

## Commentaire

### Décision n° 2018-752 QPC du 7 décembre 2018

*Fondation Ildys*

*(Exonération de taxe d'habitation en faveur de certains établissements publics)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 1<sup>er</sup> octobre 2018 par le Conseil d'État (décision n° 422050 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la fondation Ildys portant sur les dispositions du 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2018-752 QPC du 7 décembre 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *et d'assistance* » figurant au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement.

#### **I. – Les dispositions contestées**

##### **A. – Historique et objet des dispositions contestées**

##### **1. – Principales caractéristiques du régime 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 créés au cours 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, ainsi que les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, en remplacement des anciennes contributions foncières et de la contribution mobilière.

Depuis la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, le produit de la taxe d'habitation est entièrement réservé aux communes et à leurs groupements à fiscalité propre.

\* Le champ d'application de la taxe d'habitation est défini par le paragraphe I de l'article 1407 du CGI, qui prévoit qu'elle est due :

- pour tous les locaux meublés affectés à l’habitation (1°) ;
- pour les locaux meublés conformément à leur destination, occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés et qui ne sont pas retenus pour l’établissement de la cotisation foncière des entreprises (CFE) (2°) :
- pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par les organismes de l’État, des départements et des communes, ainsi que, sauf exceptions prévues au 1° du paragraphe II de l’article 1408 (voir *infra*), par les établissements publics (3°). Le Conseil d’État a précisé que ces « *organismes* » sont ceux qui, rattachés à l’État ou à une collectivité territoriale, disposent d’une personnalité juridique propre<sup>1</sup>.

En revanche, certains locaux, énumérés au paragraphe II de l’article 1407, ne sont pas imposables, notamment les « *bureaux des fonctionnaires publics* ». Selon le juge administratif, cette mention ne permet pas, en raison des dispositions précitées du paragraphe I, d’exonérer par principe les locaux occupés par des établissements publics. Ces locaux sont donc soumis à la taxe si trois conditions sont remplies : être meublés ; ne pas présenter de caractère industriel et commercial (sont imposables, par exemple, les locaux à usage de bureaux ou de salles de réunion) ; ne pas être librement accessibles au public (sans quoi ils ne peuvent être regardés comme affectés à l’habitation)<sup>2</sup>.

Le paragraphe I de l’article 1408 du CGI précise que « *la taxe est établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables* ». Il en résulte que la 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).

\* Sont prévus plusieurs dégrèvements de taxe d’habitation, dont la liste a récemment été complétée par la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, qui a créé un dégrèvement au profit des ménages en fonction du montant de leur revenu fiscal de référence. Institué à compter des impositions de 2018 puis de manière progressive d’ici 2020, ce dégrèvement doit permettre, au terme de cette période de trois ans, à environ 80 % des foyers d’être dispensés du paiement de la taxe d’habitation au titre de leur résidence principale.

---

<sup>1</sup> CE, Ass., 23 févr. 2001, *Commission des opérations de bourse*, n° 204425.

<sup>2</sup> CE, 21 juin 1996, *Chambre de commerce et d’industrie de Gray-Vesoul*, n° 157433.

Plusieurs exonérations sont par ailleurs prévues par le paragraphe II de l'article 1408 du CGI. En particulier, son 1<sup>o</sup>, critiqué dans la QPC objet de la décision commentée, vise les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que le centre national (CNFPT) et les centres de gestion de la fonction publique territoriale.

## **2. – L'exonération prévue en faveur de certains établissements publics**

L'exonération de taxe d'habitation en cause était initialement instituée au seul bénéfice des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance : elle est issue de l'article 8 de l'ordonnance n<sup>o</sup> 59-108 du 7 janvier 1959 portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes, qui prévoyait que *« les organismes de l'État, des départements et des communes ainsi que les établissements publics à l'exception des établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance sont passibles de la taxe d'habitation pour les locaux meublés sans caractère industriel et commercial qu'ils occupent »*<sup>3</sup>.

Cette exonération a ensuite été reprise au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI par la loi du 31 décembre 1973 précitée.

L'article 67 de la loi n<sup>o</sup> 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 en a étendu le bénéfice au CNFPT et aux centres de gestion de la fonction publique territoriale, sous la forme d'un renvoi aux établissements *« visés aux articles 12 et 13 de la loi n<sup>o</sup> 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale »*.

