



Commentaire

Décision n° 2019-820 QPC du 17 janvier 2020

Époux K.

(Abattement au titre de la résidence principale en matière d'impôt de solidarité sur la fortune)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 17 octobre 2019 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 882 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par les époux K., portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du second alinéa de l'article 885 S du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

Dans sa décision n° 2019-820 QPC du 17 janvier 2020, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *par son propriétaire* » figurant à la première phrase du second alinéa de l'article 885 S du CGI, dans cette rédaction.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – Les règles générales d'évaluation des biens immobiliers entrant dans l'assiette de l'ISF

* Dès sa création par la loi de finances pour 1982¹, à l'époque sous l'intitulé d'impôt sur les grandes fortunes, le régime juridique de l'ISF a été bâti à partir des règles applicables aux droits de mutation par décès, *i.e.* les droits de succession.

L'exposé des motifs de l'article 9 de la loi de finances pour 1982 expliquait ainsi que, « *Par mesure de simplification tant sur le plan législatif que dans l'application, il est proposé d'étendre à l'impôt sur les grandes fortunes les règles en vigueur en matière de droits de succession dans la mesure où la nature du nouvel impôt le*

¹ Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982, dont les articles 2 à 11, relatifs à l'impôt annuel sur les grandes fortunes, ont ensuite été codifiés aux articles 885 A et suivants du CGI par le décret n° 82-881 du 15 octobre 1982 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

permet. [...] / Les droits dus seront assis suivant les règles applicables en matière de droits de succession et les présomptions de propriété édictées par le code général des impôts seront applicables. Sous réserve des dispositions particulières prévues par la présente loi, les biens seront évalués selon les règles prévues en matière de droits de succession par les articles 758 à 761 et 764 du code général des impôts ».

Reprenant la logique suivie pour l'impôt sur les grandes fortunes, l'assiette et les bases d'imposition de l'ISF ont ainsi été fixées par référence aux dispositions applicables aux droits de mutation par décès, sous réserve des dispositions propres à cet impôt (article 885 D du CGI).

Suivant l'article 885 E du CGI, **l'assiette de l'ISF** était constituée par la valeur nette, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France. Dans le dernier état de la législation applicable à cet impôt, l'ISF n'était dû que par les personnes dont le patrimoine imposable, déterminé au niveau du foyer fiscal, présentait une valeur nette supérieure à 1 300 000 euros².

Pour **l'évaluation des biens inclus dans l'assiette de l'ISF**, l'article 885 S du CGI se limitait, à l'origine, à renvoyer aux règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès. Il convenait dès lors de se reporter à l'article 761 du CGI, applicable en matière de successions et de donations, pour transposer le principe – posé au premier alinéa – selon lequel « les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission, d'après la déclaration détaillée et estimative des parties ».

Appliquée à l'ISF, cette règle implique que la valeur vénale réelle de l'immeuble soit déterminée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (date du fait générateur de l'ISF en application de l'article 885 E du CGI précité).

* La loi n'a pas défini la notion de valeur vénale réelle. S'appuyant sur l'article L. 17 du livre des procédures fiscales³, la Cour de cassation juge avec constance que la valeur vénale réelle – par opposition à la valeur vénale déclarative – d'un immeuble correspond au prix qui pourrait en être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel, compte tenu de la situation de fait et de droit dans laquelle se

² Article 885 A du CGI.

³ Le premier alinéa de cet article prévoit qu'« en ce qui concerne les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière ou la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle est due au lieu et place de ces droits ou taxe, l'administration des impôts peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations ».

trouve l'immeuble à la date de sa transmission, s'agissant d'une donation entre vifs ou d'une succession, ou du fait générateur de l'impôt, dans le cas de l'ISF⁴. Il s'agit, en d'autres termes, de la valeur objective du bien correspondant au prix normal qu'aurait accepté de payer un acheteur quelconque. La doctrine administrative considère, dans le même sens, que la valeur vénale correspond au « *prix auquel ce bien pourrait ou aurait pu normalement se négocier à l'époque considérée, tel qu'il résulte en particulier de l'analyse des prix déclarés lors des mutations de biens présentant des caractéristiques identiques et affectés au même usage* »⁵.

Le législateur n'a pas davantage déterminé la méthode suivant laquelle devaient être évalués les biens immobiliers qui font l'objet de droits d'enregistrement ou sont soumis à l'ISF. Si, dans la majorité des cas, la méthode dite comparative – consistant à déterminer la valeur d'un immeuble à l'aide des prix pratiqués lors de cessions à titre onéreux portant sur des immeubles similaires – est privilégiée⁶, la jurisprudence admet le recours à d'autres méthodes lorsque les termes de comparaison font défaut du fait de l'absence de biens similaires ou d'un marché propre au type de biens en cause⁷.

* La prise en compte, par la jurisprudence, de « *la situation de fait et de droit dans laquelle l'immeuble se trouve* » a permis aux contribuables de faire valoir, dans l'évaluation de leurs biens, certains éléments considérés comme ayant un impact sur la valeur vénale de l'immeuble et de bénéficier à ce titre de décotes non nécessairement prévues par la loi.

