



Commentaire

Décision n° 2018-747 QPC du 23 novembre 2018

M. Kamel H.

(Assujettissement à l'impôt sur le revenu des rentes viagères servies en réparation d'un préjudice corporel)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 19 septembre 2018 par le Conseil d'État (décision n° 422059 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Kamel H. portant sur le 9° *bis* de l'article 81 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2018-747 QPC du 23 novembre 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les mots « *en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement* » figurant au 9° *bis* de l'article 81 du code général des impôts.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

* L'impôt sur le revenu (IR) frappe l'ensemble des revenus et gains perçus par les personnes physiques quelle que soit leur provenance (article 1 A du CGI). Ce « *revenu net global* », déterminé conformément aux articles 156 à 158 du CGI, est calculé annuellement au niveau de chaque foyer fiscal¹.

Les catégories de revenus prises en compte dans l'assiette de l'IR sont énumérées à l'article 1 A du CGI et incluent notamment les rentes viagères.

La rente viagère est l'allocation versée périodiquement par une personne, le

¹ En vertu du premier alinéa de l'article 156 du CGI : « *L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent [...]* ».

débirentier, à une autre personne, le crédiirentier (jusqu'à son décès), soit par détermination de la loi², soit en vertu d'un contrat ou d'une décision de justice.

La rente peut être versée à titre gratuit, c'est-à-dire sans contrepartie (par exemple lorsqu'un parent décide de gratifier son enfant d'une somme régulière)³. Elle peut également être versée à titre onéreux, c'est-à-dire, selon les termes de l'article 1968 du code civil, « moyennant une somme d'argent, ou pour une chose mobilière appréciable, ou pour un immeuble ».

Toutes les rentes viagères, quelle que soit leur forme ou leur origine, entrent dans les prévisions de l'article 79 du CGI, selon lequel : « Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu ».

Toutefois, les articles 81 et 157 du CGI prévoient des exonérations pour certaines rentes viagères⁴.

Il en est ainsi, en vertu du 9° bis de l'article 81, des rentes viagères versées en exécution d'une condamnation judiciaire pour réparer « le préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie ».

Cet alinéa a été introduit à l'article 81 par la loi du 7 février 1953⁵. Il est issu d'un amendement du député Pierre Ferri, qui l'avait soutenu en mettant en exergue « le très petit nombre de ces malheureux et par conséquent l'incidence infiniment faible sur les recettes budgétaires »⁶ qu'entraînerait un tel affranchissement.

Cet alinéa n'a subi aucune modification depuis son adoption.

* Pour pouvoir bénéficier de cette exonération, le crédiirentier doit remplir plusieurs conditions :

- avoir été victime d'un dommage corporel ayant entraîné une incapacité permanente totale ;

² Ex : la rente d'invalidité prévue aux articles L. 434-1 et L. 434-2 du code de la sécurité sociale.

³ Article 1969 du code civil.

⁴ En outre, les rentes à titre onéreux ne sont prises en compte, pour l'application de l'impôt sur le revenu, que selon une quotité fonction de l'âge du crédiirentier (5.a. et 6 de l'article 158 du CGI).

⁵ Loi n° 53-79 du 7 février 1953 de finances pour l'exercice 1953.

⁶ Compte rendu des débats, 2^{ème} séance du 21 décembre 1952, JOAN, p. 6882.

- cette invalidité doit commander l'assistance d'un tiers pour l'aider à effectuer les actes de la vie courante ;
- la rente viagère doit correspondre à la réparation de ce préjudice corporel ;
- elle doit avoir été prononcée par un juge à la suite d'une condamnation.

Selon une réponse ministérielle de 2013⁷, ces dispositions doivent être interprétées de façon stricte : « *une rente viagère servie dans un cadre transactionnel suite à un accident domestique est imposable à l'impôt sur le revenu. En effet, la règle rappelée ci-dessus, comme toute mesure d'exonération, est d'interprétation stricte* ».

Cependant, l'administration fiscale accepte d'étendre le bénéfice de l'exonération aux rentes viagères versées, dans ces mêmes conditions, aux victimes d'un accident de la circulation en exécution d'une transaction entre la victime et la compagnie d'assurances en application de la loi n° 85-677 du 5 juillet 1985 tendant à l'amélioration de la situation des victimes d'accidents de la circulation et à l'accélération des procédures d'indemnisation (BOI-RSA-PENS-20-20-20, 7 juillet 2014, § 220)⁸.

