugement attaqué a violé le principe de non-rétroactivité de la loi, et partant, l'article 2 du Code civil, ensemble, par refus d'application les articles 757 et 784 du Code général des impôts ; et 2° que la mise en demeure de déposer une déclaration fiscale relève des règles de procédure fiscale ; qu'ainsi, ils étaient fondés à invoquer les dispositions de l'article 108 de la loi de finances pour 1993 relative aux règles de procédure fiscale pour contester la régularité de la mise en demeure reçue le 23 mars 1995 pour une formalité qui ne les concernait pas ; que dès lors en estimant que c'était à tort qu'ils invoquaient l'article 108 de la loi de finances pour 1993, le jugement attaqué a violé ledit texte, par refus d'application ;

Mais attendu que la date à laquelle le don manuel a été réalisé est sans incidence sur l'imposition au droit de donation dont le fait générateur est constitué soit par l'acte renfermant la déclaration de ce don par le donataire ou ses représentants, soit par la reconnaissance judiciaire du don, soit par sa révélation à l'Administration ; que dès lors, ayant constaté que le don manuel reçu par les époux Y... avait été révélé à l'Administration, postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1992, le Tribunal n'a pas méconnu les textes visés aux moyens ; que ceux-ci ne sont pas fondés ;

- **Cass. com., 24 octobre 2000, n° 97-21.594**

[...]

Attendu, selon le jugement déféré (tribunal de grande instance de Nanterre, 9 septembre 1997), que Mme X... s'est vu notifier, les 20 et 27 novembre 1995, des avis de mise en recouvrement portant sur des droits d'enregistrement estimés dus au titre de dons manuels de 1 200 000 francs et de 600 000 francs reçus de M. X..., devenu ultérieurement son époux ; qu'à l'appui de sa réclamation, Mme X... a fait valoir qu'elle se livrait à l'époque à la prostitution, que ces sommes étaient destinées à un tiers et qu'elles constituaient la rémunération de prestations de services et devaient être taxées au titre des bénéfices industriels et commerciaux ; qu'après le rejet, le 7 juin 1996, de sa réclamation, elle a assigné les services fiscaux des Hauts-de-Seine devant le Tribunal en dégrèvement des sommes ainsi mises à sa charge ;

Attendu que Mme X... fait grief au jugement d'avoir rejeté sa demande alors, selon le pourvoi, 1 / qu'en matière de droits d'enregistrement, il appartient à l'administration fiscale d'établir le bien-fondé d'une imposition mise à la charge du contribuable à la suite d'une procédure contradictoire ; qu'en énonçant, dès lors, pour débouter Mme X... de sa demande de décharge de droits d'enregistrement, que les extraits de procédure pénale versés au débat ne démontrent pas que les sommes litigieuses constituaient la rémunération de services rendus dans le cadre d'une activité de prostitution et qu'il n'était pas possible, en conséquence, de les considérer comme des revenus industriels et commerciaux, le tribunal de grande instance de Nanterre a inversé la charge de la preuve en violation des articles 1315 du Code civil et L. 55 et R. 194-1 du Livre des procédures fiscales ; alors, 2 / que la rémunération d'une activité de prostitution ne peut recevoir la qualification de don manuel et n'est, ce faisant, pas sujette au droit de mutation ; qu'en l'espèce, le tribunal de grande instance de Nanterre a relevé que la procédure pénale engagée contre M. Y... avait permis de démontrer que Mme X... se livrait, à l'époque où elle avait perçu les sommes litigieuses, à la prostitution et que M. Y... profitait des revenus de son activité ; qu'en décidant cependant que l'administration fiscale avait pu retenir à bon droit la qualification de don manuel, le Tribunal n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations et a violé, par fausse application, l'article 757 du Code général des impôts ; alors, 3 / que l'intention libérale du donataire est un élément nécessaire du don manuel ; qu'en retenant, dès lors, que les virements dont avait bénéficié Mme X... devaient recevoir la qualification de don manuel sans rechercher si M. X..., dont ils émanaient, avait été animé d'une intention libérale, le tribunal de grande instance de Nanterre a privé sa décision de toute base légale au regard de l'article 394 du Code civil ;

