



Commentaire

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)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 9 décembre 2016 par le Conseil d'État (décision n^{os} 400351, 400353 du 8 décembre 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la SCI Hyéroise, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe I de l'article 1389 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2016-612 QPC du 24 février 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du paragraphe I de l'article 1389 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001.

Le Conseil constitutionnel a dûment constaté, conformément à l'article 14 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, qu'il devait, en raison d'un cas de force majeure, déroger au quorum prévu par cet article.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

La taxe foncière sur les propriétés bâties, autrefois « *contribution foncière* », est établie annuellement sur les propriétés bâties sises en France en vertu de l'article 1380 du CGI.

Y sont également soumises, en vertu de l'article 1381 du même code, diverses sortes de constructions, ouvrages et terrains aménagés. Le Conseil d'État juge, sur le fondement du 4^o de cet article, que les emplacements affectés au stationnement des véhicules automobiles situés sur un terrain aménagé au pied d'un immeuble constituent une dépendance indispensable et immédiate de ce

bâtiment, et doivent à ce titre être assujettis à la taxe foncière sur les propriétés bâties¹.

La taxe foncière sur les propriétés bâties est assise sur la valeur locative des propriétés bâties (art. 1388 du CGI). Elle est établie pour l'année entière d'après les faits existants au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (art. 1415 du CGI).

1. – Historique du dégrèvement en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location ou d'inexploitation d'un immeuble à usage industriel ou commercial

La taxe foncière sur les propriétés bâties fait l'objet de diverses mesures d'exonération ou dégrèvement, en général liées à la modicité des revenus du contribuable.

Le paragraphe I de l'article 1389 du CGI, prévoit une cause distincte de droit au dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties : la vacance d'une maison normalement destinée à la location ou l'inexploitation d'un immeuble utilisé par le contribuable lui-même à usage commercial ou industriel.

À son origine, ce dégrèvement était réservé aux immeubles d'habitation. Ce n'est qu'à compter de 1950 qu'il a été étendu aux immeubles à usage commercial ou industriel.

* Comme le rappelle M. Benoît Bohnert dans ses conclusions sous la décision du Conseil d'État n° 385771 du 16 mars 2016 : « *Le dégrèvement en cause trouve son origine dans la loi du 3 frimaire an VII (23 novembre 1798), qui a institué une contribution perçue sur le revenu du foncier non bâti ou bâti, évalué, pour les "maisons d'habitation... que le propriétaire les occupe ou qu'il les fasse occuper par d'autres, à titre gratuit ou onéreux", en fonction de la valeur locative. L'article 84 de cette loi disposait que "les maisons qui auront été inhabitées pendant toute l'année (...) seront cotisées seulement à raison du terrain qu'elles enlèvent à la culture" »².*

* L'article 38 de la loi du 15 septembre 1807 relative au budget de l'État, qui a modifié la contribution foncière, a précisé, s'agissant de ce dégrèvement, que « *[l]es propriétaires des propriétés bâties continueront d'être admis à se pourvoir [...] en remise ou modération, dans le cas de la perte totale ou partielle de leur revenu d'une année* »³.

¹ CE 20 janvier 1988, n° 61269, *Gekiere* : *RJF* 3/88 n° 302.

² Benoît Bohnert, conclusions sous CE 16 mars 2016, n° 385771 : *RJF* 6/16 n° 534, point 10.

³ *Idem*.

* L'article 5 de la loi du 28 juin 1833 portant fixation du budget des recettes de l'exercice 1834 a modifié le dispositif de dégrèvement en prévoyant un « *dégrèvement d'impôt afférent au revenu perdu* » pour « *les vacances pendant un trimestre au moins de tout ou partie des maisons dont les propriétaires ne sont pas dans l'usage de se réserver la jouissance* ». Ainsi, « la loi de 1833 subordonne (...) le dégrèvement à des conditions qui préfigurent très largement celui du texte actuel, en fixant, d'une part, à un trimestre la durée de vacance exigée et, d'autre part (...) en se référant à la catégorie des "maisons dont les propriétaires ne sont pas dans l'usage de se réserver la jouissance". Nous déduisons de cette rédaction, non seulement que le bien ne devait pas être habité par son propriétaire, mais également qu'il devait être affecté à l'usage d'un tiers, au travers d'une location ou d'une mise à disposition à titre gratuit »⁴.