B. – Origine de la QPC et question posée

M. Kamel H. a été victime, le 22 mars 2003, d'un accident qui l'a rendu paraplégique. Il a alors conclu avec la compagnie d'assurance de l'auteur de l'accident un protocole transactionnel prévoyant, entre autre, le versement, à compter du 1^{er} juillet 2009, d'une rente viagère mensuelle couvrant ses besoins d'assistance pour tierce personne.

En 2016, l'administration a procédé à une vérification de sa situation fiscale pour les années 2013 à 2015, qui l'a conduit à réintégrer dans l'assiette de l'IR les rentes qu'il avait perçues au titre de cette assistance. L'administration fiscale a estimé que ces rentes, versées en application d'une convention, n'entraient pas dans les prévisions du 9° *bis* de l'article 81 du CGI.

Après le rejet de son recours administratif à l'encontre du recouvrement, le requérant

⁷ Question écrite n° 28357 du 4 juin 2013, JOAN du 3 décembre 2013, p. 12668.

⁸ Par ailleurs, les rentes viagères versées en application d'une transaction à la suite d'un accident autre que de la circulation (domestique par exemple) sont soumises aux dispositions du 6 de l'article 158 du CGI. En effet, selon la réponse ministérielle précitée, « *l'imposition de ces rentes viagères s'effectue dans des conditions très favorables dès lors que la doctrine admet que celles-ci bénéficient du régime d'imposition des rentes viagères à titre onéreux* ». Il s'ensuit que seule une fraction de ces revenus est assujettie à l'IR, laquelle est déterminée selon l'âge du créancier lors de l'entrée en jouissance de la rente. Ainsi, la fraction imposable est de 70 % pour les personnes âgées de moins de 50 ans, 50 % pour les personnes âgées de 50 à 59 ans inclus, 40 % pour les personnes entre 60 et 69 ans inclus et 30 % pour les personnes de plus de 69 ans.

a saisi le tribunal administratif de Cergy-Pontoise. À cette occasion, il a soulevé une QPC portant sur le 9° bis de l'article 81 du CGI. Cette QPC a été transmise au Conseil d'État.

Par l'arrêt du 19 septembre 2018 précité, le Conseil d'État l'a renvoyée au Conseil constitutionnel au motif que la « *question de savoir si elles [les dispositions du 9° bis] portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques, en exonérant les rentes viagères servies en représentation des dommages et intérêts pour la répartition d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie, dans la seule hypothèse où elles sont versées en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement, et non également dans l'hypothèse où elles sont versées en vertu d'une transaction entre la victime et la personne responsable du dommage ou son assureur, présente un caractère sérieux* ».

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

Ni la décision du Conseil d'État, ni le mémoire du requérant ne précisait la version des dispositions contestées. Selon la formulation de principe du Conseil constitutionnel, la QPC doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La question ayant été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur la contestation de l'imposition de rentes viagères auxquelles le requérant a été assujéti au titre des années 2013 à 2015, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il était saisi des dispositions contestées dans leurs rédactions en vigueur les 31 décembre 2013, 31 décembre 2014 et 31 décembre 2015, l'imposition d'un revenu étant soumise à la loi en vigueur au 31 décembre de l'année de sa perception⁹ (paragr. 1).

Le requérant reprochait aux dispositions contestées d'exonérer d'IR les seules rentes viagères versées, en vue de réparer un dommage corporel ayant entraîné pour la victime d'un accident une incapacité permanente totale, en vertu d'une condamnation judiciaire. Il critiquait, corrélativement, le fait d'exclure de ce régime les rentes viagères versées en application d'une transaction. Il en résultait selon lui une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques découlant respectivement des article 6 et 13 de la Déclaration des droits

⁹ Soit les rédactions – dont aucune ne modifie les dispositions du 9° bis – résultant : de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, de la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire, et de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

de l'homme et du citoyen de 1789 (paragr. 3).

Au vu des griefs soulevés, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait uniquement sur les mots « *en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement* » figurant 9° bis de l'article 81 du CGI (paragr. 4).

A. – La jurisprudence constitutionnelle

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789 : « *La loi... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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* »¹⁰.

Selon 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 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.