## **3. – La portée de l'exonération en faveur des établissements publics d'assistance**

\* Parmi les établissements exonérés de taxe d'habitation sur le fondement du 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI, figurent les établissements publics d'assistance.

Ces établissements se caractérisent par l'exercice de missions de service public dans des secteurs qui ressortissent principalement aux domaines sanitaire, médical, social ou médico-social. Relèvent en pratique de cette catégorie, par exemple, les hôpitaux (établissements publics de santé), les centres communaux ou intercommunaux d'action sociale, les caisses de crédit municipal ou encore les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) publics.

---

<sup>3</sup> Cette ordonnance de 1959 posait le principe de la réforme de la fiscalité locale, qui n'est devenue effective qu'avec la loi du 31 décembre 1973 précitée.

En revanche, dans une décision portant précisément sur la notion d'établissement public d'assistance au sens du 1° du paragraphe II de l'article 1408, le Conseil d'État a considéré que l'Office national des anciens combattants et victimes de guerre (ONAC), « *établissement public de l'État dont l'objet, tel qu'il est défini à l'article D. 431 du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre, est de "veiller en toute circonstance sur les intérêts matériels et moraux de ses ressortissants" et dont les missions, énumérées à l'article D. 432 du même code, ne se limitent pas au domaine de l'aide sociale et à la gestion d'institutions sociales et médico-sociales, ne constitue pas un établissement public d'assistance* »<sup>4</sup>. Il s'en déduit que cette notion désigne, selon le Conseil d'État, les établissements publics dont les missions se limitent au domaine de l'aide sociale et à la gestion d'institutions sociales et médico-sociales.

\* La portée de l'exonération en faveur de ces établissements publics d'assistance dépend des conditions dans lesquelles y sont accueillis leurs usagers.

Lorsque les usagers « n'habitent » pas dans l'établissement (parce qu'ils n'y sont que de passage ou parce que, même hébergés, ils n'ont pas « *la disposition ou la jouissance des locaux* » au sens de la première phrase de l'article 1408 du CGI), l'exonération porte sur l'ensemble des locaux. Tel est le cas par exemple pour un centre d'action sociale ou pour un hôpital.

En revanche, si les usagers de l'établissement y ont la disposition privative d'un logement, ils sont personnellement soumis à la taxe d'habitation<sup>5</sup>. L'exonération prévue au 1° du paragraphe II de l'article 1408 ne produit alors d'effet qu'à l'égard des locaux communs de l'établissement : salles de réunion, bureaux, réfectoire, *etc.*

\* La jurisprudence administrative a, conformément à la lettre du 1° du paragraphe II de l'article 1408 du CGI, écarté l'application de l'exonération à des personnes morales de droit privé<sup>6</sup>.

Les établissements privés d'assistance à but non lucratif sont donc soumis à la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun. Ceux à but lucratif sont en

---

<sup>4</sup> CE, 9 février 2000, *Office national des anciens combattants et victimes de guerre (ONAC)*, n° 188160.

<sup>5</sup> Selon l'administration, l'usager n'a pas la disposition privative de son logement s'il est hébergé en dortoir ou si la réglementation de l'établissement comporte notamment : l'obligation pour les personnes valides de prendre les repas en commun et, par suite, l'interdiction de cuisiner ; une limitation des heures de visite ou, à tout le moins, l'interdiction des visites de nuit ; le libre accès des chambres au personnel ainsi qu'au gestionnaire de l'établissement (BOI-IF-TH-10-20-20-20160706, § 300).

<sup>6</sup> CAA Bordeaux, 27 mars 2001, *Association Sauvegarde de l'enfance en pays basque*, n° 00BX00119.

revanche soumis à la CFE<sup>7</sup>, ce qui, en application des dispositions précitées du 2° de l'article 1407, les exclut du champ d'application de la taxe d'habitation.

L'application de la taxe d'habitation à ces établissements privés d'assistance à but non lucratif obéit à la même distinction selon que les personnes qu'ils reçoivent peuvent être considérées ou non comme y disposant d'un logement à titre privatif.

Lorsque c'est le cas, la taxe d'habitation est due, d'une part, par chacune de ces personnes en fonction du logement occupé et, d'autre part, par l'établissement lui-même au titre des locaux communs. Dans le cas contraire, les locaux sont imposés à la taxe d'habitation, sous une cote unique, au nom du gestionnaire de l'établissement. L'impôt porte alors sur l'ensemble des locaux, que ceux-ci soient affectés aux personnes assistées ou qu'ils soient à usage commun (salles de réunion, réfectoires, etc.) ou administratif (bureaux)<sup>8</sup>.

