

# Décision n° 2019-820 QPC

Article 885 S du code général des impôts

Dossier documentaire

*Services du Conseil constitutionnel - 2019*

## Sommaire

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>16</b>

# Table des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>A. Dispositions contestées.....</b>	<b>4</b>
Code général des impôts.....	4
- Article 885 S.....	4
<b>B. Évolution des textes.....</b>	<b>5</b>
a. Version créée par la loi de finances pour 1982.....	5
- Article 3.....	5
b. Abrogation par la loi n° 86-824 du 11 juillet 1986 de finances rectificative pour 1986, art. 24.....	5
c. Version issue de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989, art. 26.....	5
d. Version issue de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, art. 17.....	5
e. Abrogation par la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.....	5
- Article 31.....	5
<b>C. Autres dispositions.....</b>	<b>6</b>
<b>1. Code général des impôts.....</b>	<b>6</b>
- Article 761.....	6
- Article 885 D.....	6
- Article 885 E.....	6
- Article 1655 ter.....	7
- Article 973.....	7
<b>D. Jurisprudence d'application.....</b>	<b>7</b>
<b>1. Cour de cassation.....</b>	<b>7</b>
- Cass. Civ. 3 <sup>ème</sup> , 9 juillet 1970, n° 68-70343.....	7
- Cass. Civ. 3 <sup>ème</sup> , 13 novembre 1973, n° 72-11512.....	8
- Cass. Com., 23 octobre 1984, n° 83-12568.....	8
- Cass. com., 13 février 1996, n° 93-20878.....	8
- Cass. Com., 24 juin 1997, n° 95-13468.....	8
- Cass. com., 14 décembre 1999, n° 97-18810.....	9
- Cass. com., 3 juillet 2001, n° 98-19034.....	9
- Cass. com., 27 octobre 2009, n° 08-11362.....	9
- Cass. com., 19 janvier 2010, n° 09-10.836.....	10
- Cass. com., 16 février 2016, n° 14-23301.....	10
- Cass. com., 18 octobre 2017, n° 16-11180.....	10
- Cass. com., 26 avril 2017, n° 15-27543.....	11
- Cass. com., 24 octobre 2018, n° 17-17597.....	11
- Cass. com., 27 mars 2019, n° 18-10933.....	11
<b>2. Cour d'appel.....</b>	<b>12</b>
- Cour d'appel de Pau, 1 <sup>re</sup> chambre, 28 février 2014, n° 12/04355.....	12
<b>3. Conseil d'Etat.....</b>	<b>12</b>
- CE, 26 septembre 2012, n°342245.....	12
<b>E. Doctrine administrative.....</b>	<b>13</b>
<b>1. Bulletin officiel des finances publiques - impôts : PAT – ISF [art. 885 S CGI].....</b>	<b>13</b>
<b>2. Bulletin officiel des finances publiques - impôts : Bulletin officiel des finances publiques - impôts : RFPI -[art. 1655 ter CGI].....</b>	<b>14</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....</b>	<b>16</b>
<b>A. Normes de référence.....</b>	<b>16</b>
<b>1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.....</b>	<b>16</b>
- Article 6.....	16
- Article 13.....	16
<b>2. Constitution du 4 octobre 1958.....</b>	<b>16</b>
- Article 34.....	16
<b>B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....</b>	<b>17</b>

- 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).....17
- 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] .....17
- 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) .....19
- Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, Loi de finances pour 2018.....19

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune

Section V : Evaluation des biens

- **Article 885 S**

*Version issue de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, art. 14<sup>1</sup>*

La valeur des biens est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès.

Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement précité.

---

<sup>1</sup> Art. 14 :

Dans la première phrase du dernier alinéa de l'article 885 S du code général des impôts, le taux : « 20 % » est remplacé par le taux : « 30 % ».

## B. Évolution des textes

### a. Version créée par la loi de finances pour 1982

B. — Mesures fiscales-

I. — Impôt sur les grandes fortunes

#### - Article 3

[extraits]

L'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 2, ainsi qu'à leur conjoint et à leurs enfants mineurs lorsqu'ils ont l'administration légale des biens de ceux-ci.

La valeur des biens est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès. (...)

### b. Abrogation par la loi n° 86-824 du 11 juillet 1986 de finances rectificative pour 1986, art. 24

A compter du 1er janvier 1987, l'impôt sur les grandes fortunes est supprimé et les articles 885 A à 885 X, 1723 ter OOA, 1723 ter OOB et 1727 A du code général des impôts sont abrogés.

### c. Version issue de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989, art. 26<sup>2</sup>

La valeur des biens est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès.

### d. Version issue de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, art. 17<sup>3</sup>

La valeur des biens est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès.

Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 20 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement précité.

### e. Abrogation par la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

#### - Article 31

I.- B.-Le code général des impôts est ainsi modifié :(...)

34° Le chapitre Ier bis du titre IV de la première partie du livre Ier est abrogé ;

---

<sup>2</sup> Art. 26 :

I- Il est institué, à compter du 1er janvier 1989, un impôt annuel de solidarité sur la fortune. Sont applicables à cet impôt les articles 885 A à 885 X, 1723 ter OOA et 1723 ter OOB du code général des impôts qui sont remis en vigueur dans la rédaction qui résultait du décret n° 86-1086 du 7 octobre 1986.

<sup>3</sup> Art. 17 :

III. - L'article 885 S du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 20 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement précité. »

## C. Autres dispositions

### 1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre premier : Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière

Section II : Les tarifs et leur application

VI : Mutations à titre gratuit

B : Assiette des droits de mutation à titre gratuit

1 : Dispositions communes aux successions et aux donations

b : Immeubles

#### - **Article 761**

Pour la liquidation des droits de mutations à titre gratuit, 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, sans distraction des charges, sauf, en ce qui concerne celles-ci, ce qui est dit aux articles 767 et suivants.

