



## Commentaire

### Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017

#### *Loi de finances pour 2018*

Le projet de loi de finances pour 2018 a été délibéré en conseil des ministres le 27 septembre 2017. Il a été modifié puis adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 21 novembre 2017. Il a ensuite été adopté, après modification, par le Sénat le 12 décembre 2017. Après l'échec de la commission mixte paritaire (CMP), il a fait l'objet d'un nouveau vote de l'Assemblée nationale en nouvelle lecture le 15 décembre 2017, avant d'être rejeté par le Sénat le 19 décembre. Il a été adopté en lecture définitive par l'Assemblée nationale le 21 décembre 2017.

La loi de finances pour 2018 a été déférée au Conseil constitutionnel par trois recours, deux d'entre eux étant signés l'un et l'autre par plus de 60 députés et le troisième par plus de 60 sénateurs. Les députés auteurs de la première saisine contestaient la sincérité de la loi déférée. Ils contestaient en outre certaines dispositions de ses articles 28 et 31, l'article 85 et certaines dispositions de l'article 126. Les députés auteurs de la deuxième saisine contestaient, outre certaines dispositions de ses articles 5 et 31, l'article 85 et certaines dispositions de son article 126 et son article 142. Les sénateurs requérants contestaient, outre certaines dispositions de ses articles 5, 31, 41, 85 et 126, ses articles 33, 34, 36 et 142.

Dans sa décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, le Conseil constitutionnel a écarté le grief relatif à la sincérité de la loi de finances et déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution, à l'exception de l'article 85. Il a, par ailleurs, censuré d'office six articles (articles 32, 127, 145, 150, 152 et 153) comme adoptés selon une procédure contraire à la Constitution (« cavaliers budgétaires »).

Le présent commentaire porte sur les articles 5, 31 et 85, relatifs respectivement au dégrèvement de la taxe d'habitation sur la résidence principale, à la création de l'impôt sur la fortune immobilière et à la répartition du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises entre la métropole de Lyon et la région Auvergne-Rhône-Alpes.

## **I. – L'article 5 : Dégrèvement de la taxe d'habitation sur la résidence principale**

### **A. – Présentation des dispositions contestées**

#### **1. – Les principales caractéristiques du régime actuel de la taxe d'habitation**

Après le transfert progressif aux collectivités locales, à compter du début du XX<sup>ème</sup> siècle, des impôts d'État issus de la période révolutionnaire (contributions foncières, contribution mobilière, contribution des patentes), la loi n° 73-1229 du 31 décembre 1973 sur la modernisation des bases de la fiscalité locale a créé la taxe d'habitation (TH), ainsi que les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, en remplacement des anciennes contributions foncières et de la contribution mobilière.

Par la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale, le législateur a franchi un pas supplémentaire dans le sens de l'autonomie de décision fiscale des collectivités locales en accordant à leurs conseils le droit de voter les taux d'imposition de ces trois taxes et celui de la taxe professionnelle créée en 1975 en remplacement de la contribution des patentes.

Par la loi de finances n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, le produit de la TH a été entièrement réservé aux communes et à leurs groupements à fiscalité propre.

Cette consécration initiale de la TH comme instrument d'une autonomie fiscale des collectivités territoriales n'a pas empêché depuis lors, sous l'effet de réformes législatives successives, un mitage progressif de son assiette (a). La TH n'en reste pas moins aujourd'hui une importante ressource de ce que l'on appelle le « bloc communal » (b).

#### **a. – Un impôt à l'assiette « mitée »**

\* Le champ d'application de la taxe est défini, dans son économie générale, par la combinaison des articles 1407 et 1408 du CGI. Cette taxe est due par l'occupant, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, d'un immeuble affecté à l'habitation, comme résidence principale ou secondaire, quelle que soit sa qualité (propriétaire, locataire ou occupant à titre gratuit). Le foyer fiscal au sens de la TH comprend l'occupant en titre et les personnes qui occupent le même logement.

Au sein de ce champ d'application, sont aménagées plusieurs exonérations. L'une est une exonération générale, prévue par le paragraphe II de l'article 1408 du CGI, en faveur des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que du centre national et des centres de gestion de la fonction publique territoriale et des ambassadeurs et agents diplomatiques de nationalité étrangère. D'autres exonérations peuvent être facultativement décidées par les communes.

\* Aux termes de l'article 1409 du CGI, l'assiette de la taxe est « *calculée d'après la valeur locative des habitations et de leurs dépendances* ». Cette valeur locative « *est déterminée selon les règles définies aux articles 1494 à 1508 et 1516 à 1518 A ter* » du CGI, c'est-à-dire à partir des conditions du marché locatif au 1<sup>er</sup> janvier 1970, actualisées en 1980 et revalorisées forfaitairement chaque année par un coefficient national, qui a été arrêté ces dernières années au niveau de l'inflation prévisionnelle.

En pratique, les valeurs locatives varient très fortement selon les régions, pour des raisons qui peuvent tenir au caractère désuet des valeurs cadastrales, comme aux caractéristiques des logements.

\* L'article 1411 du CGI prévoit en outre divers abattements obligatoires et facultatifs réduisant la valeur locative brute, à savoir : un abattement obligatoire pour charges de famille<sup>1</sup> et trois abattements facultatifs (un abattement général à la base, un abattement en faveur des personnes aux revenus modestes et un abattement en faveur des personnes handicapées ou invalides).

\* Aux termes de l'article 1414 du CGI, plusieurs exonérations de TH sont prévues au bénéfice des ménages aux revenus modestes et des personnes âgées.

Sont ainsi exonérés de TH pour leur habitation principale les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées, les titulaires de l'allocation supplémentaire d'invalidité, les contribuables âgés de plus de soixante ans et les veuves et veufs, quel que soit leur âge, sous condition de ressources et à condition de ne pas être redevables de l'ISF, les contribuables atteints d'une infirmité ou d'une invalidité les empêchant de subvenir par leur travail aux nécessités de l'existence, sous condition de ressources, les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés (AAH), sous condition de ressources.

---

<sup>1</sup> Cet abattement est fixé, pour les personnes à charge à titre exclusif ou principal, à 10 % de la valeur locative moyenne des habitations de la commune pour chacune des deux premières personnes à charge et à 15 % pour chacune des suivantes. Ces taux peuvent être majorés d'un ou plusieurs points sans excéder 10 points par le conseil municipal.

S'y ajoutent d'autres bénéficiaires d'exonération relevant d'une clause de maintien des droits acquis<sup>2</sup> ou de sortie « en sifflet » de certaines exonérations de TH<sup>3</sup>.

Au total, en 2016, près de 4 millions de foyers ont été exonérés de TH. Sur ce total, plus 893 000 ont été exonérés au titre de l'article 75 de la loi de finances pour 2016, dont 360 000 au titre de la « clause de maintien des droits acquis » et 533 000 au titre du mécanisme de lissage. Sur les plus de 3 millions de foyers exonérés hors dispositif de l'article 75, près de 2,3 millions sont des personnes de plus de soixante ans, environ 520 000 sont des titulaires de l'AAH et 95 000 sont des personnes veuves, tous ces redevables ayant des ressources inférieures aux seuils de RFR prévus par le I de l'article 1417.

\* À ces mécanismes d'exonération s'ajoutent des dispositifs de dégrèvement.

Aux termes de l'article 1414 A du CGI, les contribuables autres que ceux mentionnés à cet article, dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au II de l'article 1417, sont dégrévés d'office de la TH afférente à leur habitation principale pour la fraction de leur cotisation qui excède 3,44 % de leur revenu au sens du paragraphe IV de l'article 1417 diminué d'un abattement. Les contribuables dont le revenu fiscal de référence (RFR) excède les limites prévues pour le bénéfice de l'exonération voient leur cotisation de TH plafonnée en fonction de leur revenu, dans certaines limites

Ce plafonnement prend la forme d'un dégrèvement dont le montant est égal à la cotisation de TH diminuée de la valeur du plafond. Ce dégrèvement est lui-même plafonné (« *plafonnement du plafonnement* »), afin de ne pas faire supporter à l'État, qui prend en charge le dégrèvement, l'effet de la politique de taux de la commune ou de l'EPCI. De ce fait, plus le taux voté par la collectivité est élevé, moins le dégrèvement dont bénéficie le contribuable est important.

Aux termes du 3 du paragraphe III de l'article 1414 A du CGI, un dernier mécanisme, dit de « *plafonnement du plafonnement du plafonnement* », vise à atténuer les effets des mécanismes de gel des taux et de gel des abattements pour les personnes aux revenus modestes.

Au total, selon l'évaluation préalable du projet de loi de finances pour 2018, 8,7 millions de foyers bénéficient d'un plafonnement de leur cotisation de TH.

---

<sup>2</sup> Ainsi, de la clause dite de « grand-père », dont bénéficient certains contribuables de plus de soixante ans ou veufs et veuves, dont les plafonds de revenu fiscal de référence conditionnant l'exonération de TH sont plus élevés.

<sup>3</sup> Ce dispositif, prévu par le I *bis* de l'article 1414 pour la TH, permet de lisser les effets de la sortie des exonérations de fiscalité locale, puisque les redevables ne remplissant plus les conditions de l'exonération prévues par le I de l'article 1414 du code général des impôts continuent d'en bénéficier pendant deux années, puis à taux réduit jusqu'à l'année N+5.