Toutefois, pour certains établissements privés à but non lucratif accueillant des personnes âgées dépendantes, le législateur a récemment prévu, dans la loi du 30 décembre 2017 précitée, un dégrèvement visant à tenir compte des dégrèvements et exonérations de taxe d'habitation dont ces personnes auraient bénéficié si elles avaient été personnellement redevables de cette taxe. Ces dispositions, figurant à l'article 1414 D du CGI, légalisent une pratique jusqu'alors admise, sur réclamation, par l'administration fiscale<sup>9</sup> et tendent à éviter une répercussion de la taxe sur le prix de journée réclamé aux pensionnaires. Par définition, ce dégrèvement ne s'applique pas aux locaux communs et administratifs de ces établissements, mais seulement aux locaux d'habitation.

\* Pas plus que pour les établissements publics, il n'existe de définition de la notion d'établissement privé d'assistance. Toutefois, par parallélisme avec les premiers, il s'agit principalement des personnes morales de droit privé intervenant dans le champ sanitaire, médical, social ou médico-social.

Certaines d'entre elles exercent des missions de service public.

Tel est le cas des établissements privés de santé assurant le service public hospitalier dans les conditions prévues aux articles L. 6112-2 et L. 6112-3 du code de la santé publique (CSP). Ce dernier vise ainsi les établissements de santé privés habilités à

---

<sup>7</sup> En application de l'article 1447 du CGI, qui soumet à la CFE les personnes « qui exercent à titre habituel une activité professionnelle », ce qui exclut les activités sans but lucratif.

<sup>8</sup> Voir par exemple CAA Marseille, 25 avril 2000, *Association du centre médical docteur Bouffard-Vercelli*, n° 97-11546 et CE, 26 juin 2002, *Association du centre médical docteur Bouffard-Vercelli*, n° 223362.

<sup>9</sup> BOI-IF-TH-50-30-20-20120912.

assurer le service public hospitalier et qualifiés d'établissements de santé privés d'intérêt collectif (ESPIC) en application de l'article L. 6161-5 (qui sont nécessairement à but non lucratif) et les autres établissements de santé privés habilités, par le directeur général de l'agence régionale de santé, à assurer le service public hospitalier (ce qui peut concerner des établissements à but lucratif et des établissements à but non lucratif autres que des ESPIC).

Tel est le cas également des établissements privés qui exercent une action sociale et médico-sociale au sens de l'article L. 311-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF). Cet article précise qu'une telle mission peut être accomplie notamment par des « *institutions sociales et médico-sociales* », qui sont définies comme les personnes morales de droit public ou privé « *gestionnaires d'une manière permanente des établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés à l'article L. 312-1* ». Parmi ces derniers, figurent par exemple :

- « *Les établissements ou services d'enseignement qui assurent, à titre principal, une éducation adaptée et un accompagnement social ou médico-social aux mineurs ou jeunes adultes handicapés ou présentant des difficultés d'adaptation* » (2° du paragraphe I de l'article L. 312-1) ;
- « *Les établissements ou services (...) d'aide par le travail* » (a du 5° du même paragraphe) ;
- « *Les établissements et les services qui accueillent des personnes âgées ou qui leur apportent à domicile une assistance dans les actes quotidiens de la vie, des prestations de soins ou une aide à l'insertion sociale* » (6° du même paragraphe), ce qui inclut notamment les EHPAD ;
- ou encore « *Les établissements et les services (...) qui accueillent des personnes handicapées (...) ou des personnes atteintes de pathologies chroniques, qui leur apportent à domicile une assistance dans les actes quotidiens de la vie, des prestations de soins ou une aide à l'insertion sociale ou bien qui leur assurent un accompagnement médico-social en milieu ouvert* » (7° du même paragraphe).

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

La fondation Ildys est une fondation reconnue d'utilité publique intervenant dans les secteurs sanitaire, social et médico-social. Elle a le statut d'ESPIC, certifié par la Haute autorité de santé. À l'appui d'une demande de décharge des cotisations supplémentaires de taxe d'habitation auxquelles elle a été assujettie, au titre des années 2015 et 2016, à raison de l'un de ses établissements sanitaires situés à Roscoff, elle a soulevé devant le tribunal administratif de Rennes une QPC portant sur le 1°

du paragraphe II de l'article 1408 du CGI.