Pour les immeubles dont le propriétaire a l'usage à la date de la transmission, la valeur vénale réelle mentionnée au premier alinéa est réputée égale à la valeur libre de toute occupation.

Néanmoins, si, dans les deux années qui ont précédé ou suivi, soit l'acte de donation, soit le point de départ des délais pour souscrire la déclaration de succession, les immeubles transmis ont fait l'objet d'une adjudication, soit par autorité de justice, soit volontaire, avec admission des étrangers, les droits exigibles ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix de l'adjudication, en y ajoutant toutes les charges en capital, à moins qu'il ne soit justifié que la consistance des immeubles a subi, dans l'intervalle, des transformations susceptibles d'en modifier la valeur.

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune

Section II : Assiette de l'impôt

#### - **Article 885 D**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

*Abrogé par LOI n°2017-1837 du 30 décembre 2017 - art. 31 (V)*

L'impôt de solidarité sur la fortune est assis et les bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès sous réserve des dispositions particulières du présent chapitre.

#### - **Article 885 E**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

L'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A, ainsi qu'à leur conjoint et à leurs enfants mineurs lorsqu'ils ont l'administration légale des biens de ceux-ci.

Dans le cas de concubinage notoire, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre concubins et aux enfants mineurs mentionnés au premier alinéa.

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt  
Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties  
Titre II : Dispositions diverses  
Chapitre II : Régime de certains organismes et sociétés  
IV : Sociétés immobilières de copropriété

- **Article 1655 ter**

Sous réserve des dispositions de l'article 60, du 2° du I de l'article 827 et du 2° du I de l'article 828, les sociétés qui ont, en fait, pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ces membres, sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres pour l'application des impôts directs, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière exigible sur les actes qui donnent lieu à la formalité fusionnée en application de l'article 647, ainsi que des taxes assimilées.

Notamment, les associés ou actionnaires sont personnellement 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.

Chapitre II bis : Impôt sur la fortune immobilière  
Section III : Règles de l'évaluation des biens

- **Article 973**

*Créé par la loi n°2017-1837 du 30 décembre 2017 - art. 31*

I.-La valeur des actifs mentionnés à l'article 965 est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès.

Par dérogation au deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement précité.

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.

(...)

## **D. Jurisprudence d'application**

### **1. Cour de cassation**

- **Cass. Civ. 3<sup>ème</sup>, 9 juillet 1970, n° 68-70343**

SUR LE SECOND MOYEN, PRIS EN SES DEUX BRANCHES :

Attendu que le pourvoi reproche encore à l'arrêt attaqué d'avoir évalué l'immeuble habité par les frères x... comme s'il était libre d'occupants, alors que l'obligation de les reloger, à laquelle la Semira était tenue par son cahier des charges, était de nature à diminuer le préjudice subi et devait, suivant le moyen, conduire à estimer l'immeuble comme occupé ;

Mais attendu que la cour d'appel a retenu à bon droit, qu'occupée par ses propriétaires et non par des tiers la maison expropriée devait être évaluée comme si elle était libre d'occupants et qu'après avoir retenu que la Semira

n'alléguait même pas que le relogement des expropriés aurait lieu à des conditions de prix avantageuses, elle a estimé que le préjudice, subi par les expropriés ne s'en trouverait pas diminuée ;

- **Cass. Civ. 3<sup>ème</sup>, 13 novembre 1973, n° 72-11512**

que jusqu'à cette date cet état de division n'a eu pour résultat que de régler la jouissance des associés sur l'immeuble et de prévoir leur vocation à la propriété de certaines parties dudit immeuble, la société, personne morale, en demeurant propriétaire pour la totalité jusqu'au retrait de l'un des associés ou jusqu'à la dissolution", et observent "que l'attribution-partage n'étant intervenue que le 11 décembre 1966, la société a pu valablement consentir, le 17 mai 1965, une hypothèque sur l'immeuble social, dont elle était à cette époque propriétaire en totalité et pouvait à sa convenance affecter ledit immeuble hypothécairement soit en totalité, soit en partie" ;

- **Cass. Com., 23 octobre 1984, n° 83-12568**

Mais attendu que **la valeur vénale réelle**, d'après laquelle les immeubles sont estimés pour la liquidation des droits de mutation à titre onéreux en vertu de l'article 667-1 du code général des impôts applicable en la cause, **est constituée par le prix qui pourrait en être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel compte tenu de l'état dans lequel se trouve l'immeuble avant la mutation et des clauses de l'acte de vente ;**

- **Cass. com., 13 février 1996, n° 93-20878**

Vu les articles 885/S et 761 du Code général des impôts ;

Attendu, selon le jugement attaqué, que M. X... a évalué, dans la déclaration de son patrimoine soumis à l'impôt sur les grandes fortunes, l'appartement qu'il occupait avec son épouse, en prenant en considération cette situation de fait ; que l'administration des Impôts a procédé à un redressement, fondé sur une valeur de l'immeuble libre d'occupation ; que le Tribunal a rejeté l'opposition de M. X... à l'avis de mise en recouvrement des droits complémentaires estimés dus ;

Attendu que pour statuer ainsi qu'il l'a fait, le jugement a 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 modifient cette situation et le caractère de bien libre ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'en **l'état de fait relevé par le jugement, le bien était occupé et devait être évalué en fonction de cette circonstance**, le Tribunal a violé les textes susvisés ;