Ainsi l'administration fiscale a-t-elle admis que la valeur vénale d'un bien mis en location reflète cet état par l'application d'une décote, dont le montant varie notamment en fonction de la nature juridique et de la durée du bail restant à courir à la date du fait générateur, et du montant du loyer. De la même manière, la Cour de cassation a admis que le caractère indivis d'un bien justifie l'application d'un

⁴ Voir, par exemple, Cass. com, 23 octobre 1984, n° 83-12.568, *Bull. civ.* IV, n° 276 ; 3 juin 2014, nos 13-18.180 et 13-18.192, inédits ; 27 mars 2019, n° 18-10.933, publié au bulletin.

⁵ *Bulletin officiel des finances publiques-impôts* : BOI-PAT-ISF-30-50-10, 21 janvier 2014, § 20.

⁶ Voir, par exemple, au sujet de l'ISF : Cass. com., 27 octobre 2009, n° 08-11.362, *Bull. civ.* IV, n° 134 ; 27 mars 2019, précité.

⁷ Suivant les cas, il peut alors être recouru à la méthode d'évaluation par le revenu, qui permet d'obtenir la valeur vénale d'un bien en appliquant au revenu qu'il procure un coefficient de capitalisation adapté, ou à la méthode d'évaluation d'après la valeur antérieure, qui consiste à actualiser une valeur attribuée au même bien à l'occasion d'une mutation ou d'un acte juridique antérieur.

abattement sur sa valeur vénale⁸, sous réserve des dispositions particulières prévues à l'article 885 G du CGI⁹.

A contrario, la Cour de cassation a jugé qu'aucun abattement ne devait être appliqué lorsque l'immeuble est grevé d'une inscription hypothécaire prise en garantie de paiement d'une dette. En effet, l'hypothèque, qui n'a pour objet que de garantir le remboursement de la dette contractée par le débiteur, ne saurait avoir une incidence sur la valeur vénale de l'immeuble qu'elle grève¹⁰.

Selon la même logique, la Cour de cassation a longtemps jugé, dans des matières autres que l'imposition du patrimoine, que **l'immeuble occupé par son propriétaire** devait être évalué libre de toute occupation¹¹, aucun obstacle juridique ne s'opposant à ce que le propriétaire puisse le vendre immédiatement.

Toutefois, la Cour de cassation a apporté une réserve importante à cette règle pour l'évaluation du bien soumis à l'ISF dans son arrêt *Fleury* du 13 février 1996.

Au visa des articles 885 S et 761 du CGI, elle a jugé que **l'appartement occupé par le contribuable soumis à l'impôt sur les grandes fortunes, avec son épouse, devait être évalué en fonction de cette circonstance pour la déclaration du patrimoine soumis à l'impôt**. Elle a donc censuré le jugement du tribunal qui, pour rejeter la réclamation du contribuable, avait retenu que « *si l'appartement est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire et sa famille, mais non par un tiers titulaire d'un engagement de location, il doit être considéré comme libre ; ; qu'une telle occupation ne modifie pas l'étendue des droits de propriété de M. X... et donc la valeur marchande du bien ; qu'il n'existe, en effet, aucun obstacle juridique à ce que le propriétaire puisse vendre ce bien à un acquéreur éventuel, sans que les dispositions protectrices du logement familial prévues à l'article 215 du Code civil*

⁸ La Cour de cassation prend en compte la spécificité de l'indivision en considérant que la valeur vénale des droits indivis est inférieure à la fraction qu'ils représentent sur la valeur totale du bien. Elle ne se confond ainsi pas avec la quote-part de la valeur vénale totale qu'aurait le bien s'il appartenait à un seul propriétaire (voir, par exemple, Cass. com., 16 février 2016, n° 14-23.301, inédit).

⁹ Cass. com., 14 décembre 1999, n° 97-18.810, *Bull. civ.* IV, n° 231 ; 27 octobre 2009, précité.

¹⁰ Cass. com., 3 juillet 2001, n° 98-15.971, *Bull. civ.* IV, n° 129. Dans cet arrêt, la Cour de cassation précise que la dette que l'hypothèque garantit peut, en revanche, être déduite de l'assiette de l'ISF (conformément à l'article 773 du CGI sur la déductibilité des dettes en matière successorale, auquel renvoie l'article 885 D du CGI).

¹¹ Cass. civ. 3^e, 9 juillet 1970, n° 68-70.343, *Bull. civ.* III, n° 472 : il s'agissait, en l'espèce, de l'évaluation d'un bien immobilier pour la fixation d'une indemnité d'expropriation. Dans le même sens, voir aussi, en matière de droits de succession, Cass. soc., 26 octobre 1972, n° 71-02.774, *Bull. civ.* V, n° 583 ; Cass. civ. 1^{re}, 10 juillet 1984, n° 83-12.065, *Bull. civ.* I, n° 226. Le Conseil d'État a suivi la même logique pour l'application des dispositions relatives aux plus-values immobilières, en refusant que l'occupation du bien par son propriétaire soit de nature à justifier une réduction de l'estimation de sa valeur (CE, 28 septembre 1988, n° 56026).

modifient cette situation et le caractère de bien libre »¹².

Par cet arrêt, la Haute juridiction a « infirmé » la doctrine antérieure de l'administration fiscale, qui considérait que l'évaluation devait être effectuée comme si l'immeuble était libre dès lors qu'il n'était grevé d'aucun engagement de location¹³.