Cette QPC a été transmise au Conseil d'État qui, par la décision précitée du 1<sup>er</sup> octobre 2018, l'a renvoyée au Conseil constitutionnel, au motif que « *le moyen tiré de ce qu'elles [les dispositions du 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408] portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

Ni la décision du Conseil d'État, ni le mémoire de la fondation requérante ne précisait la version dans laquelle les dispositions contestées étaient renvoyées au Conseil constitutionnel. Il revenait donc à ce dernier de la déterminer. La QPC devant être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il était saisi des dispositions du 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement (paragr. 1).

La fondation Ildys soutenait que ces dispositions méconnaissaient les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, au motif qu'elles réservent le bénéfice de l'exonération de taxe d'habitation aux seuls établissements publics d'assistance, en excluant ainsi les établissements privés d'assistance à but non lucratif.

Au vu des griefs soulevés, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait sur les mots « *d'assistance* » figurant au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI (paragr. 4).

### **A. – L'intervention**

La Fédération des établissements d'enseignement supérieur d'intérêt collectif (FESIC) avait demandé à intervenir au soutien de la QPC. Conformément au deuxième alinéa de l'article 6 du règlement du Conseil constitutionnel sur la procédure suivie pour les QPC, les interventions ne sont recevables que si les intéressés justifient d'un intérêt spécial.

Lorsque le Conseil constitutionnel restreint le champ de la QPC en fonction des griefs du requérant, l'intérêt à agir des personnes ayant demandé à intervenir

s'apprécie au regard de ce champ restreint. Ainsi, le Conseil a déjà refusé d'admettre des interventions au motif que, après restriction du champ de la QPC, elles ne comportaient aucun grief à l'encontre des dispositions contestées<sup>10</sup>. Par ailleurs, dans le cas où les griefs de la partie intervenante portent à la fois sur les dispositions contestées et sur des dispositions renvoyées mais exclues du champ de la QPC par le Conseil, l'intervention est admise dans la seule mesure où elle porte sur les dispositions contestées<sup>11</sup>.

En l'espèce, la FESIC, qui rassemble des établissements privés d'enseignement supérieur à but non lucratif soumis à la taxe d'habitation, faisait valoir que ces derniers ne pouvaient bénéficier de l'exonération prévue au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l'article 1408 du CGI. Toutefois, dès lors que le champ de la QPC était restreint aux mots « *et d'assistance* », cette fédération n'avait pas, compte tenu de son objet, d'intérêt spécial à agir – quand bien même elle développait des arguments portant non seulement sur les établissements d'enseignement, mais aussi sur les établissements d'assistance. Le principe retenu par le Conseil constitutionnel est qu'un intervenant ne saurait étendre le champ de la QPC, qui ne peut être déterminé que par le requérant, et que l'éventuelle délimitation plus étroite des dispositions contestées, faite par le Conseil constitutionnel, ne fait que traduire les intentions du requérant. Par conséquent, le Conseil constitutionnel n'a pas admis son intervention (paragr. 6).

## **B. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques**

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789 : « *La loi (...) doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec*

---

<sup>10</sup> Décisions n° 2015-506 QPC du 4 décembre 2015, *M. Gilbert A. (Respect du secret professionnel et des droits de la défense lors d'une saisie de pièces à l'occasion d'une perquisition)*, cons. 9 ; n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B. (Subordination de la mise en mouvement de l'action publique en matière d'infractions fiscales à une plainte de l'administration)*, paragr. 6.

<sup>11</sup> Décision n° 2017-623 QPC du 7 avril 2017, *Conseil national des barreaux (Secret professionnel et obligation de discrétion du défenseur syndical)*, paragr. 18. Voir également, dans le même sens, la décision n° 2017-665 QPC du 20 octobre 2017, *Confédération générale du travail - Force ouvrière (Licenciement en cas de refus d'application d'un accord en vue de la préservation ou du développement de l'emploi)*, paragr. 4 et les décisions n°s 2017-681 QPC du 15 décembre 2017, *Société Marlin (Exonération de la taxe sur les locaux à usage de bureaux)*, paragr. 3 et 2017-681 R QPC du 16 février 2018, *Société Norbail-Immobilier (Demande de rectification d'erreur matérielle)*.



*l'objet de la loi qui l'établit* »<sup>12</sup>.

