



Commentaire

Décision n° 2017-689 QPC du 8 février 2018

M. Gabriel S.

(Inscription au registre du commerce et des sociétés des loueurs en meublé professionnels)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 22 novembre 2017 par le Conseil d'État (décision n° 408176 du 20 novembre 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Gabriel S. portant sur le paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts (CGI) dans ses rédactions résultant de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 et de l'ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009 portant diverses mesures relatives à la fiducie.

Dans sa décision n° 2017-689 QPC du 8 février 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les mots « *inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés* » figurant à la seconde phrase du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du CGI dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2005, ainsi que le mot « *trois* » figurant dans la seconde phrase du premier alinéa et le 1° du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du CGI, dans ses rédactions résultant de la loi du 27 décembre 2008 et de l'ordonnance du 30 janvier 2009.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions contestées

1. – Le régime fiscal des loueurs en meublé professionnels

En droit fiscal, la location de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, lorsqu'elle est exercée à titre habituel, revêt le caractère d'une activité commerciale, dont les revenus sont en principe imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, à la différence des revenus tirés de la location d'immeubles non meublés, dont les revenus sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Il en va ainsi que l'activité de location en meublé ait ou non un caractère professionnel.

Cependant, le législateur fiscal a réservé certains avantages aux loueurs de meublés qui exercent cette activité à titre professionnel. Ainsi, notamment, les déficits subis par les professionnels sont imputables sur le revenu global alors que ceux subis par les non professionnels le sont seulement sur les revenus de même nature ; seuls les loueurs de meublés professionnels bénéficient du régime des plus-values professionnelles, notamment de l'exonération des plus-values réalisées lors de la cession des biens meublés, prévue par l'article 151 *septies* du CGI.

Cette distinction entre loueurs professionnels et non professionnels a été instituée par la loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982.

Il était alors apparu nécessaire au législateur de distinguer selon que cette activité est exercée à titre professionnel ou non afin de « *lutter contre les formes d'évasion fiscale* ». Selon M. Maurice Blin, rapporteur général de la commission des finances du Sénat, ces mesures ont « *pour but de combler plusieurs lacunes de notre droit fiscal en matière de location de meublés et de mettre fin ainsi à une évasion fiscale importante qui permet actuellement à des personnes qui investissent dans des locaux à usage touristique d'améliorer substantiellement soit directement, soit par l'intermédiaire d'une "société-écran", la rentabilité de leurs placements* »¹ et d'entraîner concomitamment « *pour l'État, une perte de trésorerie importante* ».

Le législateur a donc décidé de réserver des mesures favorables aux seuls professionnels.

2. – La notion de loueur professionnel

La qualité de loueur en meublé professionnel est définie, depuis la loi du 30 décembre 1981, à l'article 151 *septies* du CGI et a peu évolué depuis lors.

Dans sa version résultant de cette loi, l'article 151 *septies* définissait les loueurs professionnels pour l'application du régime d'exonération des plus-values de cession comme « *des personnes inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés qui réalisent plus de 150 000 francs de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 % de leur revenu* ».

La qualité de loueur professionnel était ainsi subordonnée à deux critères, dont l'un comprenant une alternative :

– l'inscription de l'intéressé au registre du commerce et des sociétés (RCS) ;

¹ Rapport général n° 58 (Sénat – 1981-1982) de M. Maurice Blin, au nom de la commission des finances, Tome III, p. 36.

– les recettes tirées de l’activité sont supérieures à un seuil exprimé en volume (150 000 francs par an) ou en proportion de l’ensemble des recettes (les recettes tirées de l’activité doivent représenter au moins 50 % des revenus de l’intéressé).

* Dans la version de cet article résultant de la loi du 30 décembre 2005 (la première des trois versions objet de la QPC), les critères sont identiques, le montant de recettes exprimé en francs ayant seulement été converti en euros : les « *loueurs professionnels s’entendent des personnes inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés qui réalisent plus de 23 000 euros de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 % de leur revenu* ».