alors, 4 / et en toute hypothèse, que ce n'est pas le fait du don manuel qui est passible de l'impôt mais l'acte qui en contient la déclaration ou la décision judiciaire qui en constate l'existence ; qu'en approuvant, dès lors, l'administration d'avoir taxé Mme X... au titre d'un don manuel, sans rechercher si les sommes taxées avaient fait l'objet d'une déclaration à ce titre ou si une décision judiciaire avait constaté l'existence d'un don manuel, le

tribunal de grande instance de Nanterre, qui n'a pas mis la Cour de Cassation en mesure d'exercer son contrôle, n'a pas légalement justifié sa décision au regard de l'article 757 du Code général des impôts ;

Mais attendu, en premier lieu, qu'ayant constaté qu'à la suite d'une vérification de la comptabilité de Mme X..., l'existence des virements litigieux avait été portée à la connaissance de l'administration fiscale et que les extraits de la procédure pénale ayant abouti à des poursuites pour proxénétisme contre un tiers, cités par Mme X..., ne permettaient pas de démontrer que les sommes reçues de M. X... constituaient la rémunération de services rendus par Mme X..., le Tribunal, sans inverser la charge de la preuve, a légalement justifié sa décision de déduire de ces constatations souveraines que les virements litigieux, dont l'intention libérale résulte de l'absence de contrepartie, constituaient des dons manuels ; qu'en ses trois premières branches, le moyen n'est pas fondé ;

Attendu, en second lieu, qu'il ne résulte ni des conclusions devant les juges du fond, ni du jugement que Mme X... ait fait valoir le grief visé par la quatrième branche du moyen ; que, nouveau et mélangé de fait et de droit, celui-ci est irrecevable ;

- **Cass. com., 12 octobre 2010, n° 09-70.337**

[...]

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Versailles, 11 septembre 2008), qu'informée par les termes d'un jugement rendu le 10 novembre 2003 par le tribunal de grande instance de Nanterre, de ce que Jacques X..., décédé le 5 décembre 2003, avait fait bénéficier son neveu, M. Bernard X..., de trois dons manuels, l'administration fiscale a notifié un redressement à ce dernier le 21 juin 2005 puis a mis en recouvrement les droits de mutation et pénalités correspondants ; qu'après le rejet de sa réclamation, M. Bernard X... a saisi le tribunal de grande instance afin d'obtenir l'annulation de l'avis de mise en recouvrement et le dégrèvement de l'imposition mise à sa charge ;

Attendu que M. Bernard X... fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté ses demandes, alors, selon le moyen :

1°/ que dans l'imposition de la révélation d'un don manuel, l'imposition ne frappe pas la mutation à titre gratuit elle-même mais l'acte que constitue le jugement et que l'existence du don, lorsqu'elle est contestée par les parties concernées, doit résulter non pas des motifs mais du dispositif, de telle sorte qu'en se fondant sur les seuls motifs du jugement du 10 novembre 2003, l'arrêt attaqué est entaché d'une erreur de droit au regard des dispositions de l'article 757 du code général des impôts ;

2°/ que le jugement du 10 novembre 2003 ne comportait pas de faisceau de présomptions de fait graves, précises et concordantes établissant de façon non équivoque la réunion de tous les éléments d'une donation, contrairement aux exigences des droits d'acte ; qu'ainsi, l'arrêt attaqué manque de base légale au regard des dispositions de l'article 757 du code général des impôts ;

3°/ que le jugement du 10 novembre 2003 ne comporte pas, sur ce point également, de faisceau de présomptions de fait graves, précises et concordantes établissant de façon non équivoque tous les éléments d'une donation, contrairement aux exigences des droits d'acte ; qu'ainsi, l'arrêt attaqué manque de base légale au regard des dispositions de l'article 757 du code général des impôts ;