* La loi du 8 août 1885 portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1886 a porté la condition de vacance du bien à un an, sans modifier l'économie générale du dispositif. Ces dispositions ont été codifiées à l'article 183 du code général des impôts directs par un décret du 27 décembre 1934⁵.

* La durée de vacance nécessaire au dégrèvement, mentionnée à l'article 183 de ce code, a été ramenée à « *trois mois au moins* » par l'article 1^{er} du décret du 29 novembre 1939 modifiant la durée d'inhabitation exigée pour l'octroi des remises d'impôts pour vacance de maison ou parties de maisons.

* L'article 27 du code général des impôts annexé au décret, non publié (dit « *décret fantôme* »), du 9 décembre 1948 « *portant refonte du code général des impôts directs, du code fiscal des valeurs mobilières, du code des taxes sur le chiffre d'affaires, du code des impôts indirects, du code de l'enregistrement et du code du timbre* ») a repris le dispositif de dégrèvement, en le modifiant sur deux points :

– il a prévu un second cas d'ouverture du droit au dégrèvement, en plus de la vacance d'une maison normalement destinée à la location : l'« *inexploitation d'un immeuble utilisé par le contribuable lui-même à usage commercial ou industriel* » ;

– il a introduit une condition supplémentaire au bénéfice du dégrèvement : il faut que « *la vacance ou l'inexploitation soit indépendante de la volonté du contribuable* ». Elle s'ajoute aux deux autres conditions, à savoir que la vacance « *ait une durée de trois mois au moins* » et « *qu'elle affecte soit la totalité de l'immeuble, soit une partie susceptible de location ou d'exploitation* ».

⁴ *Idem*, point 11.

⁵ Décret du 27 décembre 1934 portant codification des textes sur les impôts directs et taxes assimilées.

L'article 27 prévoit également, sans le soumettre à ces conditions, le dégrèvement « *en cas de démolition, même volontaire, de la totalité ou d'une partie d'un immeuble bâti, à partir du premier jour du mois suivant le commencement de la démolition* ».

* Ces dispositions ont été codifiées à l'article 1397 du CGI par le décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique (RAP) pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes.

* Avec l'ordonnance du 7 janvier 1959, les termes « *taxe foncière* » ont remplacé ceux de « *contribution foncière* »⁶. La loi du 31 décembre 1973 sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale a donné effet à cette ordonnance à compter du 1^{er} janvier 1974⁷.

* L'article 1397 du CGI a ensuite été recodifié à l'article 1389 du même code par un décret de 1975⁸ pris sur le fondement de la loi de 1973. Le cas de « *démolition, même volontaire,* » ne fait plus l'objet d'un cas spécifique de dégrèvement de la taxe foncière, les immeubles à usage d'habitation délabrés ou démolis n'étant plus dans le champ d'application de cette taxe.

Les dispositions du paragraphe I de l'article 1389 n'ont plus évolué depuis lors.

* Le paragraphe II de l'article 1389 du CGI, relatif aux voies de réclamation, a été modifié par l'article 1^{er} du décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

* Enfin, la loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001 a introduit un paragraphe III à l'article 1389, qui prévoit l'extension du dégrèvement aux logements locatifs sociaux attribués sous conditions de ressources.

2. – Les deux cas d'ouverture du droit à dégrèvement

a. – La vacance d'une maison normalement destinée à la location

S'agissant d'une disposition d'exonération, le juge de l'impôt interprète strictement le texte.

⁶ Ordonnance n°59-108 du 7 janvier 1959 portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes, articles 1^{er} et 4.

⁷ Loi n° 73-1229 du 31 décembre 1973 sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale, article 1^{er}.

⁸ Décret n° 75-46 du 22 janvier 1975 mettant en harmonie le code général des impôts avec certaines dispositions portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales et de leurs groupements et incorporant à ce code diverses dispositions d'ordre fiscal.

Ainsi, les maisons normalement destinées à la location s'entendent des seuls immeubles à usage d'habitation⁹. Sont exclus les immeubles à usage industriel¹⁰, commercial¹¹ ou de bureaux¹².

Les immeubles proposés à la location saisonnière et dont les propriétaires se réservent l'occupation le reste du temps ne bénéficient pas d'un dégrèvement¹³. En revanche, les immeubles proposés à la location pour une courte durée bénéficient d'un dégrèvement lorsque le propriétaire n'entend pas en conserver la disposition pour une partie de l'année¹⁴.

