

COUR D'APPEL DE VERSAILLES  
5 rue Carnot RP 1113  
78011 VERSAILLES CEDEX  
1ère chambre 1ère section

COPIE

Extrait des ~~minutes~~ de Greffe  
de la Cour d'Appel de Versailles

ARRÊT DU 23/06/2017

TRANSMISSION DE LA QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITÉ

DOSSIER : 17/00016

N° Minute : 268

Demanderesse à la question prioritaire :

Madame Elise D...

Défendeur :

Monsieur Le Directeur Départemental des Finances Publiques des Hauts-de-Seine, agissant  
sous l'autorité du Directeur Général des Finances publiques

167 à 177 avenue I. & F. Joliot-Curie  
92013 NANTERRE CEDEX

Représentant : Me Martine DUPUIS de la SELARL LEXAVOUE PARIS-VERSAILLES, avocat  
au barreau de VERSAILLES, vestiaire : 625 - N° du dossier 1554762

Partie intervenante :

LE PROCUREUR GENERAL  
COUR D'APPEL DE VERSAILLES  
5 rue Carnot  
78000 VERSAILLES

Comparant en la personne de Monsieur Fabien BONAN, avocat général

COMPOSITION :

Monsieur Alain PALAU, président,  
Madame Anne LELIEVRE, conseiller,  
Madame Nathalie LAUER, conseiller

assistés de Sabine MARÉVILLE, greffier

Afin d'acquiescer les parts d'une société, Mme E. a souscrit des emprunts de 283.320 \$ US et 7.425.000 \$ US auprès de ses parents, M. et Mme

Lors de l'établissement de ses déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) pour les années 2008, 2009 et 2011, elle a porté ces emprunts au passif.

Par deux propositions de rectification des 14 juin 2011 et 22 juin 2012, faisant suite au contrôle des déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune souscrites par Mme Dray au titre des années 2008 à 2011, l'administration fiscale a refusé la déduction au passif des déclarations concernées de ces prêts familiaux.

Les droits correspondants ont été mis en recouvrement par deux avis de mise en recouvrement du 22 septembre 2011, pour des montants de 48.158 euros au titre de l'ISF des années 2008 et 2009, et de 39.839 euros au titre de l'ISF de 2010, et du 15 février 2013, pour un montant de 86.917 euros au titre de l'année 2011, soit 60.527 euros au principal et 26.390 euros au titre des pénalités.

La réclamation du 12 avril 2013 par laquelle M. a contesté ces impositions a fait l'objet d'une décision de rejet du 10 juillet 2013.

L'administration fiscale a considéré que, par application des dispositions de l'article 885 D du code général des impôts, les conditions de la déduction et les justificatifs à produire sont déterminés en référence à la réglementation concernant les mutations par décès, et que sont exclues de la faculté de déduction, dans les mêmes conditions et sous les mêmes réserves qu'en matière de succession, les dettes visées à l'article 773 2° du code général des impôts, consenties au profit des héritiers ou des personnes interposées, hormis le cas où la dette résulterait d'un acte authentique ou sous seing privé ayant acquis date certaine avant le 1er janvier de l'année d'imposition. Elle en a déduit que les dettes litigieuses ne pouvaient faire l'objet de déductions faute d'enregistrement leur conférant date certaine.

Par acte du 12 août 2013, Mme E. a fait assigner la Direction générale des finances publiques devant le tribunal de grande instance de Nanterre aux fins, en principal, de voir déclarer nuls les avis de mise en recouvrement, de prononcer à son profit la décharge des impositions afférentes et le cas échéant la restitution de la somme de 174.914 euros assortie des intérêts moratoires calculés à compter de la date du paiement des dites impositions.

Par jugement du 7 mai 2015, le tribunal a :

- ordonné le dégrèvement de la majoration de 40 % appliquée par la direction des services fiscaux à Mme Dray au titre du rappel de l'ISF effectué pour l'année 2011, d'un montant de 26.390 euros,
- rejeté les demandes plus amples ou contraires,
- condamné la direction des services fiscaux à payer à Mme Dray une indemnité de 1.500 euros au titre des dispositions de l'article 700 du code de procédure civile.

