



Commentaire

Décision n° 2019-769 QPC du 22 mars 2019

Mme Ruth S.

(Calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 10 janvier 2019 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 139 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par Mme Ruth S., portant sur le premier alinéa du paragraphe II de l'article 885 V *bis* du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

Dans sa décision n° 2019-769 QPC du 22 mars 2019, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

* Avant son remplacement par l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) par la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) était assorti d'un mécanisme de plafonnement en fonction des revenus du contribuable, prévu à l'article 885 V *bis* du CGI. Dans sa rédaction objet de la QPC (résultant de la loi du 29 décembre 2012 précitée), le paragraphe I de cet article définit les modalités d'application du plafonnement de l'ISF. Selon ce texte, il convient de déterminer deux termes de comparaison :

a) d'une part, le total de l'ISF dû au titre de l'année en cours par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente¹. Le montant de ces impôts est calculé avant imputation des crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires ;

b) d'autre part, le total des revenus français ou étrangers réalisés au cours de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF, des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de

¹ Il s'agit non seulement de l'impôt sur le revenu (IR), mais aussi des autres impositions sur le revenu, notamment les prélèvements sociaux et diverses taxes.

la même année. Doivent toutefois être déduits les frais professionnels et les déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI.

Le mécanisme de plafonnement de l'ISF s'applique lorsque le total des impôts dus (a) est supérieur à 75 % des revenus (b). Dans ce cas, l'excédent constaté vient en diminution de la cotisation d'ISF. En revanche, cet excédent n'est ni imputable sur d'autres impositions ni restituable.

Le premier alinéa du paragraphe II de l'article 885 V *bis* du CGI ajoute une précision concernant la détermination des plus-values et revenus pris en compte au titre du (b) : ils doivent être pris en compte sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements prévus par le CGI, c'est-à-dire à hauteur de leur valeur « brute » (à l'exception des revenus représentatifs de frais professionnels).

Dans le cas des plus-values, immobilières ou mobilières², cela signifie que le montant à retenir est la différence entre, d'une part, le prix de vente et, d'autre part, le prix d'acquisition³ et les frais d'acquisition (au sens de l'article 150 VB du CGI). Il n'est pas tenu compte, en revanche, des abattements pour durée de détention applicables pour la détermination du montant imposable à l'impôt sur le revenu (IR) ou de l'érosion monétaire entre le moment de l'acquisition et celui de la vente.

* Lors du remplacement de l'ISF par l'IFI par la loi du 30 décembre 2017 précitée, ce dispositif de plafonnement a été transposé à l'article 979 du CGI.

B. – Origine de la QPC et question posée

À la suite de la cession, en 2016, d'un immeuble, Mme Ruth S. avait souscrit en 2017 une déclaration au titre de l'ISF, assortie d'une demande de bénéfice du plafonnement prévu à l'article 885 V *bis* du CGI concernant cette plus-value immobilière. Le 12 octobre 2017, elle avait présenté une réclamation contentieuse visant à obtenir le dégrèvement d'une somme correspondant, selon elle, au supplément d'ISF résultant de l'absence d'abattement tenant compte de l'érosion monétaire affectant le montant de cette plus-value.

L'administration fiscale ayant rejeté sa demande, la requérante avait fait assigner le directeur des finances publiques devant le tribunal de grande instance de Paris afin d'obtenir l'annulation de cette décision de rejet et la décharge du supplément d'impôt contesté.

² Les plus-values mobilières placées en report ou en sursis d'imposition sont prises en compte au titre de l'année d'expiration du report ou du sursis.

³ Ou la valeur déclarée, si le bien a été reçu par donation ou succession.

Elle avait soulevé, dans le même temps, une QPC portant sur le premier alinéa du paragraphe II de l'article 885 V *bis* du CGI, dont elle contestait la conformité au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Par l'arrêt précité du 10 janvier 2019, la Cour de cassation a renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel après avoir estimé, tout d'abord, que si la disposition contestée avait déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif de la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012⁴, le Conseil constitutionnel avait jugé, par sa décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016⁵, « *que le législateur ne pouvait, sans méconnaître l'exigence de prise en compte des facultés contributives des contribuables, prévoir l'assujettissement à l'impôt sur le revenu de plus-values de cession de valeurs mobilières, quel que soit le délai écoulé depuis la date d'acquisition des biens cédés, sans égard à l'érosion de la valeur de la monnaie ni application d'aucun abattement sur le montant de la plus-value brute* ». La chambre commerciale en avait déduit que « *cette précision, quant à la portée des exigences découlant pour le législateur du respect du principe d'égalité devant les charges publiques énoncé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, fût-ce pour un autre impôt, constitue un changement de circonstance de droit affectant la portée de la disposition législative considérée, qui en justifie le réexamen* ».