Parmi eux, 1,2 million de foyers voient leur cotisation réduite à zéro du fait de ce mécanisme.

Sont enfin dégrevés d'office les gestionnaires de foyers de jeunes travailleurs, de travailleurs migrants et de résidences sociales ; les organismes non lucratifs pour les logements loués à titre temporaire dans le cadre de la mise en œuvre du droit au logement (DALO) ; les personnes relogées en raison de la démolition de leur logement dans le cadre d'une opération de renouvellement urbain.

\* De la sédimentation de l'ensemble de ces dispositifs, il résulte à la fois, selon des simulations opérées par la commission des finances de l'Assemblée nationale sur la base des données de l'évaluation préalable du projet de loi de finances pour 2018 sur les 28,2 millions de résidences principales pour lesquelles les revenus du foyer TH ont pu être reconstitués (le nombre total de foyers soumis à la TH étant estimé à 29,2 millions), qu'environ 5 millions de foyers redevables de la taxe au titre de leur résidence principale, soit 18 %, ont une cotisation nulle.

Sur les 8,7 millions de foyers bénéficiant du mécanisme de plafonnement, 7,5 millions voient leur TH minorée grâce à ce dispositif. Ils représentent près d'un tiers des 23,2 millions de foyers qui s'acquittent effectivement d'une cotisation de TH. Le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Joël Giraud, a ainsi conclu qu'« in fine, *sur les 28,2 millions de foyers TH au titre des résidences principales, environ 18 % n'acquittent pas de cotisation et 26 % bénéficient d'un plafonnement de leur cotisation, variable selon le montant de leurs revenus et selon l'évolution des taux et abattements de leur commune au cours des dernières années. Au total, 44 % des foyers bénéficient d'un allègement de leur TH s'agissant de leur résidence principale* ».

#### **b. – Une taxe qui représente une ressource importante du « bloc communal »**

Perçue au profit du seul échelon communal (communes et EPCI) depuis 2011, la TH représente plus du tiers des recettes fiscales du bloc communal, dont 22 %, en 2016, est pris en charge par l'État à travers les différents mécanismes de dégrèvement.

## ÉVOLUTION DU PRODUIT DE LA TAXE D'HABITATION

(en milliers d'euros)

Année		2012	2013	2014	2015	2016	2017 (p)	Évolution 2012- 2016
Produit	Communes	13 424	13 846	13 922	14 714	15 113	–	+ 12,6 %
	EPCI	6 025	6 361	6 589	6 961	6 749	–	+ 12 %
	Bloc communal	19 547	20 310	20 615	21 778	21 862	–	+ 11,8 %
Dont dégrèvements, pris en charge par l'État		3 377	3 495	3 487	3 780	3 969 (p)	3 732	+ 17,5 %
Plus compensations d'exonérations, versées par l'État		1 281	1 259	1 276	1 454	1 170 (p)	1 711	8,7 %
<b>Total des recettes</b>		<b>20 828</b>	<b>21 569</b>	<b>21 891</b>	<b>23 232</b>	<b>23 032</b>	–	<b>+ 10,6 %</b>
Part prise en charge par l'État		22,4 %	22,0 %	21,8 %	22,5 %	22,31 %	–	0,4 %

Source : DGCL. – (p) : prévisions

### 2. – L'instauration d'un dégrèvement de grande ampleur de la taxe d'habitation

L'article 5 institue, à compter des impositions de 2018 puis de manière progressive d'ici 2020, un nouveau dégrèvement fondé sur des conditions de ressources<sup>4</sup> qui, s'ajoutant aux exonérations et dégrèvements de TH existants, doit permettre, au terme de cette période de trois ans et pour l'avenir, à environ 80 % des foyers d'être dispensés du paiement de cette taxe au titre de leur résidence principale. Ainsi, aux termes de la loi déferée, la cotisation de TH restant à charge de ces foyers, après application éventuelle du plafonnement existant, sera abattue en 2018 de 30 %, puis en 2019 de 65 %, avant de l'être à 100 % en 2020 et par la suite. Le paiement de la taxe est en revanche maintenu pour les 20 % de contribuables aux revenus les plus élevés.

<sup>4</sup> Seront ainsi éligibles au dégrèvement les redevables de TH dont le RFR est inférieur à 27 000 euros pour la première part de quotient familial, majorée de 8 000 euros pour les deux demi-parts suivantes, et de 6 000 euros pour chaque demi-part supplémentaire à compter de la troisième – ces plafonds étant définis par le 1° du II bis de l'article 1417. Un mécanisme de lissage de la sortie du dégrèvement est aussi prévu.

Selon l'évaluation préalable du projet de loi, cet article doit entraîner une baisse de rendement de la taxe d'habitation de 3 milliards d'euros en 2018, 6,6 milliards d'euros en 2019, puis 10,1 milliards d'euros à partir de 2020.

Cette réforme a été présentée par le Gouvernement comme un élément d'un ensemble plus vaste de mesures visant à améliorer le pouvoir d'achat de nombre de ménages et, en particulier, comme un pendant à l'augmentation de 1,7 point de la contribution sociale généralisée (CSG) parallèlement prévue par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018, en sus de la compensation prévue dans ce même texte sous la forme d'une suppression de certaines cotisations sociales des travailleurs salariés et indépendants du secteur privé. Ce dégrèvement de TH doit constituer, selon le Gouvernement, la contrepartie essentielle à l'augmentation de la CSG s'agissant du pouvoir d'achat des catégories d'assujettis à la CSG autres que les travailleurs du secteur privé, qui ne bénéficieront pas de la suppression de certaines cotisations sociales.

L'exposé des motifs du projet de loi précisait par ailleurs que cette réforme s'inscrivait dans le cadre d'une réflexion sur une refonte de la fiscalité locale : *« Un mécanisme de limitation des hausses de taux décidées ultérieurement par les collectivités et de prise en charge de leurs conséquences, de manière à garantir un dégrèvement complet, en 2020, pour les foyers concernés, sera discuté dans le cadre de la conférence nationale des territoires. Dans ce cadre sera également mise à l'étude une refonte plus globale de la fiscalité locale ».*

## **B. – Analyse de constitutionnalité**

L'article 5 était contesté par les députés auteurs de la deuxième saisine et les sénateurs requérants au regard du principe d'égalité devant les charges publiques et de l'autonomie financière des collectivités territoriales. Compte tenu des griefs développés, le Conseil constitutionnel a estimé n'être saisi que des 6<sup>o</sup> à 8<sup>o</sup> du paragraphe I de l'article 5, qui instaurent le dégrèvement, prévoient sa montée en puissance jusqu'en 2020 et en fixent les conditions d'éligibilité (paragr. 6 et 21).

### **1. – Sur le grief tiré de la méconnaissance de l'autonomie financière des collectivités territoriales**

Les requérants reprochaient à l'article 5 de violer le principe d'autonomie financière des collectivités territoriales protégé par l'article 72-2 de la Constitution. Les sénateurs requérants faisaient également valoir que, si le choix du dégrèvement était censé préserver les ressources propres des collectivités territoriales, la pérennité de ce mécanisme de compensation n'était pas assurée. En outre, selon eux, la liberté de taux laissée aux collectivités territoriales était fictive dans la mesure où le fait qu'une hausse des taux ait pour effet de rendre à

nouveau redevables de la TH ceux qui ne l'étaient plus rendra difficile de procéder à cette augmentation. Enfin, les sénateurs requérant dénonçaient le fait que cette liberté de taux pouvait à l'avenir être restreinte par l'adoption d'un dispositif de limitation des hausses des taux susceptible d'être discuté dans le cadre de la conférence nationale des territoires.

#### **a. – La jurisprudence constitutionnelle applicable**

Aux termes du troisième alinéa de l'article 72-2 de la Constitution, « *les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. La loi organique fixe les conditions dans lesquelles cette règle est mise en œuvre* ».

L'acception des notions de « *ressources propres* » et de « *part déterminante* » des ressources des collectivités employées à l'article 72-2 de la Constitution a été précisée par la loi organique n° 2004-758 du 29 juillet 2004 prise en application de l'article 72-2 de la Constitution relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales. En des termes codifiés à l'article L.O. 1114-2 du code général des collectivités territoriales (CGCT), l'article 3 de cette loi organique dispose qu'« *au sens de l'article 72-2 de la Constitution, les ressources propres des collectivités territoriales sont constituées du produit des impositions de toutes natures dont la loi les autorise à fixer l'assiette, le taux ou le tarif, ou dont elle détermine, par collectivité, le taux ou une part locale d'assiette, des redevances pour services rendus, des produits du domaine, des participations d'urbanisme, des produits financiers et des dons et legs. Pour la catégorie des communes, les ressources propres sont augmentées du montant de celles qui, mentionnées au premier alinéa, bénéficient aux établissements publics de coopération intercommunale* ».

S'agissant de la notion de « *part déterminante* » des ressources fiscales et ressources propres dans l'ensemble des ressources des collectivités, l'article 5 de la loi organique précise, en des termes aujourd'hui repris à l'article L.O. 1114-3 du code CGCT, que « *pour chaque catégorie de collectivités, la part des ressources propres est calculée en rapportant le montant de ces dernières à celui de la totalité de leurs ressources à l'exclusion des emprunts, des ressources correspondant au financement des compétences transférées à titre expérimental ou mises en œuvre par délégation. (...) Pour chaque catégorie, la part des ressources propres ne peut être inférieure au niveau constaté au titre de l'année 2003. Ces niveaux constatés en 2003 s'élèvent à 60,8 % pour les communes et EPCI, 58,6 % pour les départements et 41,7 % pour les régions* ».