* Dans la version résultant de la loi du 27 décembre 2008 (la deuxième des trois versions objet de la QPC), les conditions auxquelles est subordonnée la qualité de loueur en meublé professionnel ont été modifiées dans un sens globalement plus restrictif, « *de sorte qu’un certain nombre de contribuables qui seraient considérés comme professionnels en l’état du droit ne le seraient plus dans le régime proposé* »².

Cette loi a en effet dissocié la condition alternative tenant au seuil de recettes. Il en résulte que la qualité de loueur professionnel est, depuis lors, subordonnée à trois conditions cumulatives :

– la condition tenant à l’inscription au RCS a été maintenue, mais assouplie puisqu’elle s’apprécie, non plus au niveau de l’intéressé mais au niveau du foyer fiscal : alors qu’auparavant l’intéressé lui-même devait être inscrit en qualité de loueur professionnel, désormais « *un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel* » (1° du paragraphe VII de l’article 151 septies) ;

– la condition tenant au montant des recettes tirée de l’activité a été autonomisée, mais assouplie et mise en cohérence avec l’évolution de la condition précédente puisque désormais appréciée au niveau du foyer fiscal : « *Les recettes annuelles retirées de cette activité par l’ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 €* » (2° du paragraphe VII de l’article 151 septies) ;

– la condition tenant au caractère prépondérant des revenus tirés de l’activité de loueur en meublé par rapport aux autres revenus s’apprécie également au niveau du foyer fiscal : « *Ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à*

² Rapport n° 1198 de M. Gilles Carrez (Assemblée nationale – XIII^e législature) au nom de la commission des finances, tome III, déposé le 16 octobre 2008, p. 98

l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79, des bénéficiaires industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéficiaires agricoles, des bénéficiaires non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 » (3° du paragraphe VII de l'article 151 septies).

Les personnes ne satisfaisant pas à l'une de ces conditions sont considérées comme exerçant à titre non professionnel et sont donc exclues du bénéfice du régime fiscal des loueurs professionnels.

* Les 1° à 3° du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du CGI n'ont pas été modifiés par l'ordonnance du 30 janvier 2009 portant diverses mesures relatives à la fiducie³. Il s'agit de la dernière des trois versions objet de la QPC.

* Tout en demeurant inchangée, la définition du loueur en meublé professionnel a ensuite été déplacée au 2 du paragraphe IV de l'article 155 du CGI par la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

3. – La difficulté posée par la condition tenant à l'inscription au RCS

* La condition relative à l'inscription au RCS a suscité des difficultés d'application, certains greffes de tribunaux de commerce refusant de procéder à l'immatriculation, en cette qualité, de personnes physiques exerçant l'activité de location en meublé.

En principe, l'inscription est opérée sur déclaration volontaire des intéressés et accompagnée de pièces justificatives.

Le contrôle du greffier est double. Ainsi, en application des articles R. 123-94 et R. 123-95 du code de commerce, il doit s'assurer « *que les énonciations sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires, correspondent aux pièces justificatives et actes déposés en annexe et sont compatibles, dans le cas d'une demande de modification ou de radiation, avec l'état du dossier* ». Les éléments à fournir par la personne physique en vue de son immatriculation figurent aux articles R. 123-37 et suivants du même code.

La difficulté résulte de ce que l'activité de loueur en meublé relève, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation⁴ et en application du code de commerce, de la catégorie des activités à caractère civil et non commercial.

³ Ratifiée par le 38° de l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

⁴ Cass. Civ. 15 février 1921, *Gaz. Pal.* 1921. 1. 337 ; Cass. Com. 5 décembre 1961, *D.* 1962.88 ; Civ. 30 avril 1862, *DP* 1862. 1. 351.

En effet, si la location de meubles exercée à titre habituel est réputée constituer un acte de commerce en application du 4° de l'article L. 110-1 du code de commerce, la location immobilière n'est, quant à elle, pas mentionnée par cet article et présente donc un caractère civil. Or, en vertu de l'article L. 123-1 du code de commerce, seules peuvent être inscrites au RCS les personnes physiques ayant la qualité de commerçant et les personnes morales qu'il énumère et, aux termes de l'article L. 121-1 du même code : « *Sont commerçants ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle* ».