Après l'arrêt *Fleury*, dont la solution a été étendue à l'évaluation des droits de succession dus sur un appartement occupé par le défunt ou ses héritiers¹⁴, l'administration fiscale a décidé de rapporter sa doctrine antérieure par une instruction du 20 mai 1996 indiquant que, désormais, ne serait pas remis en cause l'abattement pratiqué par le redevable de l'ISF sur l'estimation de la valeur vénale du logement dont il est le propriétaire occupant à titre de résidence principale¹⁵, si cet abattement n'excède pas 20 % de la valeur vénale du bien libre de toute occupation.

2. – L'instauration d'un abattement spécifique aux immeubles occupés à titre de résidence principale par leur propriétaire (les dispositions renvoyées)

Afin de systématiser les évolutions de la jurisprudence et de la doctrine administrative, l'article 17 de la loi de finances pour 1999 a, d'une part, complété l'article 761 du CGI par un nouvel alinéa reprenant la règle prétorienne générale selon laquelle la valeur vénale réelle des immeubles dont le propriétaire a l'usage est réputée égale à la valeur libre de toute occupation (deuxième alinéa de l'article 761). Quoiqu'elle prenne place dans une division du CGI relative aux dispositions communes aux successions et aux donations, cette règle s'applique à la valorisation des biens entrant dans l'assiette de l'ISF par l'effet du renvoi prévu au premier alinéa de l'article 885 S.

D'autre part, par dérogation à cette règle générale, le législateur a donné une base légale à la solution dégagée dans l'arrêt *Fleury* en autorisant, à la première phrase du second alinéa de l'article 885 S du CGI, un abattement forfaitaire de 20 % sur la valeur vénale réelle du bien immobilier occupé à titre de résidence principale en

¹² Cass. com., 13 février 1996, n° 93-20.878, *Bull. civ.* IV, n° 47.

¹³ Gilbert Tixier et Thierry Lamulle, *Droit fiscal*, 10 avril 1996, n° 15, commentaire n° 503.

¹⁴ Cass. com., 16 décembre 1997, n° 96-11.679, *Bull. civ.* IV, n° 340.

¹⁵ Par résidence principale, la doctrine administrative entend « le logement dans lequel le redevable réside effectivement et de manière habituelle pendant la majeure partie de l'année » (BOI-PAT-ISF-30-50-10, 21 janvier 2014, § 120).

matière d'ISF¹⁶.

En réponse à certaines critiques émises lors des travaux parlementaires contre l'instauration de cet abattement¹⁷, le rapporteur général du projet de loi devant l'Assemblée nationale a justifié cette mesure par la nécessité de mettre fin à des divergences d'interprétation autour de la jurisprudence *Fleury*, concernant à la fois les résidences secondaires et le pourcentage d'abattement qu'il convenait d'appliquer¹⁸.

La deuxième phrase du second alinéa de l'article 885 S du CGI précise que, en cas d'imposition commune à l'ISF¹⁹, les contribuables ne peuvent appliquer cet abattement que sur un seul de leurs immeubles.

* Le taux de l'abattement forfaitaire a été relevé à 30 % par la loi dite « TEPA » n° 2007-1223 du 21 août 2007²⁰ afin de prendre en compte l'augmentation des prix de l'immobilier intervenue entre 1997 et 2006. Cette augmentation du taux d'abattement visait à « modérer la pression fiscale des ménages entrés dans le barème de l'impôt de solidarité sur la fortune par le seul effet de l'augmentation des prix de l'immobilier »²¹. En revanche, le taux de 20 % applicable en matière de droits de succession est demeuré inchangé.

* Il convient de relever que ce dispositif d'abattement en faveur de la résidence principale a été repris dans le régime juridique de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

L'article 31 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a abrogé, à compter du 1^{er} janvier 2018, l'ensemble du régime juridique applicable à l'ISF pour lui substituer l'IFI²². À l'instar du régime antérieur, le nouvel article 973

¹⁶ Suivant la même logique, l'article 17 de la loi de finances pour 1999 a institué un abattement de 20 % applicable sur la valeur vénale de l'immeuble occupé par le *de cuius* dès lors que cet immeuble constituait sa résidence principale et celle de sa famille au jour du décès (article 764 bis du CGI).

¹⁷ Devant l'Assemblée nationale, M. Philippe Auberger faisait notamment valoir que « *les biens, à 10, 20 ou 30 % près, sont évalués sous le contrôle des tribunaux. Il faut leur laisser leur libre appréciation. Le Parlement ne doit pas se substituer à eux. Nous sommes là pour voter des règles générales. Ensuite, ils les appliquent. À eux d'apprécier si, dans tel ou tel cas d'occupation d'une résidence secondaire, on doit pratiquer un abattement pour tenir compte d'un certain nombre d'indications ou évaluer de telle ou telle manière, pas à nous* ».

¹⁸ Intervention de Didier Migaud, compte-rendu intégral des débats, *JO Assemblée nationale*, 1^{re} séance du 16 octobre 1998 (XI^e législature).

¹⁹ Tel est le cas des couples mariés en principe ainsi que des partenaires liés par un pacte civil de solidarité (article 885 A, 2^o, du CGI).