Par déclaration du 11 juin 2015, Mme E. a interjeté appel (dossier RG n°15/04279).

Par mémoire distinct du 12 juillet 2016 (dossier RG n°17/00016), Mme [nom] demande que soit renvoyée à la Cour de cassation le point de savoir s'il y a lieu de saisir le Conseil constitutionnel en application des dispositions de l'article 61 de la Constitution de la question suivante :

« Les dispositions de l'article 773 du code général des impôts portent-elles atteinte aux droits garantis par la Constitution du 4 octobre 1958 et, plus particulièrement, par les articles 6, 13 et 17 de la Déclaration des Droits de l'Homme de Citoyen de 1789, en ce que :

- d'une part, elles assujettissent à un formalisme plus rigoureux un contribuable assujetti notamment à l'impôt de solidarité sur la fortune ayant emprunté des fonds auprès de ses héritiers ou de personnes interposées au sens de l'article 911 du code civil que celui exigé d'un contribuable ayant emprunté des fonds auprès d'un tiers ;

- d'autre part, elles font obstacle, chez l'emprunteur, à la déduction de l'assiette de l'impôt, et notamment de solidarité sur la fortune, d'une dette dont la réalité et la sincérité résulte de l'assujettissement de la créance correspondante au même impôt et au titre de la même période d'imposition du chef du créancier ? ».

Par conclusions récapitulatives du 20 avril 2017, elle demande que soit renvoyée à la Cour de cassation le point de savoir s'il y a lieu de saisir le Conseil constitutionnel en application des dispositions de l'article 61 de la Constitution de la question suivante :

« Les dispositions de l'article 773 du code général des impôts portent-elles atteinte aux droits garantis par la Constitution du 4 octobre 1958 et, plus particulièrement, par les articles 6, 13 et 17 de la Déclaration des Droits de l'Homme de Citoyen de 1789, en ce que :

- d'une part, elles assujettissent à un formalisme plus rigoureux un contribuable assujetti notamment à l'impôt de solidarité sur la fortune ayant emprunté des fonds auprès de ses héritiers ou de personnes interposées au sens de l'article 911 du code civil que celui exigé d'un contribuable ayant emprunté des fonds auprès d'un tiers ;

- d'autre part, elles font obstacle, chez l'emprunteur, à la déduction de l'assiette de l'impôt, et notamment de solidarité sur la fortune, d'une dette dont la réalité et la sincérité résulte de l'assujettissement de la créance correspondante au même impôt et au titre de la même période d'imposition du chef du créancier ? ».

Mme [nom] rappelle que l'administration a rejeté la déduction de ces dettes sur le fondement des dispositions combinées des articles 768 et 773 du code général des impôts, CGI.

Elle cite les articles 773 dudit code et 911 du code civil.

Elle souligne que l'article 773 du CGI est au cœur du litige.

Elle soutient que cet article crée une rupture de l'égalité devant la loi et devant les charges publiques ainsi qu'une atteinte au droit de propriété et au respect des biens, principes de valeur constitutionnelle consacrés par les articles 6, 13 et 17 de la Déclaration des Droits de l'Homme de Citoyen de 1789 aux motifs que ces dispositions :

- d'une part, soumettent à un formalisme plus rigoureux, sans justification opérante, un contribuable assujetti à l'impôt de solidarité sur la fortune ayant emprunté des fonds auprès de ses héritiers (ou de personnes interposées au sens de l'article 911 du code civil) que celui qui aurait emprunté des fonds auprès d'un tiers ;

- d'autre part, font obstacle, chez l'emprunteur, à la déduction de l'assiette de son impôt de solidarité sur la fortune d'une dette, alors que, dans le même temps, celle-ci est théoriquement (sous réserve de l'atteinte des seuils) assujettie au même impôt et au titre de la même période d'imposition dans le chef du créancier.

Mme T... soulève donc une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la conformité de l'article 773 du CGI aux règles constitutionnelles.