- **Cass. Com., 24 juin 1997, n° 95-13468**

Vu l'article L. 17 du Livre des procédures fiscales ;

Attendu, selon le jugement attaqué, que M. Y..., pharmacien, a acquis en 1985 à Saint-Jury une maison à usage mixte pour un prix dont l'acte d'achat a fixé la répartition entre la partie afférente aux locaux affectés à son activité professionnelle et ceux utilisés pour l'habitation; que, l'administration des Impôts n'a pas accepté l'évaluation relative à ces derniers et a procédé à un redressement suivi d'un avis de mise en recouvrement des droits supplémentaires en résultant; que M. Z... a demandé l'annulation de cet avis ;

Attendu que, pour rejeter cette demande et décider que l'évaluation effectuée par l'administration des Impôts était justifiée, le jugement s'est borné à relever l'intérêt personnel qu'avait M. Y... à acquérir le bâtiment, ce qui justifiait le fait "qu'il ait accepté de payer un prix d'achat largement supérieur à celui pratiqué sur le marché immobilier de Saint-Jury dans les années 1985" ;

Attendu qu'en se déterminant par ce seul motif s'attachant, pour évaluer le prix soumis aux droits de mutation, à des éléments intéressant la personne de l'acheteur et non la valeur objective de l'immeuble sur le marché et à la date de la mutation, le Tribunal n'a pas donné de base légale à sa décision au regard du texte susvisé ;

- **Cass. com., 14 décembre 1999, n° 97-18810**

Vu les articles 885-S, 885-G, 761 du Code général des Impôts et L. 17 du Livre des procédures fiscales ;

Attendu que pour rejeter la demande d'abattement de la valeur vénale des biens litigieux eu égard au démembrement de leur propriété et à l'indivision existant sur la nue-propriété, le jugement énonce que l'article 885-G du Code général des Impôts pose un mode d'évaluation impératif de l'usufruit en matière d'impôt de solidarité et que Mme X... qui est usufruitière de l'intégralité des biens litigieux n'est pas fondée à prétendre à un abattement sur leur valeur vénale à raison du caractère indivis de la nue-propriété entre ses cinq enfants ;

**Attendu qu'en refusant de tenir compte de la perte de valeur vénale des biens litigieux du fait de l'existence d'une indivision, alors que l'article 885-G qui dispose que, pour l'établissement de l'ISF, les biens grevés d'un usufruit sont, en principe, comptés pour leur valeur en pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier ne déroge que sur ce point à la règle selon laquelle la valeur vénale des biens sur laquelle est assis l'ISF est le prix qui pourrait en être obtenu sur un marché réel compte tenu de son état de fait et de droit, le tribunal a violé les textes susvisés ;**

- **Cass. com., 3 juillet 2001, n° 98-19034**

Attendu que M. X... fait grief au jugement d'avoir rejeté cette demande et d'avoir jugé régulière la procédure de recouvrement alors, selon le moyen, que, lorsqu'elle fonde les redressements sur des renseignements obtenus de tiers, l'Administration, tenue d'adresser au contribuable une notification motivée en fait comme en droit, doit indiquer à celui-ci la nature des éléments et documents ainsi recueillis afin de permettre à l'intéressé d'en demander la communication, puis de les discuter ; que, dès lors, en considérant que le vérificateur, qui avait fondé les redressements sur l'examen de comptes chèques postaux qui lui avaient été communiqués à sa demande par l'administration de La Poste, avait pu, sans entacher d'irrégularité la procédure, ne pas informer le contribuable de la source de son information, le tribunal de grande instance a méconnu la portée de l'obligation de motiver les notifications de redressements institués dans l'intérêt des droits de la défense et a ainsi violé l'article L. 57 du Livre des procédures fiscales ;

Mais attendu que si l'administration fiscale a l'obligation de communiquer au contribuable faisant l'objet d'un redressement, sur la demande de ce dernier, les documents fondant le redressement et dont, n'en étant ni l'auteur ni le destinataire, il n'a pas connaissance et, dès lors, d'indiquer au contribuable dans le redressement la nature de ces documents, le Tribunal constate en l'espèce que les documents en cause sont des relevés de comptes ouverts au nom de M. X..., dont il est en conséquence le destinataire, et que lui-même les a produits dans sa réponse à la notification du redressement ; que c'est dès lors à bon droit qu'il a jugé que la procédure de redressement était régulière ; que le moyen n'est pas fondé ;

- **Cass. com., 27 octobre 2009, n° 08-11362**

Mais attendu, selon l'article 17 du livre des procédures fiscales, qu'en ce qui concerne les droits d'enregistrement, 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 du bien ; que l'arrêt retient que les éléments de comparaison à savoir les ventes de 1989 à 1994 de six propriétés " bourgeoises " en bordure du lac entre Yvoire et Publier ont été mentionnées dans la notification de redressement avec les indications et caractéristiques requises ; qu'il relève que, pour tenir compte des observations des contribuables s'agissant de la nature juridique du bien, **la valeur notifiée par le service à partir des éléments de comparaison similaires a fait l'objet d'un abattement de 40 % ramenant la valeur vénale de 20 000 000 francs à 12 000 000 francs alors que les contribuables avaient déclaré ce bien pour une valeur de 1 690 000 francs** ; qu'il relève encore que les ventes de château en bordure du lac Léman étant nécessairement limitées, les restrictions à la disponibilité du bien ou les démembrements de la propriété qui peuvent être prises en compte par le biais de simples moins values appliquées à l'évaluation résultant des références produites, ne sont pas de nature à faire perdre leur caractère pertinent aux références invoquées ; **qu'ayant ainsi fait ressortir que la comparaison n'était pas possible parce qu'il n'existait pas un marché de biens intrinsèquement similaires en fait et en droit, la cour d'appel a, compte tenu des éléments de preuve présentés par l'administration et de l'abattement de 40 % que celle-ci a admis, exactement déduit que la procédure de notification avait été régulière** ; que le moyen n'est pas fondé ;