Mais attendu qu'il suffit que la reconnaissance judiciaire prévue par l'article 757 du code général des impôts figure ou dans les motifs ou dans le dispositif du jugement, qu'elle soit exempte de toute équivoque et qu'il y ait constatation certaine de la transmission de la propriété à titre de libéralité ; qu'en l'espèce, l'arrêt constate qu'en écartant l'existence d'un prêt de la somme de 121 372,67 euros, le jugement du 10 novembre 2003 avait nécessairement considéré que les fonds avaient été remis à titre gratuit avec une intention libérale ; qu'il relève que, pour écarter l'existence d'un prêt de cette somme et démontrer l'existence de l'intention libérale de Jacques X... envers son neveu, le tribunal s'était référé à deux reconnaissances de dette, de ce dernier, du 5 janvier 1995, portant sur les sommes de 381 122 et 426 857 euros, et à une attestation du 7 janvier suivant par laquelle Jacques X... mentionnait que, s'il décédait avant l'expiration des prêts de ces deux dernières sommes, fixée à 15 ans, ceux-ci seraient transformés en donation ; que reprenant l'analyse de ces documents par le jugement du 10 novembre 2003, l'arrêt retient que, loin d'émettre une simple hypothèse sur la nature de la remise des fonds ayant fait l'objet des reconnaissances de dette du 5 janvier 1995, le tribunal avait considéré que les pièces du dossier démontraient l'intention libérale de Jacques X... ; qu'en l'état de ces constatations, la cour d'appel a décidé à bon droit que les motifs du jugement du 10 novembre 2003 constituaient une reconnaissance judiciaire de trois dons manuels au bénéfice de M. Bernard X... ; que le moyen n'est pas fondé ; [...]

[...]

Sur le premier moyen :

Attendu que Mme V... fait grief à l'arrêt de rejeter sa demande alors, selon le moyen :

1°/ que la découverte d'un don manuel lors d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle, résulterait-elle de la réponse apportée par le contribuable à une question de l'administration formée à cette occasion, ne peut constituer une révélation par le donataire au sens de l'article 757 du code général des impôts ; qu'il résulte des énonciations de l'arrêt que dans le cadre de l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle sur leurs revenus de la période 2008 à 2010, les époux V... ont été interrogés sur certains flux financiers crédités sur leur compte bancaire et que par un courrier daté du 12 décembre 2011, consécutif au premier entretien avec le vérificateur, Mme V... a relaté au service de contrôle les conditions dans lesquelles G... K... lui avait remis des oeuvres de peintres ; qu'en se fondant sur ce dernier courrier pour juger qu'il y avait eu révélation de don manuel au sens de l'article 757 du code général des impôts quand Mme V... n'a rien révélé volontairement à l'administration et que le courrier du 12 décembre 2011 venait en réponse à une demande d'explication du vérificateur sur l'origine de certains flux financiers crédités sur son compte bancaire, la cour d'appel a violé le texte susvisé ; que la cassation interviendra sans renvoi ;

2°/ que commet un détournement de procédure assimilable à un excès de pouvoir l'administration fiscale qui, à l'occasion de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en matière d'impôt sur le revenu sur une période donnée, procède à des investigations susceptibles d'aboutir à un redressement portant sur les droits d'enregistrement d'un don manuel dus pour une période postérieure à celle contrôlée ; qu'en l'espèce, il résulte des mentions de l'arrêt qu'à l'occasion de l'examen contradictoire de la situation fiscale des époux V... sur leurs revenus des années 2008, 2009 et 2010, le vérificateur a découvert certains flux financiers sur leur compte bancaire, a sollicité des explications qui lui ont été fournies par Mme V... dans un courrier daté du 12 décembre 2011 aux termes duquel elle a expliqué que ces fonds provenaient de la vente d'œuvres d'art données par G... K... et a procédé à des investigations auprès de l'autorité judiciaire qui ont abouti à un redressement portant sur les droits d'enregistrement d'un don manuel prétendument révélé le 12 décembre 2011 pour une période postérieure à celle concernée par le contrôle ; qu'en jugeant néanmoins que le détournement de procédure n'était pas constitué, la cour d'appel a violé les articles L. 12 et 80 CA du livre des procédures fiscales ;