Elle rappelle les conditions de recevabilité de son mémoire, souligne que la disposition contestée sert de fondement aux demandes et qu'elle n'a pas été soumise au Conseil constitutionnel et fait valoir que la question n'est pas dépourvue de sérieux.

Sur le fond, elle expose que l'article 773 du CGI crée une présomption de fictivité des dettes consenties par le contribuable à l'égard de certains créanciers à savoir les héritiers et les personnes interposées visées à l'article 911 du code civil.

Elle relève également qu'il n'autorise la preuve contraire que par des éléments limités soit un acte authentique ou un acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès de l'une des parties contractantes, la présomption étant, dans les autres situations, irréfragable, le contribuable n'étant autorisé à établir la sincérité et la réalité de sa dette par aucun autre moyen.

Elle soutient qu'il porte atteinte aux principes de valeur constitutionnelle.

Elle fait valoir que le contribuable ayant emprunté auprès d'un héritier ou d'une personne interposée n'est pas placé dans une situation de fait objectivement différente, au regard de l'ISF, de celle d'un contribuable ayant emprunté auprès d'un tiers.

Elle en conclut que le formalisme spécifique exigé par l'article 773 du CGI qui soumet à des conditions plus rigoureuses les emprunts souscrits dans un cadre familial conduit à une différence de traitement au niveau de l'ISF de personnes placées dans une situation identique.

Elle soutient que les effets de cette discrimination sont disproportionnés par rapport aux objectifs de la loi.

Elle rappelle qu'à l'origine (loi du 25 février 1901) le but du législateur était de faire obstacle à une technique de fraude potentielle aux droits de succession reposant sur la conclusion - à titre préventif - d'un emprunt de complaisance sans date certaine par le futur défunt auprès de son héritier, emprunt qui n'était rendu public qu'au moment du décès dans le seul but de permettre à ce dernier de récupérer les actifs successoraux à titre de remboursement de prêt (non soumis, par définition, aux droits de mutation) et non au titre de sa part héréditaire taxable.

Elle déclare que, pour s'assurer la réalité et la sincérité du prêt, et faire échec à de tels schémas, le législateur a exigé un formalisme rigoureux en exigeant que le prêt ait acquis date certaine soit par son enregistrement soit par sa conclusion en la forme authentique.

Elle affirme que l'administration, qui rappelle cette motivation, ne prend pas en compte l'inadéquation du texte initial et de l'intention du législateur par rapport à la question qui porte sur la transcription mécanique de ce texte en matière d'ISF à l'égard duquel l'administration dispose des pouvoirs de contrôle et de vérification que la loi lui octroie comme à l'égard de tout créancier ordinaire.

Elle estime que rien ne justifie qu'un tel formalisme soit exigé en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, ne serait-ce que parce que la dette souscrite par l'emprunteur auprès de son héritier ou d'une personne interposée constitue pour cette dernière un élément de son patrimoine taxable à l'ISF.

Elle en infère qu'il n'existe aucun risque d'une telle fraude à l'impôt dans la mesure même où, en matière de succession, seule une partie à l'acte allégué est en mesure d'attester l'existence et le quantum de la dette.

Elle ajoute que si la qualité d'héritier présente un caractère définitif en matière de droits de succession, il n'en va pas forcément de même en matière d'ISF.

Elle précise que tel a été le cas, M. [redacted], « héritier » putatif de sa fille sans descendance au titre des années redressées, étant décédé avant elle qui est donc devenue, dans les faits, son héritière.

Elle en conclut que l'exigence d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine apparaît disproportionnée par rapport à l'objet de la loi.

Elle relève par ailleurs que son père avait déclaré à l'ISF la créance de prêt qu'il détenait à l'égard de sa fille.

Elle fait donc valoir que le formalisme conduit à refuser la déduction d'une dette dont la réalité n'est pourtant pas contestée dans le chef du prêteur et que celui-ci d'ailleurs n'est pas légalement fondé à la distraire de sa base taxable.

En réponse à l'administration, elle estime que la faculté d'attestation autorisée pour l'héritier s'explique par le fait qu'en matière de droits de succession, le débiteur est par hypothèse décédé et n'est donc plus en mesure de produire des preuves à l'administration fiscale.