L'article L.O. 1114-4 CGCT prévoit que « *le Gouvernement transmet au Parlement, pour une année donnée, au plus tard le 1<sup>er</sup> juin de la deuxième année*



*qui suit, un rapport faisant apparaître, pour chaque catégorie de collectivités territoriales, la part des ressources propres dans l'ensemble des ressources ainsi que ses modalités de calcul et son évolution. Si, pour une catégorie de collectivités territoriales, la part des ressources propres ne répond pas aux règles fixées à l'article L.O. 1114-3, les dispositions nécessaires sont arrêtées, au plus tard, par une loi de finances pour la deuxième année suivant celle où ce constat a été fait ».*

Le Conseil constitutionnel a estimé, dans sa décision n° 2004-500 DC, ce dispositif conforme à la Constitution en considérant que « *l'article 5 de la loi organique (...) tend à garantir la pérennité de l'autonomie financière des collectivités territoriales ; (...) qu'en prévoyant que le rapport transmis par le Gouvernement présentera, pour chaque catégorie de collectivités, non seulement la part des ressources propres dans l'ensemble des ressources mais également ses "modalités de calcul", le législateur organique a nécessairement voulu que le Parlement soit mis à même de connaître cette part pour chaque collectivité territoriale et d'évaluer ainsi sa capacité de libre administration* ». Il a ajouté que « *ces dispositions s'entendent sans préjudice de la possibilité pour le Conseil constitutionnel de censurer, le cas échéant, des actes législatifs ayant pour effet de porter atteinte au caractère déterminant de la part des ressources propres d'une catégorie de collectivités territoriales* »<sup>5</sup>.

À cet égard, il a ensuite précisé, dans sa décision n° 2005-530 DC, l'étendue de son contrôle, en jugeant qu'« *en vertu de ces dispositions organiques, le Conseil constitutionnel ne pourrait que censurer des actes législatifs ayant pour conséquence nécessaire de porter atteinte au caractère déterminant de la part des ressources propres d'une catégorie de collectivités territoriales, tel qu'il est défini par lesdites dispositions* »<sup>6</sup>.

Il a également opéré ultérieurement, dans sa décision n° 2009-599 DC, une distinction claire entre autonomie financière et autonomie fiscale en jugeant que les deux premiers alinéas de l'article 72 de la Constitution « *ne garantissent aucun principe d'autonomie fiscale des collectivités territoriales* »<sup>7</sup>.

Enfin, le Conseil constitutionnel a précisé, dans sa décision n° 2012-255/265 QPC, que les recettes fiscales qui entrent dans la catégorie des ressources propres « *s'entendent, au sens de l'article 72-2 de la Constitution, du produit des impositions de toutes natures non seulement lorsque la loi autorise ces collectivités à en fixer l'assiette, le taux ou le tarif ou qu'elle en détermine, par*

---

<sup>5</sup> Décision n° 2004-500 DC du 29 juillet 2004, *Loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales*, cons. 19.

<sup>6</sup> Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 96 et décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 75.

<sup>7</sup> Décision n° 2009-599 DC, préc., cons. 64.

*collectivité, le taux ou une part locale d'assiette, mais encore lorsqu'elle procède à une répartition de ces recettes fiscales au sein d'une catégorie de collectivités territoriales »<sup>8</sup>.*

## **b. – Application à l'espèce**

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a tout d'abord rappelé les formulations de principes précitées sur la définition constitutionnelle et organique des ressources propres d'une catégorie de collectivité territoriale (paragr. 16).

Puis il a examiné si, compte tenu de sa nature, le dégrèvement institué par l'article 5 de la loi déferée était susceptible d'affecter les ressources propres des communes et de leurs EPCI à fiscalité propre (paragr. 17). Or, il a tout d'abord relevé que le dégrèvement, sur la base des taux globaux de taxe d'habitation appliqué en 2017 était entièrement remboursé par l'État aux communes. Puis il a vérifié si les différents critères des ressources propres fixés à l'article L.O. 1114-2 du CCGT, et notamment ceux relatifs à la possibilité de fixer le taux de l'imposition ou sur le caractère local de son assiette, étaient respectés. À cette fin, il a relevé que ce dégrèvement n'affectait pas l'assiette de cette taxe et ne remettait pas non plus en cause le fait qu'elle repose sur des bases locales. Enfin, il a observé que les communes demeurent libres d'en fixer le taux, toute augmentation de ce taux par rapport à 2017 pesant alors sur l'ensemble des redevables, y compris ceux bénéficiant du dégrèvement instauré par les dispositions contestées. Il en a conclu qu'*« en dépit de l'ampleur du dégrèvement, la taxe d'habitation continue de constituer une ressource propre des communes »* (paragr. 17).

Il a en outre rejeté les griefs spécifiques développés par les sénateurs requérants. D'une part, la conformité à la Constitution d'une disposition s'appréciant au regard du droit en vigueur, la seule perspective d'un changement du droit, par la suppression du dégrèvement ou l'encadrement de la hausse des taux, ne pouvait être prise en compte dans le cadre du contrôle de constitutionnalité (paragr. 18).

Enfin, avant d'écarter le grief tiré de la méconnaissance du principe d'autonomie financière des collectivités territoriales (paragr. 20), il a rappelé la règle fixée à l'article L.O. 1114-4 du CGCT selon laquelle *« si, au vu [du rapport annuel prévu par cet article sur la part des ressources propres des collectivités territoriales], il apparaissait que, en raison de l'évolution des circonstances, et notamment par l'effet d'une modification des dispositions contestées, éventuellement conjuguée à d'autres causes, la part des ressources propres*

---

<sup>8</sup> Décision n° 2012-255/265 QPC du 29 juin 2012, *Départements de la Seine-Saint-Denis et du Var (Fonds national de péréquation des droits de mutation à titre onéreux perçus par les départements)*, cons. 6.

*dans l'ensemble des ressources des communes devenait inférieure au seuil minimal déterminé par l'article L.O. 1114-3 du code général des collectivités territoriales, il appartiendrait à la loi de finances pour la deuxième année suivant celle de ce constat d'arrêter les mesures appropriées pour rétablir le degré d'autonomie financière des communes au niveau imposé par le législateur organique ».*

## **2. – Sur le grief tiré de la rupture de l'égalité devant les charges publiques**

Les députés auteurs de la deuxième saisine et les sénateurs requérants reprochaient à l'article 5 de méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques dans la mesure où l'instauration de ce nouveau dégrèvement conduisait à ce que 80 % des redevables de la TH soient dispensés de l'acquitter, cette dernière taxe ne pesant plus alors que sur une minorité de contribuables. Les sénateurs requérants faisaient en outre valoir qu'en retenant le revenu pour déterminer l'éligibilité au dégrèvement, le législateur ne s'était pas fondé sur un critère objectif et rationnel. Selon eux, le seuil applicable pour ce nouveau dégrèvement ne correspondait pas à celui jusqu'alors retenu pour les autres exonérations et dégrèvements visant les foyers les plus modestes. En outre, le critère du revenu n'était pas adapté à un dégrèvement de TH, celle-ci ayant vocation, selon les termes employés par les requérants, à « *frapper la capacité contributive en fonction du logement occupé et des services locaux mis à la disposition de ses occupants, indépendamment de leurs revenus* ». Enfin, selon eux, ce critère avait pour conséquence que, dans certaines communes, cette taxe ne soit plus acquittée que par un nombre très réduit de personnes, sur lesquelles portaient ensuite exclusivement toute hausse de cette fiscalité. Il en résultait également, à leurs yeux, une rupture d'égalité des communes devant les charges publiques, puisque le « *pouvoir de taux effectif* » de celles où la part des redevables n'acquittant aucune taxe sera la plus élevée « *sera considérablement limité, voire inexistant* ». Les députés auteurs de la deuxième saisine soulignaient quant à eux que la majoration par demi-part retenue pour le calcul du seuil de revenu déterminant l'éligibilité au dégrèvement ne prenait pas en compte la faculté contributive des contribuables, puisqu'un couple sans enfant serait avantagé par rapport à un couple avec deux enfants.

### **a. – La jurisprudence constitutionnelle applicable**

Au regard de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 disposant que « *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* » et en vertu de l'article 34 de la Constitution, le Conseil constitutionnel juge qu'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.