²⁰ Article 14 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

²¹ Rapport n° 404 (Sénat – 2006-2007) de Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 juillet 2007.

²² Le régime juridique de l'impôt sur la fortune immobilière est prévu aux articles 964 à 983 du CGI.

du CGI prévoit que la valeur des actifs entrant dans l'assiette de l'IFI « *est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès* ». Le deuxième alinéa de cet article 973 prévoit un abattement de 30 % sur la valeur vénale de l'immeuble occupé par le contribuable à titre de résidence principale, en reprenant les termes du second alinéa de l'article 885 S du CGI.

3. – Le cas particulier des immeubles appartenant à une société immobilière dont les parts sociales sont détenues par le contribuable

L'abattement visé au second alinéa de l'article 885 S du CGI n'a pas été expressément prévu en faveur des redevables de l'ISF lorsque l'immeuble qu'ils occupent à titre de résidence principale appartient à une société dont ils détiennent les parts.

En principe, les titres de société détenus par les personnes physiques redevables de l'ISF entrent dans l'assiette de cet impôt. Ces biens sont évalués différemment selon qu'ils représentent des valeurs cotées en bourse ou des titres non cotés.

En matière d'ISF, les valeurs mobilières cotées sur un marché sont évaluées selon le dernier cours connu ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition (article 885 T *bis* du CGI).

La loi n'ayant rien prévu pour l'évaluation des titres non cotés en bourse, comme ceux des sociétés civiles immobilières (SCI), le recours à la méthode comparative est possible mais, dans la mesure où il peut être entravé par l'absence de termes de comparaison pertinents, la détermination de la valeur vénale de ces titres résulte en général de la combinaison de plusieurs autres méthodes. Suivant les cas, peuvent ainsi être utilisées la valeur mathématique ou patrimoniale (fondée sur la valeur actualisée des éléments d'actif de la société), la valeur de productivité (déterminée à partir du bénéfice) ou la valeur de rendement des titres (déterminée à partir du dividende distribué)²³. La Cour de cassation veille à ce que l'évaluation de titres non cotés en bourse soit appréciée « *en tenant compte de tous les éléments disponibles de façon à faire apparaître une valeur aussi proche que possible de celle qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande sur un marché réel à la date du fait générateur de l'impôt* »²⁴.

²³ Pour des exemples d'application combinée, voir Cass. com., 19 janvier 2010, n° 09-10.836, inédit ; 16 septembre 2014, n° 13-21.222, inédit.

²⁴ Cass. com., 26 avril 2017, 15-27.543, Inédit ; dans le même sens Cass. com., 24 octobre 2018, n° 17-17.597, inédit.

Dans le cas particulier des SCI, une distinction est toutefois opérée selon qu'elles ont notamment pour objet l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de leur division par fractions attribuées à leurs associés, en toute propriété ou en jouissance (société immobilière de copropriété ou SCI d'attribution), ou l'achat ou la construction d'immeubles en vue de leur location – à des tiers ou à des associés – ou de leur mise à disposition des associés (SCI de gestion).

a. – Le régime fiscal des SCI d'attribution

En application de l'article 1655 ter du CGI, et sous les strictes conditions posées par ces dispositions²⁵, les **SCI d'attribution** sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres sur le plan fiscal. C'est la raison pour laquelle elles sont dites « *transparentes* »²⁶.

Corrélativement, leurs associés sont considérés comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs parts leur donnent droit. Ils sont ainsi soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, suivant le cas, pour la part des revenus sociaux correspondant à leurs droits dans la société. En cas de cession des droits sociaux, l'opération est assimilée à une vente du local ou du lot concerné, à laquelle s'appliquent en conséquence les droits de mutation propres aux ventes d'immeubles (et non les droits applicables aux cessions de droits sociaux).

Sur le fondement de ces dispositions, la doctrine administrative considère que l'abattement prévu par le second alinéa de l'article 885 S du CGI « concerne également les parts de sociétés mentionnées à l'article 1655 ter du CGI, dont les associés sont réputés être directement propriétaires des logements correspondant à leurs droits »²⁷.

²⁵ Les sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de cet article 1655 ter du CGI doivent en particulier, quelle que soit leur forme juridique, avoir pour unique objet soit la construction d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit l'acquisition des mêmes biens, soit la gestion de ces mêmes biens après division, soit la location, pour le compte d'un ou plusieurs de leurs membres, de tout ou partie des immeubles appartenant à chacun des membres.

²⁶ Selon le Professeur Cozian, « *cette transparence répond à un souci de neutralité fiscale ; on a voulu soumettre à un statut fiscal identique les copropriétaires et les titulaires de droits sociaux donnant vocation à la jouissance d'une copropriété. Les conséquences de cette transparence sont importantes : / – si les locaux sont mis en location, les loyers sont taxés comme des revenus fonciers ; / – si les parts ou actions figurent au bilan d'une entreprise, les immeubles correspondants peuvent faire l'objet d'un amortissement au niveau de l'entreprise sociétaire ; / – si les parts ou actions sont cédées, les droits de mutation exigibles sont, non ceux des cessions de droits sociaux, mais ceux des cessions d'immeubles ; / – en cas de cession encore, les plus-values éventuelles sont imposées comme des profits immobiliers, avec exonération s'il s'agit de la résidence principale de l'associé* » (Maurice Cozian, « Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », *Les petites affiches*, 24 janvier 1996, n° 11, p. 5).