Sont également exclus du bénéfice du dégrèvement les emplacements de stationnement de véhicules, même ceux situés au pied d'un immeuble lorsqu'ils sont loués indépendamment des logements¹⁵ (la jurisprudence n'a pas eu à se prononcer sur le cas de parkings dont la location est incluse dans le bail de locaux d'habitation, pour lesquels la solution pourrait être différente).

La vacance doit avoir une durée minimale de trois mois consécutifs et doit affecter la totalité de l'immeuble ou une partie susceptible de location ou d'exploitation séparée. Elle doit être indépendante de la volonté du contribuable. Cette condition est interprétée strictement et a donné lieu à une jurisprudence abondante.

b. – L'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel

En ce qui concerne les immeubles à usage commercial ou industriel, aux conditions prévues en cas de vacance d'une maison (durée minimale de trois mois consécutifs ; affectation de la totalité de l'immeuble ou d'une partie susceptible d'exploitation séparée ; indépendance de la volonté du contribuable), s'ajoute, pour bénéficier de ce dégrèvement, une condition d'exploitation par le propriétaire.

Le propriétaire doit en principe avoir utilisé personnellement les locaux avant l'interruption de l'exploitation. Toutefois, le contribuable qui acquiert, en vue de l'exploiter lui-même, un immeuble dont l'exploitation est interrompue du fait de circonstances indépendantes de sa volonté, peut prétendre au dégrèvement¹⁶.

⁹ CE 19 septembre 1984, n° 45664, *SCI Sauvegarde de la Vicomté* : *RJF* 1/84 n° 1336.

¹⁰ CE 10 juillet 1981, n° 18024 : *RJF* 10/8/1 n° 886.

¹¹ CE 4 février 1991, n° 69001 : *RJF* 3/91 n° 319.

¹² CE 22 avril 1988, n° 49035, *Thorel* : *RJF* 6/88 n° 744.

¹³ CE 3 mars 1986, n° 47772 : *RJF* 5/86 n° 502.

¹⁴ CE 14 avril 2008, n° 289978, *Seguier* : *RJF* 7/08 n° 832.

¹⁵ CE 30 mars 2007, n° 278540, *OPHLM de Saint-Ouen* : *RJF* 6/07 n° 715.

¹⁶ CE 19 septembre 2014, n° 361566 : *RJF* 12/14 n° 1117, concl. N. Escaut *BDCF* 12/14 n° 126.

B. – Origine de la QPC et question posée

La SCI Hyéroise est propriétaire de deux ensembles immobiliers situés à Hyères, chacun comprenant des locaux à usage d'habitation, des locaux commerciaux, ainsi que des garages et des parkings. Cette société loue habituellement ces locaux, les garages et parkings faisant l'objet de baux accessoires, associés à la location des locaux à usage d'habitation.

En 2010 et 2011, une partie de ces immeubles n'a pu être louée en raison de travaux. La société requérante a vainement sollicité un dégrèvement partiel de taxe foncière au titre des années 2010 et 2011, sur le fondement des dispositions contestées.

Le 3 mars 2016, le tribunal administratif de Toulon a rejeté ses demandes. La société requérante a posé devant le Conseil d'État, saisi en cassation, une QPC dirigée contre le paragraphe I de l'article 1389 du CGI.

Dans sa décision précitée du 8 décembre 2016, le Conseil d'État a décidé de renvoyer la question au Conseil constitutionnel, en considérant que « *[l]e moyen tiré de ce que les dispositions contestées sont contraires aux principes d'égalité devant la loi fiscale et d'égalité devant les charges publiques, notamment en ce qu'elles prévoient une condition supplémentaire pour les immeubles à usage commercial ou industriel tenant à ce qu'ils soient utilisés par le contribuable lui-même et en ce qu'elles ne prévoient aucun dégrèvement en faveur des parkings et des garages, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

Avant cette décision, le Conseil d'État avait examiné une précédente QPC portant sur le paragraphe I de l'article 1389 du CGI. Cette question était fondée sur les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant les charges publiques et du droit de propriété. Dans sa décision *SCI Benoît du Louroux*¹⁷, le Conseil d'État avait jugé qu'il n'y avait pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