Comme le relevait le Président Fouquet dans son article sur « *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt* » paru aux *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel* en octobre 2011, « *la distinction entre les deux branches du principe d'égalité devant l'impôt n'est pas toujours aisée. Les parlementaires ou les contribuables dans leurs recours invoquent simultanément les deux branches. Dans l'un et l'autre cas, le raisonnement du Conseil constitutionnel comporte des éléments comparatifs. La différence tient sans doute à ce que le principe d'égalité devant la loi fiscale implique d'abord de procéder à une comparaison (par exemple Cons. const. 18 octobre 2010, n° 2010-58 QPC, Procos et a : taxe sur les surfaces commerciales, la décision distingue les magasins intégrés des magasins franchisés), alors que le principe d'égalité devant les charges publiques implique largement une appréciation intrinsèque de la situation du contribuable (par exemple Cons. const., 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, M<sup>me</sup> Boisselier, Constitutions 2011. 249, obs. A. Barilari : imposition du contribuable d'après les éléments de son train de vie en application de l'article 168 du CGI : obs. O. Fouquet Dr. Fisc. 4/11 act. 30, obs. Pelletier Dr. fisc. 7/11 comm. 219).*

« *Lorsqu'il est saisi du principe d'égalité devant l'impôt dans ses deux branches, le Conseil constitutionnel opère les contrôles successifs suivants :*

« *- il circonscrit les spécificités de la situation examinée pour déterminer si la différence de traitement peut être justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi ;*

« *- il recherche la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pourrait justifier une différence de traitement ;*

« *- il examine, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondent la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ;*

« *- il contrôle, toujours de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, l'éventuelle rupture manifeste d'égalité devant ces charges ».*

Il peut également être rappelé que le Conseil constitutionnel a jusqu'à présent refusé de se prononcer sur les effets globaux du système fiscal pris dans son ensemble, si ce n'est au titre du contrôle du caractère confiscatoire de l'imposition. Il l'a explicitement jugé en ces termes : « *pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels* » (décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010, cons. 5 ; décision n° 2011-148/154 QPC du 22 juillet 2011, cons. 19).

## **b. – L'application à l'espèce**

Après avoir rappelé que l'article 5 dispensera progressivement du paiement de la taxe d'habitation de leur résidence principale près de 80 % des redevables (paragr. 10), le Conseil constitutionnel a examiné si le législateur s'était bien fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec cet objet. Il a tout d'abord rappelé qu'il ne dispose pas sur ce point d'un pouvoir d'appréciation identique à celui du Parlement et qu'il ne lui appartient pas de rechercher si les objectifs que s'est assigné le législateur aurait pu être atteints par d'autres voies, son contrôle se bornant, sur ce point, à la censure des modalités manifestement inappropriées à l'objectif visé.

Deux points ont à cet égard retenu son attention.

D'une part, le dégrèvement contesté, dont l'objet a été ainsi rappelé par le Conseil constitutionnel, a été présenté au Parlement comme constitutif d'une étape dans la perspective d'une réforme plus globale de la fiscalité locale (paragr. 12), ce qui, comme on l'a vu, était expressément précisé dans l'exposé des motifs du projet de loi et a été rappelé par le Président de la République lors de son intervention du 23 novembre 2017 au 100<sup>ème</sup> Congrès des maires <sup>9</sup> : « [...] *je pense que cette réforme [ndr : la réforme de la taxe d'habitation] ne doit être qu'un début. Un début nécessaire et juste parce qu'il enclenche quelque chose qu'on a refusé de faire depuis quarante ans dont les victimes étaient les Français. / Mais je souhaite en effet que nous allions plus loin. Je veux garantir pleinement votre autonomie financière et fiscale. Et donc je veux, qu'à l'issue de la réforme que nous aurons à conduire, les collectivités territoriales et en particulier les mairies, aient retrouvé leur autonomie fiscale pleine et entière. Et je veux que vous puissiez avoir sur ce point une pleine visibilité. / C'est pourquoi c'est une refonte en profondeur de la fiscalité locale et en particulier communale que nous allons engager. Je veux un impôt cohérent*

---

<sup>9</sup> <http://www.elysee.fr/declarations/article/discours-du-president-de-la-republique-emmanuel-macron-au-100-congres-des-maires-de-france/>

*avec vos missions et avec les missions de chacune des collectivités territoriales ».*

D'autre part, la taxe d'habitation fait d'ores et déjà l'objet d'importants dégrèvements et exonérations : les disparités de situation entre les contribuables trouvent ainsi, pour une part, leur origine dans les évolutions successives de cette taxe depuis sa création.

Tout en relevant ces éléments, le Conseil constitutionnel a jugé que, compte tenu de l'objectif qu'il s'était fixé de diminuer l'imposition de la plus grande part de la population et du cadre existant de la taxe d'habitation, en retenant comme critère d'éligibilité au dégrèvement un plafond de revenu en fonction du quotient familial, le législateur s'est bien fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi (paragr. 12).

Le Conseil a ensuite écarté certains des arguments développés par les requérants qui reposaient sur une mauvaise interprétation des dispositions : d'une part, comme on l'a vu, les communes conservent la possibilité d'augmenter les taux de TH et cette augmentation s'appliquera à l'ensemble des redevables (paragr. 13). D'autre part, la prise en compte des demi-parts dans le calcul du plafond de revenu rendant éligible au dégrèvement n'avantage pas les couples sans enfants par rapport aux couples avec enfants (paragr. 14).

Enfin, il a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, en prenant soin, toutefois, de préciser que cette appréciation ne préjudiciait pas à la possibilité, qu'à l'avenir, il puisse porter une autre appréciation sur point, compte tenu de « *la façon dont sera traitée la situation des contribuables restant assujettis à la taxe d'habitation dans le cadre d'une réforme annoncée de la fiscalité locale* » (paragr. 15).

Les 6° à 8° du paragraphe I de l'article 5 ne méconnaissant aucune autre exigence constitutionnelle, le Conseil constitutionnel les a déclarés conformes à la Constitution (paragr. 21).

## II. – L'article 31 : création de l'impôt sur la fortune immobilière et suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune

### 1. – Présentation des dispositions contestées

L'article 31 de la loi examinée a un double objet. Il supprime, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)<sup>10</sup>, et crée concomitamment un impôt sur la fortune immobilière (IFI).

Tout en constituant un impôt entièrement nouveau, dont l'assiette est distincte de celle de l'ISF, l'IFI reprend plusieurs des éléments du régime de ce dernier.

L'article contesté abroge l'ensemble du chapitre spécifiquement dédié aujourd'hui à l'ISF au sein du CGI et, afin d'instituer l'IFI, crée un nouveau chapitre comprenant les articles 964 à 983 du CGI. Il procède, pour le reste, par modification de nombre d'articles qui définissaient précédemment le régime de l'ISF et ont vocation à s'appliquer désormais à l'IFI.

La différence essentielle entre l'IFI et l'ISF tient à l'assiette du nouvel impôt : alors que l'assiette de l'IFI était constituée par la valeur nette de l'ensemble des biens, droits et valeurs appartenant à un foyer, celle de l'IFI est constituée par la valeur nette des seuls biens et droits immobiliers, pour autant qu'ils ne soient pas affectés à une activité professionnelle par leur propriétaire.

De nombreuses caractéristiques de l'ISF ont en revanche été reprises par le législateur pour l'IFI. Le tableau ci-dessous, issu du rapport de M. Joël Giraud rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale<sup>11</sup>, donne une vision synoptique, qui reste exacte à l'issue du débat parlementaire, des caractéristiques du nouvel IFI par référence aux mécanismes déjà applicables dans le cadre de l'ISF :

### IMPACT DE LA MISE EN PLACE DE L'IFI SUR LES DIFFÉRENTS VOLETS DE L'ISF

Volet de l'ISF transformé en IFI	Nature de l'impact
Assiette	– Réduction de l'assiette aux <b>biens ou actifs immobiliers</b> non affectés à l'activité d'une entreprise

<sup>10</sup> 34° du B du paragraphe I de l'article 31 de la loi déferée abroge au 1<sup>er</sup> janvier 2018 l'ensemble des dispositions applicables à l'ISF

<sup>11</sup> Rapport n° 273 (Assemblée nationale – XV<sup>e</sup> législature) au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2018, tome II, p. 438-439.

Abattements	– <b>Pas de modification</b> de l’abattement de 30 % de la résidence principale
	– <b>Pas de modification</b> substantielle des abattements de 75 % sur les parts de groupements forestiers, de groupements agricoles fonciers et les immeubles en nature de bois et forêts
Exonération	– Maintien de l’exonération des <b>œuvres d’art</b>
	– Suppression de l’exonération de 75 % des parts soumises à un « <b>pacte Dutreil</b> »
	– Suppression de l’exonération de 75 % des <b>parts PME</b>
	– Suppression de l’exonération de 75 % des parts détenues par les <b>salariés ou les mandataires sociaux</b>
Biens professionnels	– Exonération au titre des <b>biens professionnels</b> transposée à la nouvelle assiette immobilière
	– Exonération des locations meublées professionnelles qui réalisent plus de 23 000 euros de recettes annuelles et représentent plus de 50 % des revenus du redevable
Barème	– <b>Pas de modification</b> (maintien de la décote entre 1,3 et 1,4 million d’euros)
Niches	– <b>Suppression de l’ISF-PME</b> (et son pendant pour les entreprises de l’économie sociale et solidaire)
	– <b>Maintien de l’ISF-dons</b>
Plafonnement	– <b>Pas de modification</b>
Obligations déclaratives	– Suppression de la <b>déclaration spécifique</b> au 15 juin pour les patrimoines de plus de 2,57 millions d’euros

## 2. - Analyse de constitutionnalité

Les trois recours des parlementaires contestaient les dispositions relatives à l’IFI. De nombreux griefs étaient développés par les requérants. Les principaux, qui concernaient le champ d’application et l’assiette de l’IFI, étaient de nature à remettre en cause la constitutionnalité de l’impôt créé dans sa globalité. D’autres dispositions spécifiques étaient également contestées.