- **Cass. com., 19 janvier 2010, n° 09-10.836**

Mais attendu en premier lieu, que l'arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que dans la proposition de rectification du 24 janvier 2001, l'évaluation des biens immobiliers s'est faite non seulement par comparaison avec des biens intrinsèquement similaires dans le secteur considéré et la valeur des parts sociales établie par la combinaison des valeurs mathématiques mais aussi de la rentabilité ; qu'il retient encore que l'administration a abandonné la méthode dite de la rentabilité pour tenir compte des observations du contribuable concernant la SCI dont l'objet essentiel était la détention et la gestion d'un patrimoine privé ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, la cour d'appel a pu statuer comme elle a fait ;

Et attendu en second lieu, qu'ayant constaté que les services fiscaux, pour évaluer la nue-propiété de l'immeuble, avaient retenu le pourcentage prévu par le barème des articles 762 et 669 du code général des impôts relatif à l'âge de l'usufruitier et avaient précisé que ce barème pouvait être retenu comme élément d'estimation de la valeur vénale des parts sociales correspondant à la nue-propiété de cet immeuble dans la mesure où il n'aboutissait pas à un résultat qui serait manifestement exagéré, la cour d'appel qui a considéré que ce barème permettait de déterminer une valeur plus proche de la valeur de l'immeuble et des parts sociales que celle adoptée par le contribuable, a légalement justifié sa décision ;

- **Cass. com., 16 février 2016, n° 14-23301**

Sur le moyen unique du pourvoi incident :

Attendu que l'administration fiscale fait grief à l'arrêt d'appliquer un abattement de 20 % sur la valeur vénale qu'elle a établie alors, selon le moyen, **qu'il résulte des dispositions combinées des articles 885 S et 666 du code général des impôts que l'impôt de solidarité sur la fortune est assis sur des valeurs ; que la valeur vénale réelle d'un bien est constituée par le prix qui pourrait en être obtenu par un acheteur quelconque dans un marché réel compte tenu de l'état de fait et de droit du bien à la date du fait générateur de l'imposition** ; qu'en conséquence, lorsque l'administration entend, sur le fondement de l'article L. 17 du livre des procédures fiscales, rectifier la valeur du bien déclarée dans la déclaration, considérée comme inférieure à sa valeur vénale réelle, elle doit établir l'insuffisance en cause par comparaison avec des cessions de biens intrinsèquement similaires ; que s'agissant plus spécialement de la situation d'indivision du bien à évaluer, son incidence est prise en compte au travers le choix de termes de comparaison tirés de la cession de biens eux-mêmes indivis ; qu'en l'espèce, après avoir relevé que l'administration avait retenu des termes de comparaison relatifs à des immeubles en indivision, la cour d'appel a décidé qu'il convenait d'appliquer un abattement supplémentaire de 20 % pour tenir compte de l'état d'indivision du bien ; qu'en statuant de la sorte, la cour d'appel a violé les textes précités ;

Mais attendu qu'après avoir énoncé que les droits sur une indivision, tout comme les parts sociales détenues par l'associé d'une société civile immobilière, ont une valeur inférieure à la fraction qu'ils représentent sur la valeur totale du bien, l'arrêt retient que ces droits ne peuvent être évalués par fractionnement de la valeur de l'immeuble en fonction du nombre d'indivisaires et de la quote-part détenue par chacun d'eux ; qu'en cet état, la cour d'appel a pu retenir que la valeur des droits indivis devait être réduite par rapport à la valeur totale du bien ; que le moyen n'est pas fondé ;

- **Cass. com., 18 octobre 2017, n° 16-11180**

Vu l'article 885 S du code général des impôts ;

Attendu que pour rejeter la demande de décharge de l'imposition au titre de l'évaluation des parts de la SCI, l'arrêt relève que M. et Mme X...invoquent un principe général imposant à l'administration fiscale de tenir compte de la situation de fait que constitue l'occupation du bien et que ce principe a été affirmé lorsque l'occupant est le propriétaire du bien mais qu'il n'a pas vocation à s'appliquer lorsque ce bien appartient à une société dont il détient des parts ;

**Qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, ainsi que le lui demandaient M. et Mme X..., si la valeur des titres n'était pas amoindrie par l'obligation statutaire de soumettre leur vente à l'agrément de l'intégralité des associés,** la cour d'appel a privé sa décision de base légale ;

- **Cass. com., 26 avril 2017, n° 15-27543**

Mais attendu, en premier lieu, qu'en application de l'article L. 17 du livre des procédures fiscales, la valeur vénale réelle d'un bien s'évalue au moyen d'éléments de comparaison, antérieurs au fait générateur d'imposition, de biens intrinsèquement similaires ; que l'arrêt constate que le terme de comparaison proposé par Mme X... est postérieur de près de deux ans au décès de M. X... ; que par ce seul motif, la cour d'appel a légalement justifié sa décision ;

Attendu, en deuxième lieu, que l'évaluation de titres non cotés en bourse doit être 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 ; que l'arrêt constate que la SCI devait accéder aux constructions réalisées par le preneur au terme du bail, en 2013, et qu'elle devait être soumise, en application de l'article 33 ter du code général des impôts, à une imposition pouvant s'étaler sur quinze ans, dont le taux ne pouvait être déterminé ; que, par motifs adoptés, il retient que cette imposition était soumise à différentes conditions dont rien ne permettait de dire qu'elles se seraient réalisées ; qu'en l'état de ces seules constatations et appréciations, abstraction faite du motif surabondant critiqué par la troisième branche, la cour d'appel a pu refuser de pratiquer un abattement au titre de la fiscalité latente liée au contrat de bail à construction conclu par la SCI ;

