

Décision n° 2017-689 QPC  
du 8 février 2018

(M. Gabriel S.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 22 novembre 2017 par le Conseil d'État (décision n° 408176 du 20 novembre 2017), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. Gabriel S. par la SCP Jérôme Rousseau et Guillaume Tapie, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2017-689 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts, dans ses rédactions résultant de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 et de l'ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009 portant diverses mesures relatives à la fiducie.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code de commerce ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 ;
- la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 ;
- l'ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009 portant diverses mesures relatives à la fiducie, ratifiée par l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures ;

– le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 14 décembre 2017 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Jérôme Rousseau, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour le requérant, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 30 janvier 2018 ;

Et après avoir entendu le rapporteur :

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. Le paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus, prévoit :

*« Les dispositions des articles 150 U à 150 VH sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte par des personnes autres que les loueurs professionnels. Les loueurs professionnels s'entendent des personnes inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés qui réalisent plus de 23 000 euros de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 % de leur revenu ».*

2. Le paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 27 décembre 2008 mentionnée ci-dessus, prévoit :

*« Les articles 150 U à 150 VH sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel. L'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :*

*« 1° Un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;*

*« 2° Les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;*

*« 3° Ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62.*

*« Pour l'application de la troisième condition, les recettes afférentes à une location ayant commencé avant le 1er janvier 2009 ou portant sur un local d'habitation acquis ou réservé avant cette date dans les conditions prévues aux articles L. 261-2, L. 261-3, L. 261-15 ou L. 262-1 du code de la construction et de l'habitation sont comptées pour un montant quintuple de leur valeur, diminué de deux cinquièmes de cette valeur par année écoulée depuis le début de la location, dans la limite de dix années à compter du début de celle-ci.*

*« La location du local d'habitation est réputée commencer à la date de son acquisition ou, si l'acquisition a eu lieu avant l'achèvement du local, à la date de cet achèvement. L'année où commence la location, les recettes y afférentes sont, le cas échéant, ramenées à douze mois pour l'appréciation des seuils mentionnés aux 2° et 3°. Il en est de même l'année de cessation totale de l'activité de location ».*

3. Le paragraphe VII de l'article 151 septies du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 30 janvier 2009 mentionnée ci-dessus, prévoit :

*« Les articles 150 U à 150 VH sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel. L'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :*

*« 1° Un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;*

*« 2° Les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;*

*« 3° Ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des*

*bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62.*

*« Pour l'application de la troisième condition, les recettes afférentes à une location ayant commencé avant le 1er janvier 2009 ou portant sur un local d'habitation acquis ou réservé avant cette date dans les conditions prévues aux articles L. 261-2, L. 261-3, L. 261-15 ou L. 262-1 du code de la construction et de l'habitation sont comptées pour un montant quintuple de leur valeur, diminué de deux cinquièmes de cette valeur par année écoulée depuis le début de la location, dans la limite de dix années à compter du début de celle-ci.*

*« La location du local d'habitation est réputée commencer à la date de son acquisition ou, si l'acquisition a eu lieu avant l'achèvement du local, à la date de cet achèvement. L'année où commence la location, les recettes y afférentes sont, le cas échéant, ramenées à douze mois pour l'appréciation des seuils mentionnés aux 2° et 3°. Il en est de même l'année de cessation totale de l'activité de location ».*

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

5. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « *inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés* » figurant à la seconde phrase du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2005, sur le mot « *trois* » figurant dans la seconde phrase du premier alinéa et sur le 1° du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts, dans ses rédactions résultant de la loi du 27 décembre 2008 et de l'ordonnance du 30 janvier 2009.

– Sur le fond :

6. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

7. L'article 151 *septies* du code général des impôts prévoit une exonération des plus-values de cession en faveur des redevables de l'impôt sur le revenu exerçant une activité de location d'appartements meublés à titre professionnel. Dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2005, son paragraphe VII subordonne la reconnaissance de la qualité de loueur professionnel au sens du droit fiscal à l'inscription de l'intéressé au registre du commerce et des sociétés en cette qualité et à une condition relative aux recettes tirées de l'activité. Dans ses rédactions résultant de la loi du 27 décembre 2008 et de l'ordonnance du 30 janvier 2009, ce paragraphe subordonne la reconnaissance de cette qualité à l'inscription au registre du commerce et des sociétés « *en qualité de loueur professionnel* » d'un des membres du foyer fiscal, ainsi qu'à deux conditions relatives aux recettes tirées de l'activité par ce même foyer.

8. En subordonnant le bénéfice de l'exonération à l'inscription au registre du commerce et des sociétés, le législateur a entendu empêcher que des personnes exerçant l'activité de loueur en meublé à titre seulement occasionnel en bénéficient.

9. Toutefois, l'article L. 123-1 du code de commerce prévoit que seules peuvent être inscrites au registre du commerce et des sociétés les personnes physiques « *ayant la qualité de commerçant* », laquelle est, en vertu de l'article L. 121-1 du même code, conférée à « *ceux qui exercent des actes de commerce ...* ». Dès lors, en subordonnant le bénéfice de l'exonération à une condition spécifique aux commerçants, alors même que l'activité de location de biens immeubles ne constitue pas un acte de commerce au sens de l'article L. 110-1 du même code, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction du but visé.

Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques.

10. Dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, les mots « *inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés* » figurant à la seconde phrase du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2005, ainsi que le mot « *trois* » figurant dans la seconde phrase du premier alinéa et le 1° du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts, dans ses rédactions résultant de la loi du 27 décembre 2008 et de l'ordonnance du 30 janvier 2009, doivent être déclarés contraires à la Constitution.

– Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

11. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « *Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause* ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

12. En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision.

#### LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1<sup>er</sup>. – : Sont contraires à la Constitution :

– les mots « *inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés* » figurant dans la seconde phrase du paragraphe VII de l'article

151 *septies* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 ;  
– le mot « *trois* » figurant dans la seconde phrase du premier alinéa et le 1° du paragraphe VII de l'article 151 *septies* du code général des impôts, dans ses rédactions résultant de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 et de l'ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009 portant diverses mesures relatives à la fiducie.

Article 2. – La déclaration d'inconstitutionnalité de l'article 1<sup>er</sup> prend effet dans les conditions fixées au paragraphe 12 de cette décision.

Article 3. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 7 février 2018, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Michel CHARASSE, Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 8 février 2018.