Mais attendu, d'une part, que l'article 635 A du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011, applicable à l'espèce, dispose que la déclaration des dons manuels supérieurs à 15 000 euros visés à l'article 757 du même code doit être réalisée dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal ; qu'ayant retenu que la lettre de Mme V... et son époux du 12 décembre 2011, qui révélait l'existence de dons manuels à l'administration fiscale, était une réponse à une demande formulée par celle-ci à l'occasion d'une vérification de la situation personnelle du couple, la cour d'appel en a exactement déduit que la réponse des contribuables valait révélation au sens des articles 635 A et 757 du code général des impôts ;

Et attendu, d'autre part, que l'arrêt énonce que l'administration fiscale peut notifier des rappels de droits d'enregistrement en se fondant sur des renseignements recueillis au cours d'un examen contradictoire d'une situation fiscale personnelle, y compris dans le cas où la date du fait générateur ne concerne pas la période vérifiée ; qu'il relève que c'est au cours de l'examen de la situation fiscale personnelle de Mme V... et de son époux que l'administration fiscale a recueilli des éléments pouvant justifier des redressements en matière de droits d'enregistrement ; que la cour d'appel a pu en déduire que l'administration fiscale n'avait pas commis de détournement de procédure ;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

[...]

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- Article 6

La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- Article 13

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.

2. Constitution du 4 octobre 1958

- Article 34

La loi fixe les règles concernant :

[...]

-l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

[...]

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

Sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

- **Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015-Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement]**

5. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; 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 ; qu'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 ; qu'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 ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

6. Considérant que l'article 235 *ter* ZAA du code général des impôts institue une contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés ; qu'en vertu du premier alinéa du paragraphe I de cet article, sont assujettis à cette contribution les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros ; qu'en vertu du deuxième alinéa du même paragraphe, cette contribution est égale à 5 % de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le troisième alinéa du même paragraphe prévoit que la contribution est due par la société mère lorsque les redevables sont membres d'un groupe fiscalement intégré prévu à l'article 223 A du même code ; que, selon le même alinéa, la contribution est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D de ce code, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le quatrième alinéa de ce paragraphe I prévoit que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement est atteint s'entend, pour la société mère d'un groupe fiscalement intégré, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe ;

7. Considérant, en premier lieu, qu'en prévoyant que sont assujettis à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros, le législateur a entendu imposer spécialement les grandes entreprises ; qu'il a fixé des conditions d'assujettissement spécifiques pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés au sens de l'article 223 A du code général des impôts ; qu'en précisant en ce cas, d'une part, que la contribution est due par la société mère et, d'autre part, que le chiffre d'affaires de la société mère s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, le législateur a entendu tenir compte de ce que la société mère est seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par l'ensemble des sociétés du groupe ;

8. Considérant que le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'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 ; qu'en retenant comme seuil d'assujettissement la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe fiscalement intégré, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif poursuivi ;

9. Considérant, en second lieu, qu'eu égard à la définition de l'assiette de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, les règles d'assujettissement des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, quelle que soit la nature de l'activité de certaines des sociétés du groupe, ne font pas peser sur la société mère une charge excessive au regard de ses facultés contributives ; qu'elles n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

10. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques doit être écarté ; que les mots « , et pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe » figurant au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZAA du code général des impôts, qui ne

méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution,

- **Décision n° 2016-563 QPC du 16 septembre 2016-M. Dominique B. [Date d'évaluation de la valeur des droits sociaux des associés cédants, retrayants ou exclus]**

– Sur l'atteinte au principe d'égalité :

9. Selon le requérant, en retenant que la valeur des droits sociaux de l'associé cédant, retrayant ou exclu doit être déterminée en se plaçant à la date la plus proche du remboursement de ceux-ci, les dispositions contestées sont à l'origine d'une différence de traitement sans rapport avec leur objet. Il en résulterait une méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

10. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

11. Les dispositions contestées fixent dans tous les cas, et quelle que soit la nature des sociétés concernées, la date de l'évaluation à celle qui est la plus proche du remboursement des droits sociaux de l'associé cédant, retrayant ou exclu, sauf disposition contraire des statuts. Elles n'introduisent en conséquence aucune différence de traitement. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit donc être écarté.