Elle souligne que tel n'est pas en revanche le cas en matière d'ISF où débiteur et créancier sont en situation de produire les pièces justificatives des opérations affectant leur patrimoine.

Elle soutient également que cette discrimination, en matière d'ISF, n'est pas en rapport direct avec l'objet initial de la loi.

Elle rappelle que l'article 773 du CGI a été adopté en 1901, c'est-à-dire à une date bien antérieure à l'introduction en droit français de l'impôt sur les grandes fortunes, puis de l'impôt de solidarité sur la fortune et que sa rédaction d'origine n'a pas été modifiée.

Elle affirme que celle-ci rappelle les liens étroits du dispositif avec les droits de succession, l'article se référant uniquement à des dettes consenties par « le défunt » au profit de « ses héritiers ou de personnes interposées », ou encore à des actes ayant date certaine « avant l'ouverture de la succession » ou au droit d'apporter la preuve de la sincérité de la dette et de son existence « au jour de l'ouverture de la succession ».

Elle en conclut que la différence de traitement instituée par l'article 773 du CGI en matière d'ISF, qui dépend de l'existence ou non d'un lien personnel entre le débiteur et le créancier, est sans rapport direct avec l'objectif de la loi et ne repose sur aucun critère objectif et rationnel au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, telle qu'exprimée en dernier lieu à l'occasion de sa décision Métro Holding France du 3 février 2016, rendue dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité.

Elle estime donc caractérisée la rupture d'égalité devant la loi et les charges publiques.

Elle cite également la décision du Conseil constitutionnel du 21 janvier 2011 rendue à propos de l'article 168 du CGI.

Elle fait valoir que la qualité d'héritier du créancier ne devrait pas avoir pour conséquence, en tout cas en matière d'ISF, de le faire entrer dans une catégorie suspecte puisque le prêt consenti n'a pas pour effet nécessaire d'organiser une situation apparente différente de la réalité.

Elle considère que l'application de l'article 773 du CGI en matière d'ISF, par le renvoi qu'opère l'article 885 D du CGI, ne peut avoir pour conséquence de transposer à l'ISF une présomption de fraude (de collusion) dont le principe est particulier aux droits de succession, car il repose sur la relation particulière entre le de cujus et l'héritier, ce dernier étant directement intéressé à déclarer disposer d'un patrimoine plus important que la réalité en cette matière mais non, on le conçoit, au regard de l'ISF.

Elle estime qu'à suivre l'analyse de l'administration, une même créance pourrait être regardée comme un bien imposable chez le créancier et dans le même temps, comme une dette réputée inexistante chez l'emprunteur, sur le fondement de la fiction légale figurant à l'article 773 du CGI et ce, sans qu'aucune correction ne puisse par ailleurs être opérée (déduction de l'actif taxable) à raison des biens que la dette aurait servi à financer.

Elle affirme que telle est sa situation aux motifs que les sommes qui lui ont été prêtées ont été régulièrement déclarées à l'ISF par ses parents, qu'elle ne peut les déduire, si l'on suit l'interprétation que fait sienne l'administration de l'article 773 du CGI, la dette étant réputée fictive et que les actifs financés par l'emprunt, les titres d'une société, ont bien été imposés à l'ISF.

Elle soutient donc qu'on ne peut, sans créer de rupture d'égalité devant la loi, considérer qu'une même créance est réelle ou fictive selon qu'on l'examine du point de vue du créancier ou du débiteur.

Elle soutient enfin que le texte instaure une rupture d'égalité devant les charges publiques, consubstantielle compte tenu de la nature fiscale de la disposition contestée.

Elle estime sans incidence que le créancier puisse ne pas être soumis à l'ISF dans la mesure où cette problématique n'est pas spécifique à la situation examinée et où les règles d'assiette de l'ISF admettent la déduction, selon les règles du droit commun, de dettes n'ayant pas leur contrepartie sous forme de créances effectivement imposées.