### a. – Les dispositions relatives au champ d’application et à l’assiette de l’IFI

L’article 31 insère dans le CGI les articles 964 à 972 *ter*, lesquels déterminent le champ d’application et l’assiette de l’IFI.



*\* Les articles 964 et 965 du CGI*

– L'article 964 du CGI est relatif au champ d'application de l'IFI. Il dispose que sont assujetties à cet impôt les personnes domiciliées fiscalement en France à raison de leurs actifs taxables situés en France ou hors de France (1° de l'article), sauf lorsqu'elles bénéficient du régime prévu pour les retours d'expatriation (deuxième alinéa de ce 1°). Pour les personnes domiciliées hors de France, l'impôt ne porte que sur les seuls biens et droits situés en France (2° de l'article 964). Le seuil d'assujettissement de 1,3 million d'euros prévu pour l'ISF est repris (deuxième alinéa de l'article 964 CGI). Outre les couples mariés et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS), les personnes en situation de concubinage notoire font l'objet d'une imposition commune, afin de lutter contre l'évasion fiscale (troisième alinéa du 3°).

L'article 965 du même code est relatif à l'assiette de l'IFI. Il prévoit qu'elle est constituée par la valeur nette, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, de l'ensemble des biens et droits immobiliers, ainsi que des parts ou actions des sociétés et organismes à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droit immobiliers, appartenant à la personne ou aux personnes soumises à l'imposition. Pour déterminer la fraction précitée, il est appliqué à la valeur des parts ou actions un coefficient prenant notamment en compte la valeur vénale réelle des biens ou droits immobiliers imposables et la valeur vénale réelle de l'ensemble des actifs de la société. En revanche, ce même article prévoit que sont exclues de l'assiette de l'impôt les parts ou actions de sociétés ou d'organismes ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dont le redevable détient moins de 10 % du capital et des droits de vote. Sont exclus de cette même assiette les biens ou droits immobiliers détenus directement par une société ou un organisme lorsqu'ils sont affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société ou de l'organisme qui les détient.

– Les députés et sénateurs requérants considéraient que l'assiette de l'IFI méconnaissait le principe d'égalité devant les charges publiques, en raison de l'incohérence du périmètre retenu par le législateur.

Selon les députés auteurs de la première saisine, l'impôt créé ayant pour objet d'orienter les détenteurs de patrimoine vers l'investissement productif, il n'y avait pas lieu d'inclure dans son assiette tous les actifs immobiliers ni d'en exclure les biens mobiliers improductifs tels que les objets d'art ou certains placements mobiliers. Les députés auteurs de la deuxième saisine développaient un raisonnement similaire en soutenant que l'objet de cet impôt étant de taxer le patrimoine improductif, la distinction faite par le législateur entre le patrimoine immobilier et le patrimoine mobilier n'était pas pertinente. Les sénateurs

requérants contestaient pour leur part le fait que l'assiette de l'IFI exclue les biens immobiliers détenus par des sociétés lorsque ceux-ci sont affectés à leur activité, alors que les mêmes biens immobiliers sont soumis à l'impôt lorsqu'ils sont donnés à bail.

Le Conseil constitutionnel n'a pas fait droit à ce grief.

Son contrôle diffère, au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, selon qu'il se porte sur une disposition fiscale incitative (ou « comportementale ») ou une disposition fiscale qui vise uniquement un certain rendement budgétaire. Dans le premier cas, le Conseil examine si le critère retenu pour fixer le champ d'application ou la base taxable est suffisamment large pour avoir l'effet que le législateur veut promouvoir. Dans le second, au contraire, le Conseil peut seulement examiner si l'assiette retenue par le législateur correspond bien à une faculté contributive identifiable et s'il n'a pas exclu de manière injustifiée des éléments d'assiette identiques ou très comparables à ceux retenus<sup>12</sup>. C'est à cette aune qu'il revenait donc au Conseil constitutionnel de s'assurer du caractère objectif et rationnel des critères retenus par le législateur.

En l'espèce, selon l'exposé des motifs du projet de loi de finances, l'IFI était institué « *à des fins budgétaires, de manière à créer une contribution spécifique aux charges publiques pesant sur les actifs immobiliers des contribuables dont le patrimoine immobilier est le plus élevé. Elle frappera les capacités contributives constituées par la détention d'un patrimoine immobilier, conformément aux principes déjà établis en matière d'impôts patrimoniaux* ».

Le parti pris par le législateur avait été de retenir comme assiette du nouvel impôt le patrimoine immobilier d'une personne physique. Ce choix procédait, ainsi que le soulignait l'évaluation préalable du projet de loi, de l'analyse selon laquelle « *la détention, directe ou indirecte, d'un patrimoine immobilier significatif révèle une capacité contributive permettant d'asseoir le nouvel impôt* ».

---

<sup>12</sup> Ainsi, dans une décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997, le Conseil constitutionnel a-t-il jugé : « *Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la loi déferée, les fonds d'épargne retraite sont des personnes morales ayant pour objet exclusif la couverture des engagements pris dans le cadre de plans d'épargne retraite ; qu'ils composent ainsi une catégorie spécifique quelle que soit la forme juridique sous laquelle ils sont constitués et peuvent dès lors être exonérés de manière uniforme de ladite contribution sans que soit méconnu le principe d'égalité ; que ce grief doit en conséquence être écarté* » (cons. 28). De la même manière, le Conseil constitutionnel a jugé : « *Considérant qu'en soumettant les organismes de protection sociale complémentaire à un prélèvement sur leur chiffre d'affaires en matière de santé, le législateur a entendu les faire participer au financement de la couverture maladie universelle ; qu'il s'est fondé, à cette fin, sur des critères objectifs et rationnels ; qu'en définissant comme il l'a fait l'assiette de la contribution en cause et en en fixant le taux à 1,75 %, le législateur n'a pas créé de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (décision n° 99-416 DC du 23 juillet 1999, cons. 22).

Le Conseil constitutionnel a donc constaté dans la décision commentée qu'« *En instaurant cet impôt, le législateur a entendu, dans un objectif de rendement budgétaire, créer une contribution spécifique pesant sur les actifs immobiliers autres que ceux affectés par le propriétaire à sa propre activité professionnelle* » (paragr. 41). Une fois ce constat dressé, la plupart des arguments des requérants quant à la délimitation de l'assiette retenue devenaient inopérants. Quelle que soit l'appréciation pouvant être portée sur le caractère « productif » ou « improductif » de certains biens mobiliers ou immobiliers, il importait peu que le législateur n'ait pas défini l'assiette de l'IFI de manière à y inclure les seuls biens jugés « improductifs ». Le Conseil a donc écarté ces arguments (même paragr.).

S'agissant de l'exonération des biens affectés par leur propriétaire à son activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, elle était inhérente à l'objectif poursuivi par le législateur dans la détermination de l'assiette. Celle-ci marquait en effet la volonté du législateur de ne pas pénaliser le détenteur d'un bien immobilier qu'il utilise pour son activité. Elle s'inscrivait dans une logique déjà retenue pour l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) et que le Conseil constitutionnel avait validée dans sa décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983. Le Conseil a donc jugé que le législateur n'était pas tenu de traiter de manière identique les biens immobiliers loués par un propriétaire, même si le bien loué était ensuite utilisé par le locataire dans le cadre d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (paragr. 42).

Il a donc écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques (paragr. 43).

– Les sénateurs critiquaient également les dispositions relatives à l'assiette de l'IFI, au motif qu'elles ne reprenaient pas les règles prévues à l'article 885 I *bis* du CGI exonérant d'ISF les parts ou actions ayant fait l'objet d'un engagement de conservation, autrement dit le dispositif dit « *Dutreil* ». Ils en déduisaient que le législateur avait porté atteinte à une situation légalement acquise et aux effets pouvant en être légitimement attendus..

En vertu de cet article 885 I *bis*, « *Les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ne sont pas comprises dans les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune, à concurrence des trois quarts de leur valeur si les conditions suivantes sont réunies : - a. Les parts ou les actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation pris par le propriétaire, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit avec d'autres associés ; - b. L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la*

*négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 % des parts ou actions de la société* ». Cette exonération partielle est acquise au terme d'un délai global de conservation de six ans.

En ce qu'elle reposait entièrement sur l'hypothèse d'un lien juridique entre l'ISF et l'IFI, la critique émise par les sénateurs ne pouvait prospérer.

Le 34° du B du paragraphe I de l'article 31 abroge au 1<sup>er</sup> janvier 2018 l'ensemble des dispositions applicables à l'ISF, au nombre desquelles figurent l'article 885 I *bis* du CGI. Par ailleurs, comme l'indiquait le recours des sénateurs, nonobstant cette abrogation, le bénéfice de l'exonération à l'ISF résultant de ces dispositions restera conditionné à leur respect, notamment à la durée de conservation. En d'autres termes, même si l'ISF est supprimé, les contribuables ayant souscrit l'engagement collectif de conservation prévu par l'article 885 I *bis* CGI ouvrant droit à exonération, ils restent liés par cet engagement dans le délai de reprise de l'ISF, sous peine de s'exposer à une remise en cause de leur exonération. Continuera en particulier de s'imposer à eux l'exigence de conservation minimale de six ans prévue au d de l'article 885 I *bis*.