Le Conseil avait déjà eu à connaître d'une disposition très proche de celle contestée en l'espèce. Il était alors saisi d'une QPC critiquant, au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, des dispositions légales exonérant d'imposition sur le revenu certaines indemnités de rupture du contrat de travail. Dans sa décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013¹¹, le Conseil constitutionnel a jugé cette disposition conforme à la Constitution sous une réserve d'interprétation :

« *Considérant que les dispositions contestées définissent les indemnités de licenciement ou de départ volontaire qui, en raison de leur nature, font l'objet d'une*

¹⁰ Par exemple : décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Françoise B. (Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées)*, paragr. 6.

¹¹ Décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013, *M. Alain G. (Assujettissement à l'impôt sur le revenu des indemnités de licenciement ou de mise à la retraite)*, cons. 6

exonération totale ou partielle d'impôt sur le revenu ; que ces dispositions ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, conduire à ce que le bénéfice de ces exonérations varie selon que l'indemnité a été allouée en vertu d'un jugement, d'une sentence arbitrale ou d'une transaction ; qu'en particulier, en cas de transaction, il appartient à l'administration et, lorsqu'il est saisi, au juge de l'impôt de rechercher la qualification à donner aux sommes objet de la transaction ».

B. – L'application à l'espèce

Le Conseil constitutionnel a opéré un contrôle de la disposition au regard tant de l'article 6 que de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

C'est ainsi qu'après avoir énoncé ses formulations de principe relatives aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques, il a examiné si les dispositions contestées instituaient une différence de traitement en rapport avec l'objet de la loi.

Le Conseil a d'abord constaté qu'il résultait bien de ces dispositions une différence de traitement : « *En vertu du 9° bis de l'article 81 du code général des impôts, sont affranchies d'impôt sur le revenu les rentes viagères visant à réparer un préjudice corporel ayant entraîné une incapacité permanente totale lorsqu'elles sont versées en exécution d'une décision de justice. Celles versées en réparation d'un même préjudice en application d'une transaction ne bénéficient pas de ce régime fiscal. Les dispositions contestées instituent donc une différence de traitement entre les victimes d'un même préjudice corporel* » (paragr. 7).

Il a ensuite recherché s'il existait une justification de cette différence de traitement.

Toutefois, ni les travaux parlementaires, ni aucun argument ne permettaient d'identifier une raison expliquant cette différence de traitement. Au contraire, la transaction est un mode de règlement encouragé par les pouvoirs publics. Dans une circulaire du 6 avril 2011 du Premier ministre relative au développement du recours à la transaction pour régler amiablement les conflits, il est ainsi indiqué que, « *dans tous les cas où l'existence d'une créance du citoyen est certaine, l'administration s'honore en entrant, sans tarder, dans une démarche transactionnelle, sans contraindre les intéressés à saisir le juge* »¹². Par ailleurs, une transaction est normalement consignée par écrit, assortie d'un effet obligatoire et fait obstacle à l'introduction ou à la poursuite entre les parties d'une action en justice ayant le même

¹² JORF du 8 avril 2011, p. 6248.

objet¹³.

Comme dans sa décision n° 2013-340 QPC précitée, le Conseil constitutionnel a donc considéré que la « *différence de traitement est sans rapport avec l'objet de la loi, qui est de faire bénéficier d'un régime fiscal favorable les personnes percevant une rente viagère en réparation du préjudice né d'une incapacité permanente totale* » (paragr. 7).

En revanche, le Conseil constitutionnel n'a pas, à la différence de la décision précitée, formulé une réserve d'interprétation. En effet, dans la précédente affaire, l'exclusion des indemnités versées à la suite d'une transaction ne résultait pas expressément du texte contesté (qui se contentait d'évoquer les indemnités sans autre précision) mais de la jurisprudence constante du Conseil d'État. Dans la décision commentée, le texte de loi indiquait expressément que l'exonération était réservée aux rentes viagères versées à la suite d'une décision de justice. Le Conseil constitutionnel a donc censuré les dispositions contestées (paragr. 8).

Le Conseil constitutionnel a considéré que cette censure, qui n'avait pas pour effet de réduire le champ de l'exonération prévue par le législateur¹⁴, n'avait pas de conséquence manifestement excessive. Il lui a donc donné un effet immédiat (paragr. 10).

¹³ Articles 1103, 2044 et 2052 du code civil.

¹⁴ Lorsque la censure aboutit à élargir le champ d'une imposition, le Conseil constitutionnel en diffère généralement les effets : décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016, *Société Layher SAS (Exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré)*, paragr. 12 ; décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018, *Société d'exploitation de moyens de carénage (Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises)*, paragr. 13.