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

La société requérante soutenait que les dispositions contestées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, méconnaissaient l'autorité qui s'attache aux décisions du Conseil constitutionnel. Elle reprochait également à ces dispositions de méconnaître les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques dès lors, d'une part, que les emplacements de stationnement n'ouvrent pas droit, compte tenu de la jurisprudence du Conseil d'État, au dégrèvement prévu en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la

¹⁷ CE 10 septembre 2010, n° 341063, *SCI Benoît du Louroux* : RJF 12/10 n° 1216.

location et, d'autre part, en ce qu'elles subordonnent le dégrèvement prévu en cas d'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel à une condition supplémentaire tenant à ce qu'il soit utilisé par le contribuable lui-même. Il était également soutenu que le droit de propriété était méconnu.

A. – Questions préalables

1. – La détermination de la version dans laquelle les dispositions contestées étaient renvoyées

Le Conseil d'État n'ayant pas précisé la version dans laquelle les dispositions du paragraphe I de l'article 1389 du CGI étaient renvoyées, il revenait au Conseil constitutionnel de la déterminer.

Dans la décision commentée, il a jugé que la QPC « *doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée à l'occasion d'une contestation de la taxe foncière sur les propriétés bâties due au titre des années 2010 et 2011* » (paragr. 1).

Dès lors, le Conseil constitutionnel était saisi du paragraphe I de l'article 1389 du CGI, dans la rédaction résultant de la loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001, actuellement en vigueur.

2. – La nature législative des dispositions contestées

En vertu de l'article 61-1 de la Constitution, le Conseil constitutionnel ne peut être saisi que d'une « *disposition législative* ».

Or, il ressort de l'historique rappelé précédemment que les dispositions contestées sont issues de l'annexe à l'article 1^{er} du décret « *portant refonte du code général des impôts directs du code fiscal des valeurs mobilières, du code des taxes sur le chiffre d'affaires, du code des impôts indirects, du code de l'enregistrement et du code du timbre* » du 9 décembre 1948.

Il revenait donc au Conseil constitutionnel de s'interroger sur la nature des dispositions contestées, pour apprécier s'il y avait lieu de les contrôler.

Dans le passé, le Conseil constitutionnel avait admis la nature législative de dispositions réglementaires procédant à une codification à droit constant de mesures antérieures de valeur législative¹⁸. Il avait également admis la nature

¹⁸ Décision n° 2014-432 QPC du 28 novembre 2014, *M. Dominique de L. (Incompatibilité des fonctions de militaire en activité avec un mandat électif local)* ; décision n° 2015-503 QPC du 4 décembre 2015, *M. Gabor R.*

législative de dispositions réglementaires ultérieurement validées par un texte de valeur législative¹⁹.

En l'espèce, en contrôlant les dispositions contestées, le Conseil constitutionnel a implicitement admis leur nature législative, en se fondant sur une combinaison des deux raisonnements rappelés ci-dessus.

Les dispositions en cause ont une histoire particulière.

Elles sont issues du décret du 9 décembre 1948, portant « *refonte du code général des impôts directs...* » en un code général des impôts, qui en formait l'annexe. Le même jour, un décret n° 48-1986, portant « *réforme fiscale* », qui instituait notamment l'impôt sur les sociétés, a été pris. Le décret « *portant refonte* » n'a cependant pas été publié au *Journal officiel*, car le code général des impôts ainsi créé ne comportait pas les dispositions nouvelles du décret « *portant réforme fiscale* », publié, qui primait sur son « jumeau ». Le décret « *portant refonte* » a, pour cette raison, parfois été qualifié de « *décret fantôme* ». Il a néanmoins été publié, avec son annexe, au *Journal officiel de l'Assemblée nationale* du 25 novembre 1948²⁰.

L'article 15 de la loi n° 48-1974 du 31 décembre 1948 fixant l'évaluation des voies et moyens du budget de l'exercice 1949 et relative à diverses dispositions d'ordre financier a conféré valeur législative au décret « *portant refonte* » à terme, sous la réserve que les dispositions n'en soient pas contraires à celles du décret « *portant réforme fiscale* » : « *Les dispositions du code général des impôts annexé au décret du 9 décembre 1948 se substituent à celles des codes actuellement en vigueur dans la mesure où elles ne sont pas contraires aux dispositions du décret portant réforme fiscale appelées à entrer en application à la date du 1^{er} janvier 1949. Toutefois, la promulgation [des dispositions du CGI annexé au décret non publié] en sera différée jusqu'à ce qu'il ait pu être procédé par règlement d'administration publique à la mise en harmonie de l'ensemble du nouveau code avec ces dernières dispositions* ». Le terme a été atteint lors de la publication du décret portant RAP du 6 avril 1950. Le CGI promulgué à cette date a ainsi valeur législative, en ses dispositions conformes à celles du décret « *portant réforme fiscale* » du 9 décembre 1948 ou antérieures audit décret, mais sans interférence avec les dispositions de celui-ci.