²⁷ BOI-PAT-ISF-30-50-10, 21 janvier 2014, § 120.

b. – Le régime fiscal des SCI de gestion

* Les SCI qui ne remplissent pas les conditions posées par l'article 1655 *ter* du CGI, en particulier **les SCI de gestion**, sont considérées comme ayant une personnalité et un patrimoine distincts de leurs associés. Si elles ne sont pas totalement « opaques » du point de vue fiscal, puisqu'elles échappent, sauf option, à l'impôt sur les sociétés, elles ne sont pas non plus parfaitement « transparentes » car leur résultat imposable est déterminé au niveau de la société – ce qui inclut, à ce niveau, la prise en compte des éventuelles exonérations d'impôt – avant d'être directement imposé entre les mains de leurs associés. En pratique, elles sont donc qualifiées de sociétés « *semi-transparentes* »²⁸.

En application de l'article 8 du CGI, leurs associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, mais ils ne sont pas considérés comme propriétaires des locaux composant le patrimoine social. Il s'ensuit que la cession des droits sociaux est soumise au droit de mutation propre aux parts ou actions sociales, et non aux droits de mutation immobilière.

La doctrine administrative considère en conséquence que « *sont exclus de ce dispositif [d'abattement en matière d'ISF] les titres de sociétés civiles de gestion ou d'investissement immobilier, alors même que l'immeuble détenu par le redevable constituerait sa résidence principale* »²⁹.

La cour d'appel de Pau a suivi cette lecture dans un arrêt du 28 février 2014 statuant sur un litige dans lequel les contribuables avaient appliqué l'abattement sur la valeur vénale du seul bien immobilier détenu par une SCI dont ils détenaient les parts, immeuble qu'ils occupaient à titre de résidence principale. Ils soutenaient que cette société fonctionnait comme une SCI d'attribution relevant des dispositions de l'article 1655 *ter* du CGI. Au contraire, l'administration fiscale contestait l'application de cet abattement au motif que la société n'était pas une SCI d'attribution au sens de ces dispositions, puisqu'elle n'avait pas pour objet l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de leur division afin de les attribuer aux associés au cours de la société ou à l'expiration du pacte social. Après avoir constaté que la société en question n'était pas une SCI d'attribution, mais une SCI de gestion dont le but était de détenir et gérer un patrimoine immobilier, la cour d'appel a jugé « qu'il n'y a donc pas disparition de la personne morale comme le soutiennent les [requérants] qui devaient alors déclarer à l'ISF la valeur des parts

²⁸ Le qualificatif « translucide » est également employé dans le cas des sociétés d'investissement.

²⁹ BOI-PAT-ISF-30-50-10 précité, § 120.

qu'ils détiennent au sein de la SCI Les Palmiers » sans pouvoir prétendre, à ce titre, au bénéfice de l'abattement prévu par l'article 885 S du CGI³⁰.

* L'exclusion de l'abattement forfaitaire de 30 % pour l'évaluation des parts de SCI de gestion ne prive toutefois pas les associés de ces sociétés de la possibilité de demander à l'administration fiscale l'application de décotes visant à tenir compte des diverses contraintes juridiques et matérielles susceptibles d'affecter la valeur de leurs parts sociales : l'administration admet généralement un abattement de 10 % pour non liquidité des biens détenus lorsque la SCI de gestion ne dispose pas de revenus, en particulier parce que le bien n'est pas loué mais qu'il constitue la résidence principale ou secondaire des associés ; elle peut également admettre un abattement supplémentaire de l'ordre de 10 à 20 % en l'absence de libre cessibilité des parts sociales du fait d'une clause d'agrément³¹ (laquelle ne restreint en principe que la cessibilité des titres minoritaires) ou encore en cas de prise en compte impossible de la fiscalité latente³².

Ces décotes trouvent leur justification dans le fait que le marché des parts de sociétés civiles détenant un bien immobilier est plus étroit que le marché des biens immobiliers détenus directement et que la cession de ces parts peut être plus complexe que la vente des biens, en fonction notamment du nombre d'associés de la SCI³³.

B. – Origine de la QPC et question posée

Les époux K. occupaient à titre de résidence principale une villa laissée gratuitement à leur disposition par une SCI dont ils détenaient ensemble la totalité des parts. Au titre de l'ISF pour l'année 2013, ils avaient déclaré les parts détenues dans cette SCI pour un montant nul, après avoir appliqué sur la valeur vénale de la villa un abattement de 30 % pour occupation du bien à titre de résidence principale.

À l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale avait décidé de rehausser le montant de l'actif brut de la SCI du montant de l'abattement pratiqué à tort selon elle, dès lors

³⁰ Cour d'appel de Pau, 28 février 2014, n° 12/04355. Pour un commentaire, voir Daniel Faucher, *La Revue fiscale du patrimoine*, avril 2014, n° 4, n° 59.

³¹ À ce sujet, voir Cass. com., 18 octobre 2017, n° 16-11.180, inédit.