Elle ajoute que le principe en matière d'ISF est l'imposition sur la base d'un patrimoine net, sous déduction de toutes les dettes et considère, à cet égard, que les dettes familiales ne peuvent être réputées anormales ou présumées engagées dans un but exclusivement fiscal.

Elle souligne que le Conseil d'Etat a institué une présomption de prêt familial, en matière d'impôt sur le revenu, dans les flux financiers intervenant entre membres d'une même famille et en conclut qu'il paraît donc naturel et parfaitement légitime au juge de l'impôt que les rapports financiers entre parents se construisent sur la base de prêts.

Elle en déduit que la présomption inverse édictée par l'article 773 démontre, à cet égard, le caractère punitif de ce texte, au demeurant injustifié lorsqu'il s'agit de l'ISF.

Elle reconnaît qu'au regard des articles 6 et 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, qui participent d'objectifs analogues d'égalité des citoyens, respectivement devant la loi et devant les charges publiques, la jurisprudence constitutionnelle admet qu'à situation différente la loi puisse poser des règles elles aussi différentes ; mais elle fait valoir que cette

différence de traitement est subordonnée à l'existence d'un rapport direct avec l'objectif de la loi et d'un critère objectif et rationnel de différenciation des situations.

Elle estime, au vu de ses développements précités, que la discrimination critiquée n'a aucun rapport direct avec l'objectif de la loi de 1901 qui introduit la règle aujourd'hui codifiée à l'article 773 du CGI et ne repose pas sur un critère objectif et rationnel pour l'application de cet impôt.

Elle ajoute qu'elle entraîne également une atteinte aux biens de l'emprunteur, au sens de l'article 17 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, lorsque, comme au cas particulier, la dette dont la déduction est interdite finance l'acquisition de biens imposables à l'ISF.

Elle souligne qu'alors, le patrimoine réel d'un contribuable assujéti à l'ISF n'augmente pas lorsqu'il acquiert un bien intégralement financé par de la dette.

Elle considère que l'accroissement de la pression fiscale qu'il subit du fait de l'impossibilité de déduire, en application de la disposition contestée, la dette qui aura servi au financement de nouveaux actifs imposables constitue une atteinte à ses biens.

Elle en conclut que les dispositions de l'article 773-2 du CGI ne sont pas conformes aux principes constitutionnels précités.

Dans son mémoire en réplique, M. le Directeur départemental des finances publiques des Hauts de Seine demande que la question prioritaire de constitutionnalité ne soit pas transmise à la Cour de cassation.

Il soutient que la condition relative au caractère sérieux de la question n'est pas remplie.

Il rappelle que la Cour de cassation a jugé que la déduction des dettes visées à l'article 773 2° était subordonnée à un acte authentique ou à un acte sous seing privé ayant acquis date certaine autrement que par le décès d'un contractant.

En ce qui concerne la rupture d'égalité invoquée (article 6), il rappelle que le principe d'égalité devant la loi interdit seulement qu'à des situations semblables soient appliquées des règles différentes.

Il soutient que tel n'est pas le cas, tous les débiteurs visés par cette disposition étant placés dans une situation identique et aucun principe constitutionnel n'imposant de soumettre à des règles analogues des dettes souscrites auprès de créanciers différents.

Il considère qu'en prévoyant des modalités de déductibilité des dettes particulières eu égard aux parties en présence, le législateur a pris en considération leur situation particulière et répondu à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale.

Il rappelle la genèse de cet article, issu d'une loi de finances du 25 février 1901, et le but poursuivi par le législateur.

Il fait également valoir que le principe de non déductibilité posé par cet article admet la preuve contraire.

Il observe que Mme X aurait pu prouver l'existence de sa dette si le prêt avait fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé enregistré et s'étonne, au vu de son montant, que tel n'ait pas été le cas.

Il conteste que la rupture d'égalité puisse être établie par le fait que la créance est assujettie à l'ISF, du chef de ses parents.

Il fait valoir qu'a contrario, la rupture d'égalité pourrait être établie dans la situation décrite par la requérante dès lors que la déductibilité de la dette serait liée à l'assujettissement ou non du créancier à l'ISF alors que la situation serait en tout point identique du côté du débiteur.