- **Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017-Loi de finances pour 2018**

Quant au second alinéa du A du paragraphe IX de l'article 31 :

59. En prévoyant que la règle de répartition entre l'usufruitier et le nu-proprétaire prévue au deuxième alinéa de l'article 968 s'applique, s'agissant des démembrements issus des dispositions de l'article 757 du code civil, seulement pour ceux postérieurs au 1^{er} janvier 2018, le second alinéa du A du paragraphe IX de l'article 31 de la loi déferée traite différemment les titulaires d'usufruits constitués en application de l'article 757 du code civil selon leur date de constitution. Cette différence de traitement n'est ni justifiée par une différence de situation ni par un motif d'intérêt général. Dès lors, le second alinéa du A du paragraphe IX de l'article 31 de la loi déferée, qui est contraire au principe d'égalité, doit être déclaré contraire à la Constitution.

- **Décision n° 2018-767 QPC du 22 février 2019-Société ODDO BHF [Exclusion de l'assiette des cotisations sociales des actions attribuées gratuitement]**

– Sur les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques :

10. Aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

11. En premier lieu, il ressort des travaux préparatoires de la loi du 19 décembre 2005 mentionnée ci-dessus que l'exigence de notification aux organismes de recouvrement prévue par les dispositions contestées a pour objet de permettre une évaluation du montant de la perte de recettes pour la sécurité sociale résultant de l'exonération de cotisations sociales.

12. Si cette exigence de notification a été créée à une date à laquelle l'État était tenu de compenser la perte de recettes sociales résultant de cette exonération, la circonstance que cette obligation de compensation a été supprimée par la loi du 19 décembre 2007 n'a pas privé d'objet le dispositif contesté dès lors que le législateur a estimé nécessaire, en l'état, de maintenir une évaluation du coût de l'exonération. La faculté qu'auraient les organismes sociaux d'évaluer par d'autres voies le montant de cette perte de recettes est sans incidence à cet égard.

13. Par ailleurs, la notification permet aux organismes de recouvrement de procéder, le cas échéant, à des contrôles et des vérifications.

14. Par conséquent, en subordonnant le bénéfice de l'exonération à une formalité de notification, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction des buts poursuivis.

15. En second lieu, d'une part, l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale institue au profit des régimes obligatoires d'assurance maladie dont relèvent les bénéficiaires une contribution due par l'employeur sur les actions attribuées gratuitement. La perte du bénéfice de l'exonération ne remet pas en cause les sommes versées par l'employeur au titre de cette contribution patronale. Toutefois, cette contribution patronale est destinée à participer au financement des dépenses des régimes obligatoires d'assurance maladie et n'ouvre pas de droits aux prestations et avantages servis par ce régime. Celle-ci n'a pas pour objet de compenser l'exacte perte de recettes résultant, pour chacun des régimes de sécurité sociale, de l'exonération de cotisations sociales des actions attribuées gratuitement. Dès lors, le cumul de ces prélèvements n'entraîne pas une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

16. D'autre part, le grief tiré de ce que le cumul des cotisations sociales éventuellement redressées avec des impositions de toutes natures présenterait un caractère confiscatoire est inopérant.

17. Enfin, en application des dispositions contestées, l'employeur qui n'a pas rempli l'obligation de notification est tenu d'acquitter la totalité des cotisations sociales, y compris pour leur part salariale. Toutefois, compte tenu du taux des cotisations salariales, il n'en résulte pas une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

18. Par conséquent, le grief tiré d'une méconnaissance des dispositions de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être écarté. Il en va de même du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi dès lors que les dispositions contestées n'instituent aucune différence de traitement.

- **Décision n° 2021-907 QPC du 14 mai 2021-M. Stéphane R. et autre [Impossibilité de déduire la pension versée à un descendant mineur pris en compte dans la détermination du quotient familial du débiteur]**

– Sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques :

5. 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.