Afin de remédier à cette difficulté, l'administration fiscale a généralement accepté de ne pas contester la qualification de loueur en meublé professionnel aux contribuables s'étant vus refuser par le greffier une inscription au RCS au seul motif que cette activité revêt un caractère civil et non commercial.

C'est au bénéfice de cette tolérance administrative que le législateur a reconduit, dans la loi du 27 décembre 2008 précitée, la condition d'inscription au RCS. Le rapport de M. Philippe Marini au Sénat indique ainsi : « *L'administration n'oppose pas la condition d'inscription au registre du commerce, exigée pour obtenir la qualité de loueur professionnel, si celle-ci a été refusée par le greffe du tribunal de commerce* ». ⁵

B. – Origine de la QPC et question posée

M. Gabriel S. exerce, en tant que personne physique, l'activité de loueur de locaux meublés. Il a fait l'objet d'un contrôle de l'administration fiscale au titre des années 2007 à 2009, à l'issue duquel lui a été refusé le bénéfice du régime fiscal des loueurs en meublé professionnels, au motif qu'aucun des membres de son foyer fiscal n'était inscrit au RCS en cette qualité.

Il en est résulté des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, qu'il a vainement contestées devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, puis devant la cour administrative d'appel de Versailles. Le requérant a formé un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État, à l'occasion duquel il a posé une QPC relative au paragraphe VII de l'article 151 *septies* du CGI dans les trois versions applicables à son litige.

Par la décision du 20 novembre 2017 précitée, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel au motif que « *Le moyen tiré de ce que, en ce qu'elles fixent une condition qui ne peut être remplie par les personnes physiques non commerçantes exerçant à titre individuel l'activité de loueurs en meublé, elles [les dispositions] portent atteinte aux droits et libertés garantis par*

⁵ Rapport général n° 99 (Sénat – 2008-2009) de M. Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de loi de finances pour 2009, tome III, volume 1, déposé le 20 novembre 2008, p. 66, note 1.

la Constitution, notamment aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques, présente un caractère sérieux ».

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

A. – Les griefs et la délimitation du champ de la QPC

Le requérant soutenait qu'en subordonnant le bénéfice de l'exonération des plus-values de cession prévue par l'article 151 *septies* du CGI en faveur des loueurs en meublé professionnels à une condition d'inscription au RCS, le législateur a institué une formalité impossible à satisfaire par les personnes physiques exerçant cette activité, dès lors qu'elles ne sont pas autorisées à s'inscrire en cette qualité. Il en résultait selon lui une atteinte à la garantie des droits. Le requérant reprochait également à ces dispositions de créer, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, une différence de traitement injustifiée entre les personnes physiques et les personnes morales exerçant l'activité de loueur en meublé à titre professionnel, seules ces dernières pouvant satisfaire à la condition d'inscription ouvrant droit au bénéfice de l'exonération.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel en a déduit que seule était contestée la condition d'inscription au RCS, à l'exclusion des autres critères définissant l'activité de location de meublé à titre professionnel. Il a donc jugé que la QPC portait uniquement (paragr. 5) :

– sur les mots « *inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés* » figurant à la seconde phrase du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2005 ;

– et sur le 1^o du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du CGI, dans ses rédactions résultant de la loi du 27 décembre 2008 et de l'ordonnance du 30 janvier 2009 et, par coordination, sur le mot « *trois* » figurant à la seconde phrase du premier alinéa de ce même paragraphe.

B. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques

1. – La jurisprudence constitutionnelle

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.

Ces dispositions fondent le contrôle qu'opère le Conseil constitutionnel de l'adéquation des critères retenus par le législateur avec l'objectif qu'il s'est assigné.