En l'occurrence, les dispositions de l'article 27 du CGI annexé au décret

(Effets de la représentation mutuelle des personnes soumises à imposition commune postérieurement à leur séparation).

¹⁹ Décision n° 2016-534 QPC du 14 avril 2016, *Mme Francine E. (Suppression des arrérages de la pension d'invalidité en cas d'activité professionnelle non salariée)*.

²⁰ Annexe n° 5656 au projet de loi (devenu loi n° 48-1974 du 31 décembre 1948) fixant l'évaluation des voies et moyens du budget général de l'exercice 1949 et relative à diverses dispositions d'ordre financier, 25 novembre 1948, *JO Assemblée nationale*, p. 2477 et s.

« *portant refonte* » – dont sont issues les dispositions contestées dans la QPC – ne sont en rien contraires au décret « *portant réforme fiscale* ». Elles ont donc bien une valeur législative.

Ces dispositions ont ensuite été recodifiées plusieurs fois, à droit constant, par la voie réglementaire (en dernier lieu par le décret du 22 janvier 1975), de sorte qu'elles n'ont pas perdu leur valeur législative.

Dans une décision n° 97965 du 10 juin 1977, le Conseil d'État a admis ce raisonnement. Par la suite, il a précisément appliqué cette jurisprudence aux dispositions du paragraphe I de l'article 1389 dans une décision *Combiér* du 21 août 1996, dans laquelle il a refusé l'admission d'un pourvoi en cassation fondé sur le moyen tiré de l'absence de valeur législative de ces dispositions²¹.

B. – Le grief tiré de la méconnaissance de l'autorité de la chose jugée

1. – La jurisprudence constitutionnelle

Aux termes du dernier alinéa de l'article 62 de la Constitution, « *les décisions du Conseil constitutionnel... s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles* ». Dans la décision n° 89-258 DC du 8 juillet 1989, *Loi portant amnistie*, le Conseil constitutionnel a explicité la portée de cette disposition : « *l'autorité des décisions visées par cette disposition s'attache non seulement à leur dispositif mais aussi aux motifs qui en sont le soutien nécessaire et en constituent le fondement même ; [...] si l'autorité attachée à une décision du Conseil constitutionnel déclarant inconstitutionnelles des dispositions d'une loi ne peut en principe être utilement invoquée à l'encontre d'une autre loi conçue en termes distincts, il n'en va pas ainsi lorsque les dispositions de cette loi, bien que rédigées sous une forme différente, ont, en substance, un objet analogue à celui des dispositions législatives déclarées contraires à la Constitution* ».

* La portée de ce principe en cas de succession d'un contrôle *a priori* et d'une QPC a notamment été évoquée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2014-417 QPC²² portant sur la taxe dite « *Red Bull* » du 19 septembre 2014.

Dans sa décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, le Conseil constitutionnel avait examiné les dispositions de l'article 25 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 qui, à des fins de lutte contre la consommation alcoolique des jeunes, créaient une contribution sur les boissons contenant de la caféine ou de la taurine conditionnées pour la vente au détail et

²¹ CE 21 août 1996, n° 169681, *Combiér* : *RJF* 1/97 n° 41.

²² Décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *Société Red Bull On Premise et autre (Contribution prévue par l'article 1613 bis A du code général des impôts)*.

destinées à la consommation humaine et dont étaient redevables les fabricants de ces boissons établis en France ou leurs importateurs. Dans cette décision, il avait jugé « *qu'en taxant des boissons ne contenant pas d'alcool à des fins de lutte contre la consommation alcoolique des jeunes, le législateur a établi une imposition qui n'était pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789* »²³ (cons. 26).