³² Sur ces différents abattements, voir le guide de l'évaluation des entreprises et des titres de société disponible sur le portail officiel des impôts :

https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3_Documentation/guides_notices/guide_eval_entreprises.pdf

³³ En ce sens, voir notamment Renaud Mortier et Pascal Julien Saint-Armand, « Pour une cohérence des régimes d'exonération applicables aux sociétés translucides détenant une résidence principale ou des œuvres d'art », *La semaine juridique (édition notariale et immobilière)*, 30 septembre 2016, n° 39, spéc. § 15.

que l'immeuble appartenait en propre à cette SCI et non aux époux-associés. L'ISF ainsi recalculé avait donné lieu à un rappel des droits.

Dans le même temps, l'administration avait accordé aux demandeurs une décote de 10 % sur la valeur vénale corrigée des parts de la SCI pour tenir compte de contraintes juridiques et contractuelles.

Leur réclamation ayant été rejetée par l'administration, les époux K. avaient saisi le tribunal de grande instance de Paris afin d'obtenir la décharge de cette imposition. Par un jugement du 6 mars 2017, ce dernier avait rejeté leurs demandes et confirmé la décision de l'administration. Les époux K. avaient interjeté appel de ce jugement.

Par un arrêt du 21 janvier 2019, la cour d'appel de Paris avait confirmé le jugement après avoir considéré que l'article 885 S du CGI n'opère lui-même aucune distinction entre la détention directe et la détention indirecte d'un immeuble mais prévoit seulement une décote pour l'occupation à titre de résidence principale du propriétaire de l'immeuble, ce que ne sont pas les associés d'une SCI qui a acquis l'immeuble.

Les époux K. avaient formé un pourvoi en cassation et, par mémoire distinct, posé une QPC relative à la conformité aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques du second alinéa de l'article 885 S du CGI.

Par l'arrêt précité du 17 octobre 2019, la Cour de cassation, après avoir indiqué que le litige *« concerne, au regard de l'établissement de l'impôt de solidarité sur la fortune, les conditions d'application de l'abattement de 30 % sur la valeur vénale d'un bien immobilier lorsque celui-ci appartient à une société civile de gestion et qu'il constitue la résidence principale du redevable de l'impôt, titulaire des parts de cette société »*, a jugé que la question posée présentait un caractère sérieux et l'a donc renvoyée au Conseil constitutionnel.

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

Les requérants reprochaient aux dispositions renvoyées de limiter le bénéfice de l'abattement sur la valeur vénale réelle de l'immeuble occupé à titre de résidence principale aux propriétaires d'un tel bien et d'en exclure ainsi les personnes qui détiennent leur résidence principale par l'intermédiaire d'une société civile immobilière dont elles sont les associées. Il en résultait, selon eux, une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Au regard des griefs développés, qui tendaient à remettre en cause le sens qu'il

convient de donner à la qualité de propriétaire de bien immobilier, le Conseil constitutionnel a considéré que la QPC portait sur les mots « *par son propriétaire* » figurant à la première phrase du second alinéa de l'article 885 S du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 21 août 2007 précitée (paragr. 3).

A. – La jurisprudence relative aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

* 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* »³⁴.

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.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'imposition de la fortune est abondante, en particulier concernant l'assiette de l'ISF. En comparaison, le Conseil a plus rarement été amené à se prononcer sur la constitutionnalité des règles d'évaluation des biens inclus dans l'assiette de cet impôt.

Dans sa décision n° 2014-436 QPC du 15 janvier 2015³⁵, le Conseil constitutionnel était saisi des règles d'évaluation des créances à terme pour la détermination de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF fixées par les dispositions de l'article 760 du CGI.

³⁴ 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.

³⁵ Décision n° 2014-436 QPC du 15 janvier 2015, *Mme Roxane S. (Valeur des créances à terme pour la détermination de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF)*.

Était contestée la différence de traitement entre les créances exigibles et les créances à terme quant à leurs règles d'évaluation : les créances à terme sont imposées en principe sur leur valeur nominale (premier alinéa de l'article 760 du CGI), les créances échues sont évaluées à leur valeur réelle (article 758 du CGI). La requérante considérait qu'il n'existait pas de différence de nature entre ces créances en matière d'évaluation – les créances à terme peuvent être évaluées aussi facilement que les créances immédiatement exigibles. En réponse à ce grief, le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution le principe de distinction des créances à terme et des créances exigibles posé par le premier alinéa de l'article 760 du CGI. La disposition contestée pose une règle de détermination de la valeur des biens qui entrent dans l'assiette de l'impôt. Son objet est donc de permettre l'appréciation de la valeur des créances. Or, la « *valeur réelle d'une créance dépend de sa valeur nominale et de la probabilité de son recouvrement* »³⁶.

Comme l'indique le commentaire accompagnant cette décision, « *Il existe une différence entre une créance exigible et une créance à terme quant à leur évaluation à la date du fait générateur de l'impôt. Il est objectif et rationnel que la valeur d'une créance exigible (et par hypothèse non recouvrée) soit appréciée en fonction de la menace qui pèse sur le recouvrement, alors que la valeur d'une créance à terme est appréciée en principe selon sa valeur nominale, dès lors qu'à la date du fait générateur de l'impôt, il n'est pas encore question de son recouvrement* ».