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère par ailleurs qu'« *En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. 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* »<sup>13</sup>.

\* Le Conseil constitutionnel a contrôlé à plusieurs reprises la conformité aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques de dispositifs traitant différemment des personnes publiques et des personnes privées.

Ainsi, dans sa décision n° 2014-425 QPC du 14 novembre 2014, alors qu'il était saisi des différences de taux de la taxe sur les contrats d'assurance contre l'incendie, selon qu'elle était due par un établissement d'enseignement public ou par un établissement d'enseignement privé et selon la nature des biens assurés, le Conseil a jugé, de façon générale, « que le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques n'impose pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public ».

Il en déduit qu'en l'espèce « *ce principe ne fait pas davantage obstacle à ce que le législateur prévoie des taux d'imposition différents pour la taxe spéciale sur les contrats d'assurance selon que sont assurés les biens affectés de façon permanente et exclusive à une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'autres biens ; que, par suite, doit être écarté le grief tiré de ce que serait contraire à ce principe la règle prévoyant un taux réduit de la taxe spéciale sur les contrats d'assurance contre l'incendie des bâtiments administratifs des collectivités territoriales, d'une part, et des biens affectés de façon permanente et exclusive à une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, d'autre part, alors que les contrats d'assurance portant sur des biens affectés à des personnes privées, pour des activités de service à caractère non commercial, tel que les établissements d'enseignement privés, sont soumis à un taux d'imposition supérieur* »<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Voir, pour une illustration récente, la décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018, *Société d'exploitation de moyens de carénage (Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises)*, paragr. 4.

<sup>13</sup> *Ibid.*, paragr. 5.

<sup>14</sup> Décision n° 2014-425 QPC du 14 novembre 2014, *Société Mutuelle Saint-Christophe (Taxe spéciale sur les contrats d'assurance contre l'incendie)*, cons. 6.

Auparavant, dans sa décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, le Conseil avait validé des dispositions permettant de faire varier un coefficient de minoration des tarifs des établissements de santé de façon différente selon les catégories d'établissements (publics, privés à but non lucratif, privés à but lucratif, *etc.*). Il s'était, pour cela, fondé sur le fait que ces tarifs pouvaient eux-mêmes, en application d'autres dispositions législatives, « *varier différemment selon les catégories d'établissements* »<sup>15</sup>. Compléter ces dispositions par l'institution d'un coefficient de minoration pouvant varier selon les mêmes critères ne posait donc pas difficulté au regard du principe d'égalité.

Dans le même sens, le Conseil constitutionnel a également jugé dans sa décision n° 2015-723 DC du 17 décembre 2015 « *que les établissements de santé publics et les établissements de santé privés participant au service public hospitalier sont, compte tenu de leurs statuts, placés dans des situations différentes de celle des autres établissements de santé au regard des règles de tarification des soins ; qu'ainsi en prolongeant pour une durée de quatre ans les règles dérogatoires relatives à la détermination de l'assiette de la participation financière des assurés aux frais de soins, le législateur a traité différemment des situations différentes* »<sup>16</sup>.

Dans sa décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015, le Conseil constitutionnel était saisi de la liste des établissements d'enseignement pouvant bénéficier, de la part des employeurs assujettis à la taxe d'apprentissage, des versements libératoires de cette taxe au titre de sa fraction dite du « hors quota »<sup>17</sup>. Il a considéré que la différence de traitement établie au profit des seuls établissements habilités à percevoir ces versements – parmi lesquels figuraient les établissements d'enseignement privés sous contrat avec l'État – était justifiée par une différence de situation : ces établissements étaient « *soit en raison de leur statut, soit en raison de leur mode de gestion, soit en raison de leurs obligations pédagogiques et des contrôles qui s'y rattachent, dans une situation différente des autres établissements d'enseignement* » (cons. 7). Il en a conclu que « *l'exclusion des établissements privés d'enseignement non habilités à percevoir* » cette part de la taxe d'apprentissage – parmi lesquels figuraient les établissements d'enseignement privés hors contrat avec l'État – était « *fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi et en fonction des buts qu'elle se propose* » (cons. 7). Le Conseil a ainsi admis que l'État puisse orienter certaines ressources vers les établissements

---

<sup>15</sup> Décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012 *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013*, cons. 68.

<sup>16</sup> Décision n° 2015-723 DC du 17 décembre 2015, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2016*, cons. 42.