Dans sa décision n° 2014-417 QPC, le Conseil constitutionnel a relevé que « *les dispositions contestées ont été introduites par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 ; qu'elles instaurent une contribution qui porte sur les boissons contenant un seuil minimal de 220 milligrammes de caféine pour 1 000 millilitres conditionnées pour la vente au détail et destinées à la consommation humaine ; que le taux de la contribution est de 100 euros par hectolitre ; que sont redevables de cette imposition les fabricants de ces boissons établis en France ou leurs importateurs* » (cons. 7). Il a également relevé « *qu'il ressort des travaux parlementaires de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 qu'en créant cette imposition, le législateur a entendu prévenir les effets indésirables sur la santé de boissons ayant une teneur élevée en caféine* » (cons. 8). Il en a déduit que « *si les dispositions contestées instituent une contribution dont l'assiette et le taux présentent des similitudes avec les dispositions déclarées contraires à la Constitution dans la décision du 13 décembre 2012, ces dispositions ont un objet différent de celui des dispositions censurées ; que, par suite, en adoptant les dispositions contestées, le législateur n'a pas méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 13 décembre 2012* » (même cons.).

2. – L'application à l'espèce

La société requérante contestait, en se prévalant de l'autorité s'attachant à deux décisions du Conseil constitutionnel rendues en matière de taxe annuelle sur les logements vacants, l'interprétation stricte que le Conseil d'État donne de la condition d'indépendance de la volonté à laquelle est subordonné le dégrèvement de taxe foncière sur les propriétés bâties, en cas de vacance d'une maison ou d'inexploitation d'un immeuble à usage industriel ou commercial (paragr. 6).

On sait que, selon la jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, « *en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit*

²³ Décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013*, cons. 26.

de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à cette disposition »²⁴.

Le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé la jurisprudence du Conseil d'État *Amirkhanian*²⁵, aux termes de laquelle la condition selon laquelle le dégrèvement de taxe foncière ne peut intervenir que si la vacance ou l'inexploitation est indépendante de la volonté du contribuable s'apprécie différemment de cette même condition appliquée à l'exonération de taxe annuelle sur les logements vacants (paragr. 5).

Puis, après avoir rappelé sa formulation de principe en matière d'autorité qui s'attache à ses décisions sur le fondement de l'article 62 de la Constitution (paragr. 6 et 7), le Conseil constitutionnel a examiné les décisions dont l'autorité était ici invoquée.

En l'occurrence, la société requérante invoquait les réserves d'interprétation formulées par le Conseil constitutionnel dans les décisions n° 98-403 DC du 29 juillet 1998 et n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012. Dans ces décisions, le Conseil constitutionnel a examiné, respectivement, les dispositions de l'article 51 de la loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 d'orientation relative à la lutte contre les exclusions, instituant, à l'article 232 du CGI, la taxe annuelle sur les logements vacants, et les dispositions du paragraphe I de l'article 16 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, modifiant ce même article 232.

Le Conseil avait déclaré ces dispositions conformes à la Constitution sous réserve, notamment, que ne soient pas assujettis à cette taxe des logements dont la vacance est imputable à une cause étrangère à la volonté du bailleur, faisant obstacle à leur occupation durable, à titre onéreux ou gratuit, dans des conditions normales d'habitation, ou s'opposant à leur occupation, à titre onéreux, dans des conditions normales de rémunération du bailleur²⁶. Le Conseil a rappelé cette motivation (paragr. 8).

Selon la société requérante, l'analogie d'objet entre les dispositions relatives à la taxe annuelle sur les logements vacants et celles portant sur le dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location justifiait la même interprétation de la condition d'« *indépendance de la volonté* ». Le grief avait ceci de particulier que

²⁴ Voir, par exemple, les décisions n° 2010-39 QPC du 6 octobre 2010, *Mmes Isabelle D. et Isabelle B. (Adoption au sein d'un couple non marié)*, cons. 2, et n° 2014-430 QPC du 21 novembre 2014, *Mme Barbara D. et autres (Cession des œuvres et transmission du droit de reproduction)*, cons. 2.

²⁵ CE, 13 avril 2005, n° 265562, *Amirkhanian*.