Et attendu, en dernier lieu, qu'ayant relevé le caractère hypothétique des loyers commerciaux que l'immeuble aurait pu procurer, c'est à bon droit que la cour d'appel a refusé de diminuer la valeur de l'immeuble ;

- **Cass. com., 24 octobre 2018, n° 17-17597**

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Rennes, 17 janvier 2017), que M. X... était détenteur de parts de plusieurs sociétés civiles immobilières ; qu'estimant qu'il y avait lieu de reconsidérer la valeur de ces parts, l'administration fiscale lui a notifié une proposition de rectification au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) dû pour les années 2007 à 2009 ; qu'après saisine de la commission de conciliation, mise en recouvrement des sommes réclamées, et rejet partiel de sa réclamation, M. X... a saisi le tribunal de grande instance d'une demande d'annulation de cette décision (...)

Mais attendu que l'arrêt constate que l'administration fiscale et M. X... se sont accordés pour définir une méthode d'évaluation des sociétés civiles par combinaison, avec des coefficients différents, de leurs valeurs mathématique, de capitalisation et de productivité ; que, concernant l'application de cette dernière méthode, il relève qu'elle repose sur la notion de résultat net courant, soit le résultat courant avant impôt ; qu'il retient à bon droit que le plan comptable général inclut le traitement des amortissements dans la détermination de ce résultat net courant ; qu'en l'état de ces constatations et appréciations, par lesquelles elle s'est assurée que les conditions d'application de la méthode de valorisation de productivité utilisée tenait compte d'éléments permettant d'obtenir une évaluation des parts sociales des sociétés civiles aussi proche que possible de celle qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande, la cour d'appel a pu faire droit à la demande de M. X... ; que le moyen n'est pas fondé ;

- **Cass. com., 27 mars 2019, n° 18-10933**

Sur le premier moyen, pris en sa première branche :

Attendu que M. et Mme Y... font grief à l'arrêt de dire que la procédure de rectification était régulière et bien fondée et de rejeter leurs demandes alors, selon le moyen, que pour apprécier la similitude intrinsèque entre l'immeuble taxé au titre de l'ISF et les immeubles retenus comme termes de comparaison par l'administration fiscale, le juge de l'impôt doit prendre en compte, non seulement la date de construction de l'immeuble et les matériaux de construction, mais également ses autres caractéristiques essentielles ; qu'en ne se fondant, pour apprécier le bien-fondé des termes de comparaison retenus par l'administration pour évaluer la valeur vénale de l'immeuble, que sur la date et la nature des matériaux de construction des immeubles retenus comme termes de comparaison, à l'exclusion des autres éléments relatifs à la structure de ces immeubles (état d'entretien de l'immeuble, qualité technique et architecturale, emplacement et état de la construction), la cour, qui n'a pas été en mesure d'apprécier la similitude intrinsèque entre l'immeuble de M. et Mme Y... et les immeubles retenus par l'administration dans la notification de redressement à titre de termes de comparaison, a privé sa décision de base légale au regard de l'article L. 17 du livre des procédures fiscales ;

Mais attendu que l'arrêt constate que la proposition de rectification décrivait le bien à évaluer en présentant sa localisation, son année de construction, sa structure et la distribution des pièces, sa surface développée pondérée hors oeuvre, dont le calcul était détaillé, la présence d'un jardin et son environnement immédiat, notamment l'accès à l'immeuble par une voie privée dont l'entrée est protégée ; qu'il relève que les termes de comparaison retenus par l'administration fiscale concernaient, pour chaque année fiscale, trois ventes d'immeubles intervenus dans le même arrondissement de Paris et pour lesquelles étaient précisés l'adresse, l'année, le matériau de construction, le

nombre d'étages, la présence éventuelle d'une terrasse ou d'un jardin et la surface pondérée développée hors oeuvre ; qu'en cet état, **la cour d'appel, qui a examiné de manière concrète les termes de comparaison proposés par l'administration, a pu déclarer la procédure régulière** ; que le moyen n'est pas fondé ;

## **2. Cour d'appel**

### **- Cour d'appel de Pau, 1re chambre, 28 février 2014, n° 12/04355**

Attendu qu'en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, conformément à l'article 885 S du code général des impôts la valeur des biens est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès et que par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire ;

Attendu qu'en application de l'article 761 les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale réelle d'après la déclaration détaillée et estimative des parties, sans distraction des charges, sauf, en ce qui concerne celles-ci, ce qui est dit aux articles 767 et suivants et pour les immeubles dont le propriétaire a l'usage, la valeur vénale réelle mentionnée au premier alinéa est réputée égale à la valeur libre de toute occupation;

Attendu que conformément à l'article 1665 ter de ce même code les sociétés qui ont, en fait, pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ces membres, sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres pour l'application des impôts directs, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière exigible sur les actes qui donnent lieu à la formalité fusionnée en application de l'article 647, ainsi que des taxes assimilées et que notamment, les associés ou actionnaires sont personnellement 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 ;

Attendu qu'ainsi, conformément aux dispositions combinées de ces articles 885 S, 761, 1655 ter du Code Général, les associés d'une société civile immobilière d'attribution peuvent pratiquer sur la déclaration à l'ISF de la valeur vénale de leurs parts un abattement de 30 % ;

