



Par Eric Ginter,
avocat associé,



et Eric Chartier,
avocat associé,
Altitude Avocats

Taxation des avoirs étrangers: la présomption de donation validée

Dans une décision en date du 15 octobre 2021¹, le Conseil constitutionnel déclare conforme à la Constitution les articles 755 du CGI et L 23C du LPF qui assujettissent au taux de 60 % les sommes détenues à l'étranger dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été suffisamment établies par le contribuable. Cette décision confirme que l'impératif de lutte contre la fraude fiscale tend à prendre le pas sur les droits des contribuables.

La vague de régularisation des comptes étrangers non déclarés a fait prendre conscience à l'administration de l'ampleur de ce phénomène et, en 2012 elle a fait voter différents textes venant accroître ses pouvoirs d'investigation et de taxation. Parmi ceux-ci figurent les articles 755 du CGI et L 23C du LPF qui permettent à l'administration de solliciter d'un contribuable toutes justifications sur l'origine et les modalités de constitution d'avoirs détenus à l'étranger si, au moins une fois au cours des 10 années précédentes, un manquement aux obligations déclaratives en lien avec ces avoirs est établi.

Le contribuable ainsi sommé dispose alors d'un délai de 60 jours pour fournir les explications demandées; si celles-ci sont insuffisantes, un nouveau délai de 30 jours lui est accordé pour compléter sa réponse. Si, à l'issue de ces échanges, l'administration estime que les éléments fournis par le contribuable ne sont pas suffisamment probants, elle peut alors taxer d'office ces avoirs étrangers aux droits de mutation en leur appliquant le taux le plus élevé, soit 60 %, comme si les avoirs litigieux provenaient d'une libéralité consentie par un tiers. L'assiette des droits est constituée par le montant le plus élevé constaté sur l'ensemble de la période.

Il s'agit d'une arme redoutable entre les mains de l'administration fiscale puisqu'elle aboutit à mettre à la charge du contribuable la preuve de l'origine des avoirs qu'il détient, bien souvent délicate à rapporter en pratique. L'administration en est d'ailleurs parfaitement consciente: dans l'instruction publiée par l'administration centrale à l'attention des services de contrôle, il est demandé à ces derniers de réserver cette procédure aux cas les plus graves, où le contribuable « se trouve en situation de dénégation totale ou assimilée »². Cette procédure a donc plutôt vocation à être utilisée lors d'un contrôle mettant à jour l'existence d'avoirs étrangers jamais déclarés, et non pas en cas de régularisation spontanée.

Confrontés à la mise en œuvre de cette procédure spéciale, des contribuables ont tenté d'en contester la conformité avec certains principes constitutionnels par le dépôt d'une question

prioritaire de constitutionnalité (QPC): ils faisaient valoir, notamment, que cette procédure méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques en soumettant à l'impôt seulement les personnes n'ayant pas satisfait à leurs obligations de déclaration d'avoirs étrangers. Les requérants faisaient aussi valoir que cette taxation, de par son taux élevé, constitue une punition, et méconnaît la présomption d'innocence ainsi que le principe de proportionnalité des peines.

Estimant ces questions sérieuses, la Cour de cassation a transmis cette QPC au Conseil constitutionnel; celui-ci a cependant rejeté l'ensemble de ces moyens de droit, considérant que la procédure incriminée constituait une mesure justifiée par l'objectif de lutte contre la fraude fiscale.

Les Sages ont considéré que cette mesure n'était pas disproportionnée en relevant, notamment, que le contribuable a la faculté d'apporter la preuve que les avoirs étrangers ne constituent pas une donation taxable.

Ils ont, par ailleurs, confirmé que la mesure ne constitue pas une sanction: de fait, l'imposition au taux de 60 % couvre le cas d'une libéralité consentie par un tiers, hypothèse plausible dans certaines situations. Par ailleurs, la taxation s'apparentant à celle d'un don manuel révélé lors du contrôle, elle ne s'accompagne, en principe, d'aucune pénalité³. Les griefs tirés de la méconnaissance d'un certain nombre de principes applicables en matière pénale avaient donc toutes les chances d'être rejetés. Cette décision illustre une nouvelle fois les difficultés à faire prévaloir les droits des contribuables face à l'impératif de lutte contre la fraude fiscale, surtout lorsque la situation constatée par les services de contrôle peut laisser présumer l'existence d'un manquement déclaratif.

1. Décision n° 2021-939 QPC.

2. Instruction du 8 juillet 2014.

3. Ce que confirme l'instruction de 2014 précitée.