6. L'article 194 du code général des impôts détermine le nombre de parts de quotient familial à prendre en considération, pour la division du revenu imposable, en fonction de la situation et des charges de famille du contribuable. En cas de divorce, d'imposition séparée des époux ou des partenaires d'un pacte civil de solidarité, de rupture de ce pacte ou de séparation de fait, l'enfant mineur est considéré comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal et lui ouvre droit à une majoration de quotient familial. L'enfant mineur en résidence alternée au domicile de chacun de ses parents séparés ou divorcés est, sauf disposition contraire, réputé être à la charge égale de l'un et l'autre. En ce cas, la majoration de quotient familial à laquelle l'enfant ouvre droit est attribuée pour moitié à chacun des parents.

7. En application du premier alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 156 du code général des impôts, la pension alimentaire versée à un enfant mineur est déductible du revenu global. Les dispositions contestées prévoient toutefois que cette pension n'est pas déductible lorsque l'enfant est pris en compte pour la détermination du quotient familial du débiteur de la pension.

8. Le Conseil constitutionnel n'a pas un 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.

9. En premier lieu, d'une part, l'attribution d'une majoration de quotient familial au titre d'un enfant atténue la progressivité de l'impôt sur le revenu d'un contribuable en fonction de sa situation et de ses charges de famille. D'autre part, la déduction d'une pension alimentaire versée à un enfant mineur prend en compte, dans la détermination du revenu imposable, les sommes versées par un parent pour la contribution à l'entretien et l'éducation d'un enfant. Dès lors, en refusant la déduction d'une pension lorsque le parent débiteur bénéficie déjà d'une majoration de quotient familial au titre du même enfant, le législateur a entendu éviter un cumul d'avantages fiscaux ayant le même objet.

10. En second lieu, si le parent qui a la charge partagée d'un enfant en résidence alternée ne peut pas, le cas échéant, déduire de ses revenus la pension alimentaire qu'il verse à l'autre parent, il bénéficie, en tout état de cause, de la moitié de la majoration de quotient familial.

11. Par conséquent, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques.

– Sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :

12. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

13. En premier lieu, le législateur a entendu prendre en compte fiscalement la contribution d'un parent à l'entretien et l'éducation d'un enfant soit par la déduction de ses revenus de la pension qu'il verse à l'autre parent lorsque l'enfant a sa résidence principale chez ce dernier, soit par une majoration de son quotient familial quand il s'acquitte directement des dépenses nécessaires à l'entretien et à l'éducation de l'enfant qu'il accueille à son domicile de manière principale ou qu'il s'en acquitte directement pour moitié avec l'autre parent lorsqu'il accueille l'enfant de manière alternée.

14. Or, le parent dont l'enfant réside principalement ou de manière alternée à son domicile contribue de manière différente à l'entretien et l'éducation de l'enfant que le parent dont l'enfant réside de manière principale chez l'autre parent et à qui il verse une pension alimentaire qu'il peut déduire de son revenu.

15. Dès lors, en attribuant une majoration de quotient familial au parent ayant son enfant en résidence principale ou alternée sans lui permettre, le cas échéant, de déduire la pension alimentaire qu'il verse à l'autre parent, le législateur a établi une différence de traitement fondée sur une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi.

16. Au demeurant, ni la majoration de quotient familial ni la déduction d'une pension alimentaire n'ont pour objet d'attribuer un avantage fiscal qui compenserait exactement l'ensemble des dépenses engagées par un parent pour l'entretien et l'éducation d'un enfant.

17. En deuxième lieu, si, en règle générale, le principe d'égalité devant la loi impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes. Les dispositions contestées ne créent, s'agissant de la prise en compte fiscale de la contribution à l'entretien et à l'éducation d'un enfant, aucune différence de traitement entre un parent dont l'enfant réside principalement à son domicile et un parent dont l'enfant y réside de manière alternée dès lors que ni l'un ni l'autre ne peut déduire la pension alimentaire que, le cas échéant, il verse à l'autre parent.

18. En dernier lieu, si la pension alimentaire versée par le parent d'un enfant en résidence alternée n'est pas imposable entre les mains du parent qui la reçoit, cette circonstance ne résulte pas des dispositions contestées mais de l'article 80 *septies* du code général des impôts.

19. Dès lors, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant la loi.