Par ailleurs, était critiquée la différence de traitement entre les créanciers détenteurs de créances à terme selon que leurs débiteurs relèvent ou non des procédures collectives prévues par le code de commerce. En effet, la requérante soutenait que les dispositions du deuxième alinéa de l'article 760 du CGI, qui permettent de déroger à l'obligation d'évaluation des créances à terme à leur valeur nominale, instituaient une différence de traitement injustifiée entre le créancier détenteur d'une créance à terme sur un commerçant et le créancier détenteur d'une créance à terme sur un débiteur non commerçant dès lors que la preuve de la déconfiture du second est plus difficile à rapporter (voire impossible, en fait) que la preuve de l'insolvabilité du premier. À cet égard, la requérante soutenait que les deux catégories de créanciers se trouvaient dans la même situation, laquelle devait être appréciée à leur seul niveau.

Le Conseil a relevé que, pour instituer une telle différence, « *le législateur s'est fondé sur les règles organisant la procédure collective applicable aux entreprises en difficulté* ». Il a considéré que « *le principe d'égalité n'impose pas que la loi fiscale*

³⁶ *Ibidem*, cons. 7.

soumette les créances à terme sur des débiteurs susceptibles de faire l'objet d'une procédure de surendettement en application du code de la consommation à des règles identiques à celles applicables lorsque le débiteur fait l'objet d'une procédure collective en application du code de commerce ». Il a, en outre, jugé que « *la différence de traitement ainsi instituée tient compte des difficultés particulières rencontrées pour apprécier la valeur des créances à terme entre particuliers dès lors que les procédures de surendettement, engagées à la seule initiative du débiteur, n'ont ni le même objet, ni le même effet que les procédures collectives* »³⁷.

Il convient également de souligner que, dans sa décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution les dispositions de l'article 973 du CGI qui reprennent, dans le cadre de l'IFI, l'abattement de 30 % sur la valeur vénale de l'immeuble occupé par le contribuable à titre de résidence principale.

Le Conseil était saisi d'une argumentation qui, au contraire de la QPC faisant l'objet du présent commentaire, dénonçait le bénéfice de tout abattement en matière d'impôt sur la fortune. Les parlementaires saisissants contestaient cette « *mesure de faveur* » qui leur apparaissait contraire à l'objet même de ce nouvel impôt assis sur la fortune immobilière. Le Conseil constitutionnel a jugé que la différence de traitement résultant de cet abattement (entre les contribuables de l'IFI, selon qu'ils sont ou non propriétaires de leur résidence principale) était justifiée par un motif d'intérêt général : « *Toutefois, la différence de traitement résultant de l'abattement contesté est justifiée par l'intérêt général qui s'attache à la promotion de l'accession à la propriété de la résidence principale. Cette différence de traitement étant en rapport avec l'objet de la loi, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté* »³⁸.

* En dehors du strict cadre des impositions sur le patrimoine, les décisions dans lesquelles le Conseil constitutionnel a eu à se prononcer sur la rationalité d'une différence de traitement instaurée entre des situations qui présentaient certaines analogies sont nombreuses.

Deux d'entre elles peuvent être signalées en particulier.

La première est la décision n° 2013-330 QPC, qui portait sur la possibilité, réservée aux conjoints divorcés ou aux partenaires de Pacs séparés, d'être déchargés de l'obligation solidaire de paiement des impôts du couple – y compris l'ISF –, pour la

³⁷ *Ibidem*, cons. 11.

³⁸ Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*, paragr. 69.

période antérieure à leur séparation. Le législateur n'avait pas prévu une telle faculté en faveur des conjoints survivants, en cas de décès de l'autre conjoint. Le Conseil a jugé cette différence de traitement fondée sur la différence de situation résultant du fait que « *lorsque le mariage est dissous par le décès, le conjoint survivant est héritier du défunt* » et qu'ainsi, « *en raison de sa situation financière et patrimoniale ainsi que des modalités selon lesquelles les créances fiscales du couple peuvent être recouvrées, le conjoint survivant ne se trouve pas, au regard de l'objet de la loi, dans une situation identique à celle d'une personne divorcée ou séparée* »³⁹. Bien que les conjoints en cause soient tous soumis à la même obligation de solidarité, le Conseil constitutionnel a donc estimé qu'il était possible de distinguer les veufs des divorcés en considération du fait que les premiers sont susceptibles, dans la plupart des cas, d'hériter du défunt et qu'en cas de décharge à leur profit, et de renonciation à la succession, la dette fiscale pourrait ne plus échoir à personne, alors qu'elle repose toujours sur l'autre conjoint en cas de divorce.

Dans sa décision n° 2016-612 QPC, le Conseil constitutionnel était saisi d'un dispositif de dégrèvement de la taxe sur les locaux vacants, qui était subordonné, s'agissant des immeubles à usage industriel ou commercial, au fait que le bénéficiaire du dégrèvement les utilise, à la différence de ce qui était prévu pour les locaux d'habitation. Le Conseil a jugé que « *Les locaux à usage d'habitation ne sont pas placés dans la même situation que les immeubles à usage commercial ou industriel. En subordonnant, pour ces derniers, le bénéfice du dégrèvement à une condition supplémentaire, le législateur a entendu prendre en compte la spécificité de la législation applicable en matière de baux commerciaux et celle des marchés immobiliers dont relèvent ces biens* »⁴⁰.

B. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a tout d'abord cité les formulations de principe relatifs aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 4 et 5).