Il fait également valoir que la Cour de cassation a toujours confirmé le caractère strictement limitatif des exceptions au principe posé par l'article 773 du CGI.

En ce qui concerne l'égalité des citoyens devant les charges publiques (article 13), il estime que le mémoire ne comporte pas d'argumentation sur ce point précis, Mme Dray invoquant uniquement la nature fiscale de la disposition.

Il soutient que cette argumentation qui lie automatiquement les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, dès lors qu'une disposition fiscale est contestée, n'est pas fondée au regard de cet article.

Il fait valoir que cet article permet le contrôle de l'adéquation du prélèvement fiscal aux facultés contributives des redevables.

Il indique, citant des décisions du Conseil constitutionnel, que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs.

Il estime que le législateur, en refusant la déductibilité des dettes consenties par le défunt ou le redevable de l'ISF au profit de ses héritiers, a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels (les liens de parenté entre le débiteur et le créancier) en fonction des buts recherchés par la loi (la lutte contre la fraude fiscale).

Il estime également que la législation critiquée ne porte aucune atteinte aux facultés contributives des redevables soumis à l'ISF.

En ce qui concerne le respect du droit de propriété, (article 17) il conteste que l'article 773 y porte atteinte en ne permettant pas la déduction d'une dette ayant servi à financer un bien imposable à l'ISF.

Il soutient, citant des arrêts, que si toute imposition fiscale constitue une ingérence dans le droit de propriété, celle-ci se justifie par l'exception prévue pour ce qui est du paiement des impôts et autres contributions.

Le ministère public émet un avis défavorable à la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité.

Il estime qu'elle est dépourvue de moyens sérieux.

Il soutient que l'article querellé ne contient aucune rupture d'égalité dès lors qu'il s'applique sans discrimination à tous les contribuables se trouvant dans la même situation.

L'ordonnance de clôture est intervenue le 4 mai 2017.

\*\*\*\*\*



Considérant que l'article 61-1 de la Constitution permet la saisine du Conseil constitutionnel par la Cour de cassation lorsqu'une partie soutient, à l'occasion d'une instance en cours, qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit ;

Considérant que l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 dans sa rédaction issue de la loi organique du 10 décembre 2009 prise pour l'application de cet article dispose, notamment, que la juridiction saisie transmet la question prioritaire de constitutionnalité à la Cour de cassation si la disposition contestée est applicable au litige ou à la procédure ou constitue le fondement des poursuites, si elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution - sauf changement des circonstances - et si elle n'est pas dépourvue de caractère sérieux ;

Considérant que l'article 126-2 du code de procédure civile précise les conditions de recevabilité de la demande ;

Considérant que le moyen a été présenté dans un écrit distinct et motivé ;

Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité est donc recevable ;

Considérant que la disposition contestée est appliquée par l'administration au litige ; que le tribunal s'est fondé sur elle ; qu'elle constitue le fondement des poursuites ;

Considérant qu'elle n'a pas été déclarée conforme à la Constitution ;

Considérant que ces deux conditions sont donc remplies ;

Considérant que Mme Z... doit justifier que la question n'est pas « dépourvue de caractère sérieux » ;

Considérant qu'il résulte des articles 23-2 et 23-4 de l'ordonnance précitée que la juridiction saisie au fond transmet la question à la Cour de cassation si elle « n'est pas dépourvue de caractère sérieux » alors que ladite cour la renvoie au Conseil constitutionnel si elle « présente un caractère sérieux » ;

Considérant que l'étendue du contrôle est donc différente, le juge du fond devant apprécier si le moyen est « opérant » ;

Considérant que l'article 885 D du CGI renvoie, en matière d'ISF, notamment à l'article 773 du CGI ;

Considérant que l'article 773 du CGI est relatif au passif déductible en matière d'assiette des droits de mutation à titre gratuit ; qu'il dispose que :  
« Toutefois ne sont pas déductibles :  
(...) 2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans l'article 911, dernier alinéa, du code civil.  
Néanmoins, lorsque la dette a été consentie par un acte authentique ou par un acte sous-seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires, et les personnes réputées interposées ont le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession (...) » ;