<sup>17</sup> Décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015, *Association Fondation pour l'École (Établissements d'enseignement éligibles à la perception des versements libératoires effectués au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage)*, cons. 7.

d'enseignement qui lui paraissent plus à même, à raison du contrôle qu'il exerce sur eux, de favoriser le type de formations qu'il souhaite promouvoir.

De façon proche, dans sa décision n° 2017-681 QPC du 15 décembre 2017, le juge constitutionnel a considéré qu'en réservant une exonération de taxe sur les locaux à usage de bureaux à certains locaux des établissements d'enseignement publics et privés sous contrat, le législateur a entendu favoriser les établissements participant au service public de l'enseignement : *« l'exclusion du bénéfice de l'exonération des établissements privés d'enseignement hors contrat qui, par leurs obligations, le statut de leur personnel, leur mode de financement et le contrôle auquel ils sont soumis, sont dans une situation différente des établissements publics et des établissements privés sous contrat, est fondée sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi. Par conséquent, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés »*<sup>18</sup>.

Enfin, dans sa récente décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018 précitée, le Conseil a jugé qu'en exonérant de la CFE les collectivités territoriales, les établissements publics et les sociétés d'économie mixte, au titre de la gestion des ports autres que de plaisance, *« le législateur a notamment entendu favoriser l'investissement public dans les infrastructures portuaires »* et a *« ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général »*. Le Conseil relève qu'*« à cette fin, il a réservé le bénéfice de l'exonération aux personnes publiques assurant elles-mêmes la gestion d'un port ainsi qu'aux sociétés à qui elles ont confié cette gestion et dont elles détiennent une part significative du capital »*. Il juge qu'*« en excluant du bénéfice de l'exonération les sociétés, autres que les sociétés d'économie mixte, dont le capital est privé, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »*<sup>19</sup>.

Il a toutefois jugé, dans cette même décision, qu'en excluant du bénéfice de l'exonération d'autres sociétés susceptibles de gérer un port, n'ayant pas le statut de société d'économie mixte, mais dont le capital peut être significativement, voire totalement, détenu par des personnes publiques, telles que des sociétés publiques locales, *« le législateur a, compte tenu de l'objectif qu'il s'est assigné, méconnu les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques »*<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Décision n° 2017-681 QPC du 15 décembre 2017 précitée, paragr. 7.

<sup>19</sup> Décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018 précitée, paragr. 6 à 8.

<sup>20</sup> *Ibid.*, paragr. 9.

## C. – L'application à l'espèce

Comme dans la récente affaire n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018 sur l'assujettissement à la CFE des gestionnaires de ports, la QPC posait la question du traitement fiscal spécifique parfois accordé aux personnes publiques. Elle se distinguait néanmoins de ce précédent, dans la mesure où elle portait sur une différence de traitement reposant sur un critère exclusivement organique, fondé sur le caractère public ou privé de l'établissement d'assistance.

L'exonération de taxe d'habitation contestée ne bénéficie en effet qu'aux établissements publics d'assistance. Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a constaté qu'il en résultait une différence de traitement entre ces derniers et les établissements privés d'assistance à but non lucratif (paragr. 9)<sup>21</sup>.

Le Conseil a ensuite jugé : « *Les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques n'imposent pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public* » (paragr. 10).

Le Conseil constitutionnel s'est ainsi inscrit dans le prolongement de la décision n° 2014-425 QPC du 14 novembre 2014, dans laquelle il avait énoncé le même principe à propos de l'égalité devant l'impôt et les charges publiques<sup>22</sup>. La décision commentée reprend cet énoncé dans l'application du principe d'égalité devant la loi.

Après quoi, le Conseil constitutionnel a jugé, d'une part, qu'« *En instituant une exonération de taxe d'habitation au bénéfice des établissements publics d'assistance, sans l'étendre aux établissements privés d'assistance, le législateur a pu traiter différemment des personnes placées dans des situations différentes* » et, d'autre part, que cette différence de traitement est « *en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels* » (paragr. 11).

Le Conseil constitutionnel a donc écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques et a déclaré conformes à la Constitution les dispositions contestées (paragr. 11 et 12).

---

<sup>21</sup> Les établissements à but lucratif ne sont pas soumis à la taxe d'habitation, mais à la CFE : voir *supra*.

<sup>22</sup> Décision n° 2014-425 QPC du 14 novembre 2014 précitée, cons. 6.