## **3. Conseil d'Etat**

### **- CE, 26 septembre 2012, n°342245**

2. Considérant qu'aux termes de l'article 1655 ter du code général des impôts : " Sous réserve des dispositions de l'article 60, du 2° du I de l'article 827 et du 2° du I de l'article 828, les sociétés qui ont, en fait, pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ces membres, sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celles de leurs membres pour l'application des impôts directs (...). / Notamment, les associés ou actionnaires sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, suivant le cas, pour la part des revenus sociaux correspondants à leurs droits dans la société. " ;

3. Considérant que dès lors qu'une société, dont l'objet doit être apprécié en fait au regard de son activité réelle, n'a aucun autre que ceux des objets mentionnés par ces dispositions, la circonstance qu'elle a plusieurs de ces objets n'est pas de nature à lui faire perdre le bénéfice du régime de la transparence fiscale réservé aux sociétés immobilières de copropriété, si les conditions prévues par l'article 1655 ter pour chaque objet sont satisfaites ;

4. Considérant qu'après avoir indiqué que le régime de la transparence fiscale s'applique aux sociétés dont l'objet est conforme aux prévisions de l'article 1655 ter à la condition que cet objet soit exclusif de tout autre, la cour a relevé que la société immobilière Galatée exerçait une double activité de construction et de location d'un immeuble ; que, pour lui refuser le bénéfice de la transparence fiscale, et par conséquent refuser à M. et Mme B, qui s'étaient prévalus de la souscription de parts de cette société, la réduction d'impôt prévue au a) du 1 de l'article 199 undecies

du même code, la cour a relevé qu'un tel objet ne correspondait à aucun des objets uniques prévus à l'article 1655 ter du code général des impôts ; qu'en statuant ainsi, elle a commis une erreur de droit faute d'avoir recherché si l'activité de location était réalisée en vertu d'un mandat des associés de sorte qu'elle constituait également une opération compatible avec le régime de la transparence fiscale et qu'en conséquence la double activité de la société s'effectuait dans le respect des conditions posées par l'article 1655 ter, ou si à l'inverse, cette activité de location était pratiquée pour le compte propre de la société, ce qui la privait de ce régime ; que, par suite, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, M. et Mme B sont fondés à demander, dans la limite de leurs conclusions, l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué ;

5. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à M. et Mme B au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

## **E. Doctrine administrative**

### **1. Bulletin officiel des finances publiques - impôts : PAT – ISF [art. 885 S CGI]**

Dossier complet : *PAT - ISF - Assiette - [Bases légales d'évaluation des biens](#)*  
[BOI-PAT-ISF-30-50-20140121](#)

#### **I. Notion de valeur vénale**

**20** La valeur vénale d'un bien est le 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.

La jurisprudence définit la valeur vénale comme le prix normal qu'eût accepté de payer un acquéreur quelconque n'ayant pas une raison exceptionnelle de convenance de préférer plus particulièrement le bien litigieux à d'autres similaires.

Bien entendu, lorsqu'il s'agit d'un ensemble de biens, c'est la valeur de cet ensemble qui doit être prise en considération.

L'évaluation des biens d'après leur valeur vénale s'oppose à la publication et à l'utilisation de tableaux indicatifs, par exemple, relatifs à la valeur au mètre carré des appartements ou aux coefficients de capitalisation pour les immeubles loués. La publication par l'administration de barèmes ou de coefficients conduirait à des estimations forfaitaires contraires à l'esprit de la loi.

(...)

**120** Est considéré comme résidence principale au sens du second alinéa de l'article 885 S du CGI l'immeuble ou la partie d'immeuble constituant la résidence habituelle et effective du redevable.

Par suite, les résidences secondaires ainsi que les immeubles donnés en location ne peuvent pas bénéficier de l'abattement de 30 %.

La notion de résidence principale doit s'entendre du logement dans lequel le redevable réside effectivement et de manière habituelle pendant la majeure partie de l'année.

Il est précisé que ce dispositif 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. En revanche, sont exclus de ce dispositif les titres de sociétés civiles de gestion ou d'investissement immobilier, alors même que l'immeuble détenu par le redevable constituerait sa résidence principale.

(...)

#### **D. Immeuble occupé par son propriétaire**

**70** Pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (comme pour celle des droits de mutation à titre gratuit) les biens immobiliers sont retenus pour leur valeur vénale, c'est-à-dire au prix auquel ils pourraient être vendus si leur propriétaire décidait de les vendre à la date du fait générateur de l'impôt.

Dès lors, un immeuble occupé par son propriétaire, qui n'est grevé d'aucun engagement de location, ne peut, en principe, être évalué que comme un immeuble libre.

80 Toutefois, dans un arrêt du 13 février 1996 ([Cass. com., 13 février 1996, n° 93-20878](#)), la Cour de cassation a jugé que pour la détermination de la base imposable à l'ISF, la valeur de l'appartement occupé à titre de résidence principale par son propriétaire doit tenir compte de la circonstance de fait résultant de cette occupation.

90 Le second alinéa de l'[article 885 S du CGI](#), a légalisé cette jurisprudence. Ainsi, pour l'assiette de l'ISF, par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'[article 761 du CGI](#), un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de cet abattement.

b. Parts des sociétés civiles immobilières

**250**

Aucune exception n'étant prévue en faveur des parts de sociétés civiles immobilières, celles-ci doivent être comprises à concurrence de leur valeur vénale pour le calcul de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune.

## **2. Bulletin officiel des finances publiques - impôts : Bulletin officiel des finances publiques - impôts : RFPI -[art. 1655 ter CGI]**

### **RFPI - Revenus fonciers - Champ d'application - Personnes concernées – Sociétés**

Date de publication : 14/06/2017

Lien internet : [BOI-RFPI-CHAMP-30-20-20170614](#)

1

Lorsqu'un immeuble appartient à une société, les modalités d'imposition des revenus qu'elle perçoit diffèrent selon que cette personne morale bénéficie ou non du régime dit de la transparence fiscale.