Considérant que les conditions de déduction des emprunts souscrits dans un cadre familial sont ainsi plus rigoureuses que celles des prêts consentis par d'autres personnes, physiques ou morales ;

Considérant qu'un même emprunteur est donc soumis à une différence de traitement selon la qualité du prêteur ;

Considérant que ce texte résulte d'une loi du 25 février 1901 qui a, pour leur déductibilité, imposé un formalisme particulier aux prêts souscrits dans un cadre familial ; que l'intention du législateur était d'éviter une fraude potentielle aux droits de succession, une seule partie pouvant alors alléguer l'existence du prêt ; que, de même, la qualité d'héritier présente alors un caractère définitif ;

Considérant que la différence de traitement s'explique donc par la nécessité de lutter contre une fraude particulière permise par la nature des droits de succession ;

Considérant qu'en matière d'ISF, les deux parties peuvent établir l'existence du prêt ; que l'administration peut en vérifier l'existence ; que la réalité et la sincérité du prêt peuvent être établies ;

Considérant, en outre, que, si le prêteur est soumis à l'ISF, la dette constitue un élément du patrimoine taxable à l'ISF alors que l'emprunteur ne peut la déduire ;

Considérant, enfin, que l'héritier peut perdre sa qualité ;

Considérant que, compte tenu de ces différences, la question de la conformité de cette disposition en matière d'ISF au regard du principe d'égalité devant la loi n'est pas « dépourvue de sérieux » même en prenant en compte l'objectif de valeur constitutionnelle qu'est la lutte contre la fraude fiscale ;

Considérant que cet élément justifie la transmission de la question ;

Considérant qu'il résulte des mêmes développements que la question de la conformité de cette disposition au regard du principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques et du droit de propriété n'est pas dénuée de caractère sérieux ;

Considérant que, dès lors, la question sera transmise à la Cour de cassation ;

Considérant qu'il sera, en application de l'article 23-3 de l'ordonnance précitée, sursis à statuer sur l'ensemble des demandes jusqu'à réception de la décision de la Cour de cassation ou, s'il a été saisi, du conseil constitutionnel ;

### PAR CES MOTIFS

La cour, statuant par mise à disposition, par arrêt contradictoire, insusceptible de recours indépendamment du jugement sur le fond,

ORDONNE la transmission à la Cour de cassation de la question suivante :

« Les dispositions de l'article 773 du code général des impôts portent-elles atteinte aux droits garantis par la Constitution du 4 octobre 1958 et, plus particulièrement, par les articles 6, 13 et 17 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen en ce que :

- d'une part, elles assujettissent à un formalisme plus rigoureux un contribuable assujetti notamment à l'impôt de solidarité sur la fortune ayant emprunté des

fonds auprès de ses héritiers ou de personnes interposées au sens de l'article 911 du code civil que celui exigé d'un contribuable ayant emprunté des fonds auprès d'un tiers ;

- d'autre part, elles font obstacle, chez l'emprunteur, à la déduction de l'assiette de l'impôt, et notamment de solidarité sur la fortune, d'une dette dont la réalité et la sincérité résulte de l'assujettissement de la créance correspondante au même impôt et au titre de la même période d'imposition du chef du créancier ? »,

DIT que le présent arrêt sera adressé à la Cour de cassation dans les huit jours de son prononcé avec les mémoires ou conclusions des parties relatifs à la question prioritaire de constitutionnalité ;

DIT que les parties et le ministère public seront avisés par tout moyen de la présente décision ;

SURSOIT à statuer sur les demandes des parties ;

DIT que l'affaire pendante au fond portant le numéro de RG 15/04279 sera rappelée à l'audience de mise en état du jeudi **12 octobre 2017**,

RESERVE les dépens.

- prononcé par mise à disposition de l'arrêt au greffe de la cour, les parties en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 450 du code de procédure civile,

- signé par Monsieur Alain PALAU, président, et par Madame Sabine MARÉVILLE, greffier, auquel la minute de la décision a été remise par le magistrat signataire.

Le greffier,



Le président,