²⁶ Décision n° 98-403 DC du 29 juillet 1998, *Loi relative à la lutte contre les exclusions*, cons. 19 ; décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 138.

la méconnaissance de l'autorité de la chose jugée aurait résulté, non pas directement du texte même de la loi, mais de la loi telle qu'interprétée par le juge administratif.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a écarté ce grief en raison de l'absence d'analogie d'objet entre les textes considérés. En effet, les décisions invoquées, rappelées au paragraphe 8 de la décision commentée, ont été rendues à propos d'un impôt différent. La taxe annuelle sur les logements vacants est un impôt incitatif visant à encourager les redevables à proposer à la location des logements, alors que la taxe foncière sur les propriétés bâties frappe ces propriétés en raison de leur existence même et sans considération de leur utilisation (paragr. 9).

C. – La méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

Aux termes de 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* ». 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* »²⁷.

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 publiques²⁸.

²⁷ Par exemple, récemment : 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.

²⁸ Décision n° 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, cons. 25.

1. – L'exclusion des parkings du champ du dégrèvement en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location

La société requérante soutenait qu'en excluant, de manière générale, les emplacements de stationnement du droit à dégrèvement en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location, le législateur avait porté atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Comme il a été indiqué précédemment, les dispositions contestées, telles qu'interprétées par la jurisprudence du Conseil d'État *OPHLM de Saint-Ouen*, ne permettent pas à un contribuable d'obtenir le dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour des emplacements de stationnement situés au pied d'un immeuble d'habitation, à tout le moins lorsqu'ils font l'objet d'un bail séparé du logement.

Il existe donc bien une différence de traitement résultant des dispositions contestées telles qu'interprétées par la jurisprudence entre les biens immobiliers à usage d'habitation et les parkings objets d'un bail autonome.

La confrontation des dispositions contestées au principe d'égalité devant la loi était malaisée à effectuer, du fait du décalage entre l'objet de la taxe foncière sur les propriétés bâties et l'objet du dégrèvement en cause. En effet, le dégrèvement est justifié par le caractère non productif de revenus (loyers, revenus de l'exploitation) alors que la taxe foncière sur les propriétés bâties est un impôt réel, dû à raison de la propriété d'un bien, sans considération de son utilisation. Cette difficulté résulte de ce que le dégrèvement est resté inchangé dans son économie générale depuis l'institution de la « *contribution foncière* » au début du XIX^e siècle, qui était alors assise à la fois sur le capital et le revenu du foncier, alors que la nature de cette contribution a, pour sa part, évolué depuis lors : la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties, qui s'y sont substituées, sont dues à raison de la seule détention d'un bien foncier, bâti ou non bâti, indépendamment des revenus qu'il procure, tandis que le revenu procuré par le foncier est soumis à l'impôt sur le revenu, dans la cédule des « *revenus fonciers* »²⁹.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a considéré que les locaux à usage d'habitation ne sont pas placés dans la même situation que les emplacements de stationnement (paragr. 14). Il a relevé qu'« *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* » (même paragr.). Il a, enfin, considéré qu'en instituant cette différence de traitement, le législateur s'est

²⁹ V. sur ce point, *JurisClasseur fiscal impôts directs traité*, fasc. 1254 « Taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties – Généralités – Historique. Réforme de 1959. Évolution des taxes foncières ».

fondé sur des critères objectifs et rationnels, en rapport direct avec l'objet de la loi (paragr. 16).

Par conséquent, le Conseil a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

2. – La condition d'utilisation par le contribuable lui-même pour le dégrèvement en cas d'inexploitation d'un immeuble à usage industriel ou commercial

Les dispositions contestées exigent, comme condition au dégrèvement en cas d'inexploitation d'un immeuble à usage industriel ou commercial, que le contribuable utilise lui-même cet immeuble. Cette condition n'est pas requise pour le dégrèvement en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location. Il existe donc bien une différence de traitement entre ces deux types de biens.

Toutefois, le Conseil constitutionnel a considéré que les immeubles à usage industriel et commercial et les immeubles à usage d'habitation se trouvent dans des situations différentes, tant au regard de la différence entre les législations applicables en matière de baux d'habitation et de baux commerciaux, que de la différence entre les marchés immobiliers dont relèvent ces différents biens (paragr. 15). Il a relevé qu'« *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* » (même paragr.).

Le Conseil constitutionnel en a déduit que le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels, en rapport direct avec l'objet de la loi, en instituant cette différence de traitement (paragr. 16).

Par conséquent, le Conseil a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

En définitive, après avoir considéré qu'elles ne méconnaissent ni le droit de propriété, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du paragraphe I de l'article 1389 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001 (paragr. 17).