I. Sociétés transparentes

10

Les membres des sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du code général des impôts (CGI) sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation. En conséquence, ces associés sont personnellement 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.

A. Sociétés concernées

20

Les sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI s'entendent de celles qui, quelle que soit leur forme juridique, ont pour unique objet :

- soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ;
- 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 biens susvisés appartenant à chacun de ces membres.

30

Aucune distinction n'est faite selon l'origine des immeubles, leur ancienneté, leur nature, l'usage auquel ils sont affectés, et les modalités d'entrée dans le patrimoine de la société. En particulier :

- il peut s'agir indifféremment d'immeubles affectés soit à l'habitation, soit à des usages commerciaux, industriels ou professionnels ;
- les bâtiments peuvent avoir été soit construits par la société elle-même, soit acquis par elle en vertu d'un acte juridique quelconque (acquisition à titre onéreux ou gratuit, échange, apport en société, attribution à titre de partage, exercice du droit d'accession, etc.).

40

Les sociétés renoncent formellement à utiliser ou exploiter elles-mêmes leurs immeubles. Elles s'obligent à en réserver la jouissance à leurs membres et à leur en attribuer la propriété soit à l'expiration du pacte social, soit par voie de partage partiel en cours de société.

Cette vocation reconnue aux associés implique l'insertion dans les statuts ou dans un règlement intérieur de dispositions tendant à répartir les actions ou parts sociales en groupes indivisibles, et à fractionner les immeubles sociaux en lots également indivisibles, la possession d'un groupe d'actions ou de parts ouvrant droit à la jouissance et ultérieurement à la propriété du lot immobilier correspondant.

## **II. Constitutionnalité de la disposition contestée**

### **A. Normes de référence**

#### **1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789**

- **Article 6**

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. (...)

- **Article 13**

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.

#### **2. Constitution du 4 octobre 1958**

- **Article 34**

La loi fixe les règles concernant : (...)

- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

## **B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel**

### **1. Sur le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques**

- **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)**

2. Considérant que, selon la requérante, en réservant le droit d'obtenir la décharge de la solidarité de paiement de certaines impositions aux personnes séparées et divorcées et en excluant du bénéfice de ce droit à décharge les personnes veuves, les dispositions du paragraphe II de l'article 1691 bis du code général des impôts méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques garantis par l'article 1er de la Constitution ainsi que par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

3. Considérant qu'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 » ; que le principe d'égalité 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 ;

4. Considérant que le paragraphe I de l'article 1691 bis du code général des impôts institue une solidarité entre les époux ou les partenaires d'un pacte civil de solidarité pour le paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation ; que l'article 1723 ter-00 B du même code institue la même solidarité pour le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune ; que, par dérogation à ce principe, les dispositions contestées instituent un droit à décharge des obligations de paiement de ces trois impositions au profit de l'un des époux ou partenaires en cas de divorce ou de séparation si une disproportion marquée apparaît entre le montant de la dette fiscale et, à la date de la demande de décharge, la situation financière et patrimoniale du demandeur ; qu'ainsi, le législateur a entendu concilier la garantie du recouvrement des créances fiscales qui résulte de la solidarité à laquelle les époux ou partenaires sont tenus avec la prise en compte des difficultés financières et des conséquences patrimoniales pouvant naître, pour l'un ou l'autre des conjoints divorcés ou séparés, de cette solidarité de paiement pour la période antérieure au divorce ou à la séparation ; que, lorsque le mariage est dissous par le décès, le conjoint survivant est héritier du défunt dans les conditions prévues par les articles 756 et suivants du code civil ; 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 ; que, dès lors, le respect du principe d'égalité n'imposait pas au législateur d'accorder au conjoint survivant un droit à décharge équivalant à celui accordé aux personnes divorcées ou séparées ;

- **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]**

- **SUR LE FOND :**

4. Considérant qu'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 » ; que le principe d'égalité 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 ;

5. Considérant qu'aux termes de 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 » ; qu'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 ; qu'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 ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