Cependant, si les sénateurs requérant invoquaient la méconnaissance d'une « *espérance légitime à voir maintenir l'exonération partielle d'impôt sur le patrimoine pendant la durée totale de l'engagement de conservation des titres de six ans nécessaire à la consolidation des exonérations d'ISF appliquée sua cours des années écoulées* », la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur la protection des situations légalement acquises et des attentes légitimes pouvant résulter de ces situations ne permettait pas d'accueillir cette critique.

En effet, tout d'abord, il ne résultait pas des dispositions contestées, ni de l'abrogation de l'article 885 I *bis* précité, une remise en cause des effets passés des règles d'exonération prévues par cet article dans le cadre de l'ISF. Ensuite, cet impôt étant supprimé, les règles d'exonération abrogées deviennent sans objet pour l'avenir. Enfin, le Conseil a jugé qu'il ne peut être déduit d'une exonération d'impôt au titre de certains biens un droit acquis à conserver le bénéfice de cette exonération dans le cadre d'un nouvel impôt incluant dans son assiette les mêmes biens (paragr. 46).

Le Conseil a donc écarté le grief tiré de l'atteinte à la garantie des droits (paragr. 47). Il en a fait de même pour le grief tiré de l'inintelligibilité des dispositions contestées soulevé par les sénateurs requérants et a déclaré les articles 964 et certaines dispositions de l'article 965 conformes à la Constitution (paragr. 51).

*\* L'article 968 du CGI*

– L'article 31 insère dans le CGI un nouvel article 968, selon lequel les actifs mentionnés à l'article 965 du même code grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier ou du titulaire du droit pour leur valeur en pleine propriété. Toutefois, en application du deuxième alinéa et du 1° de ce même article 968, lorsque la constitution de l'usufruit résulte « *de l'application de l'article 757 du code civil, de l'article 767 du même code dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2001-1135 du 3 décembre 2001 relative aux droits du conjoint survivant et des enfants adultérins et modernisant diverses dispositions de droit successoral, de l'article 1094 dudit code dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités ou de l'article 1098 du même code* », ces actifs sont compris dans les patrimoines de l'usufruitier et du nu-propriétaire suyvant les proportions fixées par l'article 669 du CGI, qui fixe le barème déterminant la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit, sous forme de quotité de la valeur de la propriété entière, pour la liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière.

Selon le second alinéa du A du paragraphe IX de l'article 31 de la loi déferée, s'agissant des démembrements opérés en application de l'article 757 du code civil, la règle de répartition précitée s'applique uniquement aux démembrements opérés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Le nouvel article 968 du CGI transpose ainsi aux actifs immobiliers visés par l'IFI les règles aujourd'hui prévues pour l'ISF par l'article 885 G du CGI.

Comme pour l'ISF, il est prévu qu'en principe, lorsqu'un bien immobilier est grevé d'un usufruit ou d'un droit d'usage personnel, celui-ci est compris dans le patrimoine de l'usufruitier. Toutefois, une imposition répartie entre usufruitier et nu-propriétaire est prévue lorsque le démembrement prend sa source directe dans la loi, en application des articles 757 (usufruit du conjoint survivant en présence d'enfants ou descendants de l'époux précédé), 1094 (en l'absence d'enfant et de descendant) ou 1098 du code civil (usufruit forcé du conjoint survivant en présence d'enfants d'un premier lit).

Deux changements sont prévus par l'article contesté par rapport aux règles en vigueur pour l'ISF : le 1° de l'article fait référence à l'usufruit légal du conjoint survivant en présence d'enfants ou descendants de l'époux prédécédé prévu à l'article 757 du code civil, qui bénéficie donc désormais de l'imposition répartie ; à l'inverse, il n'est plus fait référence à l'ancien régime prévu à

l'article 767 du code civil, applicable aux décès survenus avant le 1<sup>er</sup> juillet 2002.

– Les sénateurs requérants soutenaient notamment que les dispositions du 1<sup>o</sup> de l'article 968 méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques. Selon eux, en traitant différemment la situation de l'usufruitier et du nu-proprétaire selon que l'usufruit a été créé conventionnellement ou légalement, le législateur aurait fait preuve d'incohérence. Ils contestaient également, au regard du principe d'égalité devant la loi, l'application du 1<sup>o</sup> de l'article 968 aux démembrements résultant de l'application de l'article 757 du code civil seulement lorsqu'ils sont postérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2018. Enfin, en imposant la prise en compte de biens grevés d'usufruit dans le patrimoine du nu-proprétaire pour l'assiette de l'IFI, y compris lorsque le démembrement n'a pas été voulu par le nu-proprétaire, le législateur aurait porté atteinte au droit de propriété.

– S'agissant de l'IGF et de l'ISF, le Conseil constitutionnel avait déjà connu de ces questions.

Dans sa décision n<sup>o</sup> 81-133 DC, il avait ainsi jugé « *Considérant que l'impôt sur les grandes fortunes a pour objet, ainsi qu'il vient d'être rappelé à propos de l'article 3 de la loi, de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés par ces biens ; qu'une telle capacité contributive se trouve entre les mains non du nu-proprétaire mais de ceux qui bénéficient des revenus ou avantages afférents aux biens dont la propriété est démembrée ; que, dans ces conditions, et compte tenu des exceptions énumérées par le législateur, celui-ci a pu mettre, en règle générale, à la charge de l'usufruitier ou du titulaire des droits d'usage ou d'habitation, l'impôt sur les grandes fortunes sans contrevenir au principe de répartition de l'impôt selon la faculté contributive des citoyens comme le veut l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* » (cons. 12).

Par ailleurs, par sa décision n<sup>o</sup> 98-405 DC, il avait jugé que « *l'impôt de solidarité sur la fortune a pour objet de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés par ces biens ; qu'en effet, en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt de solidarité sur la fortune est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables* » (cons. 27).

– S'agissant du grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, la ligne de partage tracée par le législateur par le 1<sup>o</sup> de l'article 968 se revendiquait d'une logique qui avait prévalu dans le droit applicable à l'ISF de 1981 à 2002.

Par dérogation au principe selon lequel l'usufruitier supporte seul l'imposition à l'ISF pour le bien démembré lorsque le démembrement procède de sa volonté (à la suite d'une convention ou d'un testament), cette charge est partagée lorsque le démembrement résulte directement de l'application d'une disposition légale en matière de succession ou de libéralité.

S'inscrivant dans sa jurisprudence, le Conseil constitutionnel a considéré que la distinction opérée par le législateur répondait à des critères cohérents et rationnels. Il a en effet jugé possible pour le législateur d'imposer une charge plus importante à l'usufruitier lorsque l'usufruit est recueilli à la suite d'un démembrement de propriété résultant d'une convention ou d'un testament. Corrélativement, lorsque le démembrement prend sa source directe dans la loi, le législateur peut imposer le nu-propiétaire et l'usufruitier à hauteur de la valeur respective de leur nue-propiété et de leur usufruit. Il a donc jugé la différence de traitement instituée par le premier alinéa et le 1<sup>o</sup> de l'article 968 conforme au principe d'égalité devant les charges publiques.

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a écarté un grief tiré de l'atteinte au droit de propriété au motif que, dans certaines hypothèses, le nu-propiétaire subit seul la charge de l'IFI. Comme il l'avait déjà jugé pour l'ISF<sup>13</sup>, le Conseil a tout d'abord considéré qu'« *En instituant un impôt sur la fortune immobilière, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits immobiliers* ». Il a ensuite relevé que « *le législateur n'a, compte tenu du tarif de cet impôt limité aux redevables dont le patrimoine immobilier a une valeur nette taxable égale ou supérieure à 1 300 000 euros, pas porté atteinte au droit de propriété* » (paragr. 57).

Il a en conséquence déclaré conforme à la Constitution le second alinéa de l'article 968 et le 1<sup>o</sup> de cet article.

– En revanche, le Conseil constitutionnel a considéré que le législateur avait méconnu le principe d'égalité en traitant différemment les titulaires d'usufruits constitués en application de l'article 757 du code civil selon la date de constitution de l'usufruit.

En effet, depuis le déplacement, par la loi du 3 décembre 2001 mentionnée ci-dessus, des dispositions de l'article 767 du code civil à l'article 757 du même code, le droit en vigueur applicable à l'ISF comporte une exception à la répartition énoncée ci-dessus, résultant de l'article 885 G du CGI, entre les usufruits conventionnels ou testamentaires et les usufruits résultant directement

---

<sup>13</sup> Décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 11.

de la loi. Aucune mesure de coordination n'ayant, en 2001 ou depuis lors, été prise à l'article 885 G, les usufruitiers en application de l'article 757 du code civil supportent l'entièreté de la charge de l'ISF.

Au contraire, comme exposé précédemment, la loi déferée prévoit, au nouvel article 968 du CGI, un partage entre le nu-propiétaire et l'usufruitier lorsque la constitution de l'usufruit résulte de l'application de l'article 757 du code civil ou de l'article 767 du même code dans sa rédaction antérieure à la loi du 3 décembre 2001. Toutefois, le second alinéa du A du paragraphe IX de l'article 31 de la loi déferée prévoyait de n'appliquer cette règle de partage qu'aux démembrements postérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2018. Par dérogation, pour les démembrements antérieurs à cette date, l'usufruitier devait supporter seul la charge de l'IFI, le nu-propiétaire en étant corrélativement déchargé.