Il a ensuite rappelé le cadre juridique dans lequel s'intègrent les dispositions contestées, à savoir l'évaluation des immeubles entrant dans l'assiette de l'ISF, en distinguant la règle de principe applicable à ces biens de la règle dérogatoire qu'elles édictent en faveur des propriétaires d'immeubles occupés à titre de résidence

³⁹ Décision n° 2013-330 QPC du 28 juin 2013, *Mme Nicole B. (Décharge de plein droit de l'obligation de paiement solidaire de certains impôts)*, cons. 4.

⁴⁰ Décision n° 2016-612 QPC du 24 février 2017, *SCI Hyéroise (Dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location ou d'inexploitation d'un immeuble utilisé par le contribuable lui-même)*, paragr. 15.

principale.

Si, en principe, la valeur vénale réelle de l'immeuble dont le propriétaire a l'usage est réputée égale à la valeur libre de toute occupation (deuxième alinéa de l'article 761 du CGI), le second alinéa de l'article 885 S du même code prévoit, par dérogation à ce principe, l'application d'un abattement de 30 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble occupé à titre de résidence principale par son propriétaire (paragr. 6).

De la lecture de ces dispositions, le Conseil a caractérisé la différence de traitement dénoncée par les requérants en relevant, dans le prolongement de l'arrêt de renvoi et de la doctrine administrative et ainsi que cela résulte clairement des dispositions contestées, que ces dernières « *font obstacle à ce que le redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune puisse prétendre au bénéfice de cet abattement forfaitaire lorsque l'immeuble qu'il occupe à titre de résidence principale appartient à une société civile immobilière dont il détient des parts, sauf dans le cas particulier, prévu à l'article 1655 ter du code général des impôts, où cette société a pour unique objet la construction ou l'acquisition d'immeubles, en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance* » (même paragr.).

Le second alinéa de l'article 885 S du CGI ne permettant pas d'envisager la situation des personnes morales propriétaires d'immeubles entrant dans l'assiette de l'ISF, que ce soit dans sa lettre même ou pris dans son environnement législatif (l'ISF n'étant susceptible de s'appliquer qu'à des personnes physiques), le Conseil a ainsi pris en compte la seule réserve possible à cette exclusion de l'abattement forfaitaire, expressément prévue pour les SCI d'attribution par l'article 1655 *ter* du même code.

Le Conseil s'est ensuite attaché à identifier l'objectif poursuivi par le législateur : « *Cet abattement vise à tenir compte des conséquences, sur la valeur vénale réelle d'un immeuble, de son occupation par son propriétaire à titre de résidence principale* » (paragr. 7).

Eu égard à cet objectif, il a examiné si la différence de traitement opérée entre les propriétaires d'un immeuble et les personnes détenant les parts sociales d'une SCI reposait, comme le faisait valoir le Premier ministre, sur une différence objective de situation.

Le Conseil a constaté, d'une part, qu'en dehors du cadre particulier des SCI d'attribution, les associés d'une SCI ne sont pas propriétaires des immeubles qu'ils

occupent par leur entremise. Dans le droit fil de la jurisprudence de la Cour de cassation⁴¹, il a rappelé que « *sauf dans le cas précité régi par l'article 1655 ter, l'immeuble qui compose le patrimoine d'une société civile immobilière lui appartient en propre* » (paragr. 8). Le Conseil en a déduit que « *les associés d'une telle société, même lorsqu'ils détiennent l'intégralité des parts sociales, ne disposent pas des droits attachés à la qualité de propriétaire des biens immobiliers appartenant à celle-ci* » (même paragr.).

D'autre part, en réponse à l'argumentation des requérants qui soutenait que la valeur vénale d'un immeuble s'appréciait de manière identique, qu'il soit détenu par une personne physique ou par une SCI, le Conseil a considéré que « *la valeur des parts détenues au sein d'une société civile immobilière ne se confond pas nécessairement avec celle des immeubles lui appartenant. Elle peut donc faire l'objet de règles d'évaluation spécifiques* » (même paragr.). Si les règles d'évaluation auxquelles il a fait référence ne sont pas toutes contenues dans la loi, la jurisprudence et l'administration fiscale ayant notamment admis l'application de décotes visant à tenir compte des diverses contraintes juridiques et matérielles susceptibles d'affecter la valeur des parts sociales, elles témoignent de ce que la situation fiscale de l'associé d'une SCI autre que « transparente » est également prise en compte en tant que telle, quand bien même il ne pourrait alors être assimilé à un propriétaire « direct » de l'immeuble concerné.

Ce faisant, le Conseil a refusé de suivre l'argumentation des requérants qui tentaient de présenter le droit de propriété sur le bien immobilier soumis à l'ISF comme un critère de différenciation peu pertinent sur le terrain fiscal.

Au regard de l'ensemble de ces éléments, le Conseil a jugé que la différence de traitement instituée par les dispositions contestées était fondée sur une différence de situation, en rapport direct avec l'objet de la loi. Il a donc écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 9).

Après avoir constaté qu'elles ne méconnaissaient aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a par conséquent déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution (paragr. 10).

⁴¹ Voir, par exemple, Cass. civ. 3^e, 13 novembre 1973, n° 72-11.512, *Bull. civ.*, III, n° 575.