6. Considérant en premier lieu, que, le premier alinéa de l'article 760 du code général des impôts pose la règle de principe selon laquelle, pour le calcul de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'impôt de solidarité sur la fortune, les créances à terme sont évaluées à leur valeur nominale ;
7. Considérant, d'une part, que la valeur réelle d'une créance dépend de sa valeur nominale et de la probabilité de son recouvrement ; qu'en prévoyant que, pour l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'impôt de solidarité sur la fortune, les créances qui ne sont pas exigibles sont évaluées en principe selon leur seule valeur nominale, le législateur a institué entre les créances à terme et les créances exigibles une différence fondée sur un critère objectif et rationnel en lien avec l'objectif de permettre l'appréciation de la valeur de ces créances ;
8. Considérant, d'autre part, que si, en règle générale, le principe d'égalité devant la loi impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ; que le principe d'égalité devant les charges publiques n'impose pas davantage que l'évaluation des créances à terme productives d'intérêts soit soumise à des règles différentes de celles qui ne le sont pas ;
9. Considérant, en deuxième lieu, que le deuxième alinéa de l'article 760 du code général des impôts prévoit, par dérogation au principe de l'imposition des créances à terme sur leur valeur nominale, que l'assiette de l'impôt est déterminée d'après la déclaration estimative des parties lorsqu'à la date du fait générateur de l'impôt, le débiteur « se trouve en état de faillite, de procédure de sauvegarde, de redressement ou liquidation judiciaires ou de déconfiture » ; que le législateur a ainsi entendu prendre en compte l'incidence, sur la valeur des créances à terme, des difficultés que le débiteur rencontre pour s'acquitter de ses obligations ;
10. Considérant que les dispositions du deuxième alinéa de l'article 760 ouvrent droit au régime d'imposition sur une base estimative des créances à terme dès lors que le débiteur fait l'objet de l'une des procédures collectives de traitement des difficultés des entreprises régies par le livre VI du code de commerce ; que, si le débiteur n'est pas au nombre des personnes qui peuvent faire l'objet de l'une de ces procédures collectives, l'imposition sur une base estimative de la créance à terme n'est possible que si le débiteur est en situation de « déconfiture » ; qu'il résulte de l'arrêt susvisé de la Cour de cassation que la déconfiture est caractérisée par « l'état du débiteur non commerçant dont le passif surpasse l'actif et qui se trouve dans l'impossibilité de satisfaire intégralement tous ses créanciers lorsque ceux-ci ont cessé de lui faire crédit » ; que postérieurement à cette décision, les dispositions de la loi du 31 décembre 1989 susvisée, introduites dans le code de la consommation, ont permis au débiteur de bonne foi qui est dans l'impossibilité manifeste de faire face à l'ensemble de ses dettes échues ou à échoir d'engager une procédure de surendettement ; que la loi du 1er août 2003 susvisée a prévu que le débiteur se trouvant dans une situation irrémédiablement compromise peut faire l'objet d'une mesure de rétablissement personnel avec ou sans liquidation judiciaire ;
11. Considérant qu'en instituant une 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, le législateur s'est fondé sur les règles organisant la procédure collective applicable aux entreprises en difficulté ; que le principe d'égalité n'impose pas que la loi fiscale 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 ; 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 ; que les dispositions du deuxième alinéa de l'article 760 permettent au créancier d'un débiteur non soumis aux dispositions du livre VI du code de commerce de voir sa créance imposée d'après sa déclaration estimative lorsqu'il est en mesure de prouver par tout moyen que le débiteur est dans l'impossibilité manifeste de faire face à l'ensemble de ses dettes échues ou à échoir au moment du fait générateur de l'impôt ; que ces dispositions ne méconnaissent pas les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques ;
12. Considérant, en troisième lieu, que le troisième alinéa de l'article 760 du code général des impôts prévoit que, lorsqu'une créance à terme a été soumise à l'impôt sur une base estimative en application du deuxième alinéa de ce même article, le créancier est tenu de déclarer toute somme supplémentaire recouvrée postérieurement à l'évaluation en sus de celle-ci ; que l'imposition supplémentaire qui en résulte n'est ainsi pas soumise à la condition que la créance avait été sous-évaluée à la date du fait générateur de l'impôt ; que le contribuable n'est ainsi pas en mesure d'apporter la preuve de ce que la capacité du débiteur de payer une somme excédant la valeur à laquelle la créance avait été évaluée résulte de circonstances postérieures au fait générateur de l'impôt ; que les dispositions du troisième alinéa instituent en conséquence des modalités de fixation de l'assiette de l'impôt qui sont sans rapport avec l'appréciation des facultés contributives des contribuables assujettis à l'impôt ; qu'elles méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques ;
13. Considérant qu'il résulte de toute ce qui précède que, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, les dispositions du troisième alinéa de l'article 760 du code général des impôts doivent être déclarées contraires à la

Constitution ; que les dispositions de ses deux premiers alinéas, qui ne méconnaissent aucune autre exigence constitutionnelle, doivent être déclarées conformes à la Constitution ;

- **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)**

- **Sur les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques :**

11. La société requérante soutient que les dispositions contestées méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques à un double titre. En premier lieu, selon l'interprétation qu'en retient le Conseil d'État, elles excluent les emplacements de stationnement du droit à dégrèvement en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location. En second lieu, en cas d'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel elles subordonnent le dégrèvement à une condition supplémentaire tenant à ce que cet immeuble soit utilisé par le contribuable lui-même.

12. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité 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.

13. 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.

14. D'une part, il résulte de la décision du Conseil d'État du 30 mars 2007 mentionnée ci-dessus que les emplacements de stationnement situés au pied d'un immeuble d'habitation, qui sont soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties sur le fondement du 4° de l'article 1381 du code général des impôts, n'ouvrent pas droit au dégrèvement prévu par les dispositions contestées en cas de vacance lorsqu'ils font l'objet d'un bail autonome. Les locaux à usage d'habitation ne sont pas placés dans la même situation que les emplacements de stationnement. En limitant aux premiers le bénéfice du dégrèvement, le législateur a entendu prendre en compte le coût qu'il a estimé plus élevé de la vacance de tels locaux.

15. D'autre part, les dispositions contestées subordonnent le dégrèvement en cas d'inexploitation d'un immeuble à usage industriel ou commercial à la condition que le redevable utilise lui-même l'immeuble. 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.

16. En instituant ces différences de traitement, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels, en rapport direct avec l'objet de la loi. Par suite, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés.

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

**S'agissant de certaines dispositions de l'article 973 du code général des impôts :**

67. L'article 973 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant des cinquante-troisième à soixante-deuxième alinéas de l'article 31, détermine les règles d'évaluation des biens inclus dans l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière. Selon son deuxième alinéa, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire.

68. Les députés auteurs de la première saisine font grief au deuxième alinéa de l'article 973 de méconnaître le principe d'égalité devant la loi, l'abattement en faveur de la résidence principale leur apparaissant non justifié au regard des objectifs de la loi « qui visent à dynamiser l'investissement productif ».

69. 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.