Cette différence de traitement procédait selon le législateur de l'intérêt de reproduire à l'identique le régime qui prévalait pour l'ISF pour les démembrements résultants de l'article 757 du code civil antérieurs à l'entrée en vigueur de l'IFI.

Toutefois, le Conseil constitutionnel a jugé que, ce faisant, le législateur avait introduit entre les titulaires d'usufruits une différence de traitement qui n'était ni justifiée par une différence de situation ni par un motif d'intérêt général. Il a donc censuré le second alinéa du A du paragraphe IX de l'article 31 de la loi déferée comme contraire au principe d'égalité devant la loi (paragr. 59).

*\* Sur les articles 971 et 972 du CGI*

Le Conseil constitutionnel a par ailleurs validé les articles 971 et 972 du CGI dans leur rédaction résultant de l'article 31 de la loi déferée.

Ces articles soumettent à l'IFI les biens immobiliers faisant l'objet d'un crédit-bail ou d'un contrat de location accession à la propriété immobilière, ainsi que la fraction de la valeur de rachat des contrats d'assurance-vie ou de capitalisation représentative des unités de compte constituées de droits ou biens immobiliers ou de parts de sociétés ou d'organismes détenant de tels biens. Le Conseil constitutionnel a considéré que ces articles ne méconnaissaient ni le principe d'égalité devant les charges publiques ni le droit de propriété (paragr. 60 à 66).

## **b. – Les dispositions relatives aux règles d'évaluation des biens et aux actifs exonérés**

\* L'article 973 inséré dans le CGI par l'article contesté détermine les règles d'évaluation des biens inclus dans l'assiette de l'IFI. En particulier, son



deuxième alinéa instaure, comme pour l'ISF, un abattement de 30 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire.

Si les requérants faisaient grief à cet alinéa de méconnaître le principe d'égalité devant la loi, le Conseil constitutionnel a jugé au contraire que « *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* » (paragr. 69).

\* Le nouvel article 974 du CGI définit le passif déductible de l'assiette de l'IFI. Plusieurs de ses dispositions étaient contestées dans les trois saisines, sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel a néanmoins rejeté ce grief, jugeant en particulier que :

– les règles de déductibilité spécifiques aux prêts prévoyant le remboursement du capital au terme du contrat et aux prêts ne prévoyant pas de terme pour ce remboursement n'instituent pas une présomption de fraude fiscale, mais visent seulement à éviter que la conclusion de tels contrats permette au contribuable de diminuer artificiellement sa base taxable (paragr. 75) ;

– les dispositions interdisant de déduire certains emprunts contractés auprès du redevable, de son conjoint, de son partenaire lié par un PACS, de son concubin ou de ses enfants mineurs ne font que tirer les conséquences des règles d'imposition à l'IFI, qui prévoient une imposition commune des couples mariés, des partenaires liés par un PACS et des concubins, ainsi que l'intégration dans l'assiette des biens des enfants mineurs des membres du foyer imposé, lorsqu'ils en ont l'administration légale (paragr. 76) ;

– c'est afin d'éviter des schémas d'optimisation fiscale que le législateur a édicté la règle selon laquelle lorsque le patrimoine taxable excède cinq millions d'euros et que le montant total des dettes admises en déduction excède 60 % de cette valeur, le montant des dettes excédant ce seuil n'est admis en déduction qu'à hauteur de 50 % de cet excédent (paragr. 77).

\* Le nouvel article 976 du CGI instaure plusieurs mécanismes d'exonération de l'IFI, pour l'essentiel similaires à ceux applicables à l'ISF, au profit des propriétés en nature de bois et forêts, des parts de groupements forestiers ou de groupements fonciers agricoles, ainsi que des biens ruraux loués à long terme.

Alors que les requérants voyaient dans les exonérations en faveur des bois et forêts et des groupements forestiers une violation du principe d'égalité devant la loi, le Conseil constitutionnel a jugé qu'elles répondaient à la volonté du législateur d'« *inciter à l'acquisition et à la détention de biens, dont les rendements sont généralement faibles, qui présentent un intérêt particulier pour l'environnement* » – ce qui constitue un motif d'intérêt général justifiant la différence de traitement avec les autres actifs immobiliers (paragr. 82).

\* L'article 979 du CGI instaure, sur le modèle des règles régissant aujourd'hui l'ISF<sup>14</sup>, un plafonnement de l'IFI : cet impôt ne peut excéder la différence entre le total des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente et 75 % du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente.

Les requérants ne critiquaient ces dispositions que dans la mesure où elles ne permettent pas de déduire les pensions alimentaires des revenus pris en compte dans le calcul du plafonnement, ce qui conférerait un caractère confiscatoire à l'imposition.

Le Conseil constitutionnel a cependant jugé que cette absence de prise en compte des pensions alimentaires, qui sont une charge pesant sur le revenu des redevables, « *n'est pas de nature à conférer à cette imposition un caractère confiscatoire, compte tenu de l'assiette et du tarif de l'impôt sur la fortune immobilière* ». Il a donc écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques (paragr. 86).

### **III. – L'article 85 : répartition spécifique du produit de la CVAE entre la métropole de Lyon et la région Auvergne-Rhône-Alpes**

#### **A. – Présentation des dispositions**

Issu d'un amendement adopté en première lecture par l'Assemblée nationale, l'article 85 prévoit un régime dérogatoire au droit commun pour la répartition du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) entre la région Auvergne-Rhône-Alpes et la métropole de Lyon, afin d'accroître les recettes de cette dernière.

Le produit de la CVAE est partagé entre les différents échelons de collectivités territoriales. Jusqu'en 2015, les départements se voyaient attribuer 48,5 % du

---

<sup>14</sup> À propos duquel le Conseil constitutionnel avait jugé en 2012 que « *le législateur ne saurait rétablir un barème de l'impôt sur la fortune tel que celui qui était en vigueur avant l'année 2012 sans l'assortir d'un dispositif de plafonnement ou produisant des effets équivalents destinés à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 - II*), cons. 33).

produit de cette taxe perçu sur leur territoire, en application du 6° du paragraphe I de l'article 1586 du CGI et les régions 25 % du produit de cette taxe perçu sur leur territoire, en application de celles du 3° de l'article 1599 *bis* du même code.

Le paragraphe I de l'article 89 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 a modifié cette répartition, en transférant 25 points du produit de la CVAE des départements aux régions : ces dernières en perçoivent désormais 50 %, tandis que la part revenant aux premiers est ramenée à 23,5 %. Les communes continuent par ailleurs de recevoir 26,5 % de ce produit, en vertu du 5° du paragraphe I de l'article 1379 du CGI.

L'objectif du législateur était double. D'une part, il avait entendu accorder aux régions une ressource fiscale dynamique en lien avec le renforcement de leur rôle en matière de développement économique. D'autre part, il avait entendu que ce transfert serve de base à la compensation financière des transferts de certaines compétences.

À cette dernière fin, le paragraphe III de ce même article 89 a modifié le mécanisme de compensation financière des transferts de compétences des départements aux régions opérés par la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République, dite « NOTRe »<sup>15</sup>. Ce paragraphe III prévoit le versement par les régions d'une « *attribution de compensation financière* » aux départements, laquelle « *est égale à la différence entre le montant correspondant à 25 % du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée perçue par le département l'année précédant celle de la première application du présent article et le coût net des charges transférées calculé selon les modalités définies au V de l'article 133 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 précitée. Elle ne peut être indexée* ». Ainsi, s'il existe une différence entre la fraction de 25 % du produit de la CVAE « perdue » par le département depuis 2016, appréciée par référence à cette même année, et le coût net des charges transférées à la région, appréciées lors du transfert, la région reverse cette différence au département sous la forme de l'« *attribution de compensation financière* ». Celle-ci est due annuellement par la région et n'est pas indexée. Si elle est négative, c'est-à-dire si le transfert de 25 % du produit de la CVAE à la région se révèle insuffisant pour compenser les charges départementales qui lui ont été transférées, la région « *peut* » demander au département de lui verser le montant correspondant.

---

<sup>15</sup> L'article 15 de cette loi a procédé au transfert aux régions des compétences des départements en matière de transports interurbains réguliers et à la demande (article L. 3111-1 du code des transports) à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, et en matière de transports scolaires (article L. 3111-7 du code des transports) à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2017. Le paragraphe V de l'article 133 de cette loi prévoit que ces transferts de compétences « *sont accompagnés du transfert concomitant par le département (...) des ressources nécessaires à l'exercice normal de ces compétences* ».

\* Afin d'examiner la situation particulière des territoires dans lesquels les départements n'exerçaient pas directement les compétences transférées aux régions, le Gouvernement a remis en 2016 un rapport au Parlement dont les deux principales conclusions étaient les suivantes<sup>16</sup> :

– « *la mise en œuvre de la nouvelle répartition du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) entre les régions et les départements n'est pas conditionnée à un transfert effectif de la compétence relative aux transports* » ;

– « *la situation particulière de la région d'Île-de-France appelle la mise en place d'une dotation spécifique* » ; en effet, en Île-de-France, l'ensemble des transports relève de la compétence d'un établissement public *sui generis*, le syndicat des transports d'Île-de-France (STIF) et cette organisation n'a pas été remise en cause par la loi « NOTRE ».