Ainsi, dans sa décision n° 2017-627/628 QPC⁶, le Conseil constitutionnel a jugé qu'« *en instituant la contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites, le législateur a entendu que ce complément de rémunération, exclu de l'assiette des cotisations de sécurité sociale en application de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, participe au financement de la protection sociale. Toutefois, s'il est loisible au législateur de prévoir l'exigibilité de cette contribution avant l'attribution effective, il ne peut, sans créer une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, imposer l'employeur à raison de rémunérations non effectivement versées. Dès lors, les dispositions contestées ne sauraient faire obstacle à la restitution de cette contribution lorsque les conditions auxquelles l'attribution des actions gratuites était subordonnée ne sont pas satisfaites. Sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté* ».

De même, dans sa décision n° 2017-663 QPC⁷, le Conseil constitutionnel a jugé qu'« *En prévoyant que l'indemnité compensatrice versée à l'occasion de la cessation d'activité d'un agent général d'assurances faisant valoir ses droits à la retraite bénéficie d'un régime d'exonération, le législateur a entendu favoriser la poursuite de l'activité exercée. - Toutefois, d'une part, il n'y a pas de lien entre la poursuite de l'activité d'agent général d'assurances et la forme juridique dans laquelle elle s'exerce. D'autre part, l'indemnité compensatrice n'est versée qu'en l'absence de cession de gré à gré par l'agent général, situation dans laquelle il n'est pas en mesure de choisir son successeur. Le bénéfice de l'exonération dépend ainsi d'une condition que le contribuable ne maîtrise pas. Dès lors, en conditionnant l'exonération d'impôt sur le revenu à raison de l'indemnité compensatrice à la reprise de l'activité par un nouvel*

⁶ Décision n° 2017-627/628 QPC du 28 avril 2017, *Société Orange (Contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites)*, paragr. 8.

⁷ Décision n° 2017-663 QPC du 19 octobre 2017, *Époux T. (Exonération d'impôt sur le revenu de l'indemnité compensatrice de cessation de mandat d'un agent général d'assurances II)*, paragr. 7 et 8.

agent général d'assurances exerçant à titre individuel, le législateur ne s'est pas fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but visé. Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques ».

2. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a d'abord identifié l'objectif poursuivi par le législateur. Il a considéré qu'en subordonnant le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 151 *septies* du CGI à l'inscription du loueur en meublé au RCS, « *le législateur a entendu empêcher que des personnes exerçant l'activité de loueur en meublé à titre seulement occasionnel en bénéficient* » (paragr. 8).

Si un tel objectif ne posait en soi aucune difficulté constitutionnelle, le critère retenu pour l'atteindre est apparu inadapté au Conseil constitutionnel. En effet, comme exposé précédemment, l'article L. 123-1 du code de commerce prévoit que seules peuvent être inscrites au RCS les personnes physiques « *ayant la qualité de commerçant* », laquelle est, en vertu de l'article L. 121-1 du même code, conférée à « *ceux qui exercent des actes de commerce* ».

Le Conseil constitutionnel a donc jugé qu'« *en subordonnant le bénéfice de l'exonération à une condition spécifique aux commerçants, alors même que l'activité de location de biens immeubles ne constitue pas un acte de commerce au sens de l'article L. 110-1 du même code, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction du but visé* » (paragr. 9). Il en a conclu à la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques et, sans avoir besoin d'examiner les autres griefs, a déclaré inconstitutionnelles les dispositions contestées, qui ne sont plus en vigueur (par. 10). Cette déclaration d'inconstitutionnalité intervient immédiatement et est invocable dans toutes les instances non jugées définitivement (paragr. 12).

Le raisonnement ainsi suivi par le Conseil constitutionnel ne priverait pas le législateur de la possibilité, s'il le souhaitait, de modifier les dispositions dont il s'agit afin de subordonner la qualité de loueur en meublé professionnel à une condition permettant d'officialiser l'activité en cause, afin de la distinguer notamment de la simple gestion ponctuelle du patrimoine personnel d'un loueur occasionnel. À cette fin, le législateur pourrait par exemple modifier les règles d'inscription au RCS, en élargissant celles-ci aux professionnels de la location en meublé, ou encore en retenant un tout autre critère permettant d'établir le caractère régulier et continu de l'activité exercée.