Conformément à ce que proposait ce rapport, la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 a prévu que les départements franciliens conservent le « stock » de CVAE – c'est-à-dire le produit de la fraction de CVAE transférée à la région, dont le montant est cristallisé en 2016, tandis que la totalité des recettes supplémentaires par rapport à cette référence revient à la région Île-de-France. À cet effet, l'article 146 de la même loi a ajouté au paragraphe III de l'article 89 de la loi de finances pour 2016 un C qui met à la charge de la région Île-de-France une « *dotation de compensation du transfert de la CVAE* », due annuellement à chaque département, et égale, en substance, au montant de la fraction de 25 % du produit de la CVAE « perdue » par le département, appréciée par référence à l'année 2016. Le montant de cette dotation est ainsi figé, de sorte que la région Île-de-France bénéficie des recettes supplémentaires procurées par l'évolution du produit de l'impôt.

\* Ce dispositif a été contesté devant la juridiction administrative, notamment par le département de la Seine-Saint-Denis qui, à cette occasion, a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité visant les dispositions des I et III de l'article 89 de la loi de finances pour 2016, dans leur rédaction issue de la loi de finances pour 2017.

Le Conseil d'État a décidé, par une décision *Département de la Seine Saint-Denis* du 28 juillet 2017<sup>17</sup>, de ne pas renvoyer cette QPC au Conseil constitutionnel. Il a en effet écarté la thèse des départements franciliens selon

---

<sup>16</sup> Citées dans le rapport général n° 108 (Sénat – 2017-2018) de M. Albéric de Montgolfier au nom de la commission des finances, déposé le 23 novembre 2017, tome III, volume 1, p. 141.

<sup>17</sup> CE 28 juillet 2017, n° 410616, *Département de la Seine Saint-Denis*.

laquelle, en 2016 et 2017, le législateur aurait eu pour seul objectif de compenser financièrement le transfert de compétences prévu par la loi « NOTRe ». Il a ainsi jugé qu'il ressort « *des travaux préparatoires relatifs à l'article 89 de la loi de finances pour 2016 et à l'article 146 de la loi de finances pour 2017 que le législateur a, outre la compensation financière du transfert de compétences opéré, en matière de transport public, au profit des régions, à l'exception de l'Île-de-France, entendu également transférer aux régions une part plus importante de recettes fiscales dynamiques en lien avec le renforcement de leur rôle en matière de développement économique. Dès lors qu'il lui revient, en application de l'article 34 de la Constitution, de déterminer les ressources des collectivités locales ainsi que les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes nature, le législateur pouvait, sans méconnaître les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, transférer uniformément, pour l'ensemble des régions, y compris l'Île-de-France, l'évolution du quart des recettes issues de la CVAE par rapport au niveau dont les départements avaient bénéficié en 2016. En outre, en tenant compte, dans le calcul des compensations financières versées par les régions aux départements, du coût net des charges transférées par les seconds aux premières en matière de transport ailleurs qu'en Île de France, le législateur n'a pas davantage méconnu ces principes et a satisfait aux dispositions de la seconde phrase du 4<sup>ème</sup> alinéa de l'article 72-2 de la Constitution, seules applicables en l'espèce, qui prévoient que "toute création ou extension de compétences ayant pour conséquence d'augmenter les dépenses des collectivités territoriales est accompagnée de ressources déterminées par la loi" ».*

\* Selon M. Thomas Rudigoz, l'un des auteurs de l'amendement à l'origine de l'article 85 contesté se justifie parce que « *la métropole de Lyon n'a transféré aucune des missions visées à l'article 15 de la loi NOTRe, soit parce qu'il s'agit de missions qu'elle n'exerce pas, soit parce que cette loi reconnaît le statut particulier de la collectivité métropolitaine et a prévu des dérogations spécifiques concernant ce transfert de compétence. De plus, la métropole lyonnaise exerce les compétences économiques pleines et entières normalement dévolues aux départements et, sur son territoire, elle constitue la principale collectivité en matière de stratégie économique* ». Il a également souligné dans les débats, en première lecture, que « *la région doit effectuer des versements au profit de la métropole, car certaines de ses compétences ne sont pas exercées sur le territoire de la métropole : les transports non urbains et scolaires* » et que « *Hormis les transports scolaires interdépartementaux, c'est-à-dire entre la métropole et le département du Rhône, qui coûtent 1 million d'euros, la région Auvergne-Rhône-Alpes reverse à la métropole de Lyon la quasi-totalité des 130 millions d'euros qu'elle perçoit* ».

## B. – Analyse de constitutionnalité

Les requérants formulaient deux critiques à l'encontre de l'article 85. D'une part, les députés auteurs de la deuxième saisine et les sénateurs requérants soutenaient qu'il n'avait pas sa place en deuxième partie de la loi de finances. D'autre part, les députés auteurs des deux saisines et les sénateurs requérants lui reprochaient d'instituer, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, plusieurs différences de traitement injustifiées. Une première discrimination aurait été créée au détriment de la région Auvergne-Rhône-Alpes, qui serait la seule région privée des recettes supplémentaires procurées par l'évolution du produit de la CVAE au-delà de la situation de référence de l'année du transfert du produit d'un quart de cet impôt aux régions. Une deuxième discrimination aurait été créée entre la métropole de Lyon, qui bénéficie de ces recettes supplémentaires, et les départements de la région Auvergne-Rhône-Alpes, qui n'en bénéficient pas. Une troisième discrimination aurait été créée entre la métropole de Lyon et les départements de la région Île-de-France, qui ne bénéficient pas de ces recettes supplémentaires alors même qu'ils se trouvent dans la même situation que cette métropole puisque la région Île-de-France, comme la région Auvergne-Rhône-Alpes, ne s'est pas vu transférer de compétences en matière de transports par la loi du 7 août 2015.

Le Conseil constitutionnel a jugé les dispositions de l'article 85 contraires au principe d'égalité devant les charges publiques, comme n'étant pas fondées sur des critères objectifs et rationnels. Il ne s'est donc pas prononcé sur le grief de procédure invoqué par les députés auteurs de la deuxième saisine et les sénateurs requérants.

Après avoir présenté les dispositions de l'article 85 (paragr. 104), le Conseil constitutionnel a rappelé l'intention du législateur : « *En adoptant l'article 85, le législateur a entendu corriger ce qu'il a identifié comme étant "une anomalie fiscale" résultant du transfert à la région Auvergne-Rhône-Alpes de 25 points du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises perçue sur le territoire de la métropole de Lyon. Selon les travaux préparatoires de cet article 85, le basculement au profit des régions d'une fraction du produit de cet impôt, prévu par l'article 89 de la loi du 29 décembre 2015, avait vocation à compenser les transferts de compétences en matière de transports opérés par la loi du 7 août 2015. Or, aucune de ces compétences n'ayant été transférée à la région Auvergne-Rhône-Alpes, le législateur a estimé que "la métropole de Lyon ne doit pas être soumise au transfert de recettes fiscales au profit de la région Auvergne-Rhône-Alpes"* » (paragr. 107).

Puis, le Conseil constitutionnel a confronté cette analyse des raisons ayant déterminé le transfert des régions d'une fraction du produit de la CVAE par la

loi du 29 décembre 2015 à l'objectif alors poursuivi par le législateur. Il a jugé, ce qui s'accorde avec la décision précitée du Conseil d'État *Département de Seine-Saint-Denis* : « *Il ressort, toutefois, des travaux préparatoires de l'article 89 de la loi du 29 décembre 2015 que le législateur a, outre la compensation financière du transfert de compétences opéré, en matière de transport public, au profit des régions, entendu également transférer aux régions une part plus importante de recettes fiscales dynamiques en lien avec le renforcement de leur rôle en matière de développement économique* » (paragr. 108).

Or, comme le Conseil l'a relevé, « *si la région Auvergne-Rhône-Alpes ne s'est pas vu transférer une compétence en matière de transports sur le territoire de la métropole de Lyon, ses compétences en matière de développement économique ont, d'une manière générale, été renforcées* » (même paragr.).

Par conséquent, il a jugé qu'« *en annulant l'intégralité du transfert de ressources opéré par l'article 89 de la loi du 29 décembre 2015 pour le seul cas de la métropole de Lyon et la région Auvergne-Rhône-Alpes, le législateur ne s'est pas fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but qu'il s'est proposé* » (paragr. 109).

Ce faisant, le Conseil constitutionnel a censuré non le principe même de l'affectation de ressources au profit de la métropole de Lyon prévue par les dispositions contestées, mais le fait que celles-ci revenaient, au nom de l'absence de transfert de compétences en matière de transports à la région Auvergne-Rhône-Alpes, non pas sur une partie mais sur la totalité du transfert financier opéré par l'article 89 de la loi du 29 décembre 2015, qui avait pourtant un double objet – soutenir financièrement les régions dans l'exercice de leurs compétences économiques, et compenser aux régions des transferts de compétences départementales.

Sans se prononcer sur le grief de procédure, le Conseil constitutionnel a donc jugé l'article 85 contraire au principe d'égalité devant les charges publiques, faute d'être fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but poursuivi.