Elle a ensuite considéré que « *la question posée présente un caractère sérieux en ce que les dispositions contestées ont pour effet d'intégrer dans le revenu du contribuable, pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune, des sommes qui, au titre des plus-values, ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année d'imposition ; qu'en l'absence de prise en compte de l'érosion de la valeur de la monnaie ni application d'abattement ou exonération sur le montant de la plus-value brute, ces dispositions sont susceptibles de méconnaître le respect des capacités contributives des contribuables et partant le principe d'égalité devant les charges publiques* ».

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

La requérante reprochait aux dispositions du premier alinéa du paragraphe II de l'article 885 V *bis* du CGI d'inclure dans le revenu en fonction duquel est plafonné l'ISF le montant brut des plus-values réalisées par le contribuable, sans leur

⁴ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 87 à 97 ; art. 2 du dispositif.

⁵ Décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, *Époux M. D. (Exclusion des plus-values mobilières placées en report d'imposition de l'abattement pour durée de détention)*.

appliquer ni abattement pour durée de détention ni aucun autre correctif tenant compte de l'érosion monétaire affectant leur valeur réelle. Elle soutenait que ces dispositions avaient, dès lors, pour effet de majorer artificiellement les revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement. Il en résultait, selon elle, une méconnaissance des capacités contributives des redevables de l'ISF et donc une rupture d'égalité devant les charges publiques.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait uniquement sur les mots « *Les plus-values ainsi que* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article 885 V *bis* du CGI (paragr. 3).

A. – La recevabilité de la QPC

* Dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée, le Conseil constitutionnel avait spécialement examiné l'article 885 V *bis* du CGI, dans sa rédaction rétablie par la loi du 29 décembre 2012 précitée. Il avait jugé conformes à la Constitution, dans les motifs et le dispositif de cette décision, les dispositions de cet article contestées par la requérante.

Dès lors, seul un changement de circonstances pouvait, en application des dispositions combinées du troisième alinéa de l'article 23-2 et du troisième alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, justifier un réexamen de la constitutionnalité de ces dispositions.

* La requérante se prévalait de deux décisions du Conseil constitutionnel pour établir un changement de circonstances :

– la décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, dans laquelle le Conseil constitutionnel a censuré des dispositions prévoyant une imposition au barème de l'IR du montant brut des plus-values de cession de terrains à bâtir, sans aucun dispositif d'abattement pour durée de détention, au motif que « *l'assujettissement des plus-values de cession de terrains à bâtir à l'impôt sur le revenu [...] ainsi qu'aux prélèvements sociaux [...], quel que soit le délai écoulé depuis la date d'acquisition des biens ou droits immobiliers cédés et sans que soit prise en compte l'érosion de la valeur de la monnaie ni que soit applicable aucun abattement sur le montant de la plus-value brute calculée en application des articles 150 V à 150 VB du même code, conduit à déterminer l'assiette de ces taxes dans des conditions qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives des contribuables intéressés* »⁶ ;

⁶ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 46

– la décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, par laquelle le Conseil a exigé la prise en compte de l'érosion monétaire pour l'imposition des plus-values mobilières placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 et dont le report expirait postérieurement à cette date, faute pour le législateur d'avoir prévu un abattement pour durée de détention : « *il résulte de l'assujettissement des plus-values mobilières à l'impôt sur le revenu [...], à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus [...] ainsi qu'aux prélèvements sociaux [...] qu'un taux marginal maximal d'imposition de 62,001 % s'applique à la plus-value réalisée avant le 1^{er} janvier 2013 qui a été placée en report d'imposition et dont le report expire postérieurement à cette date ; que les valeurs mobilières qui ont donné lieu à la réalisation de cette plus-value, fait générateur de l'imposition, ont pu être détenues sur une longue durée avant cette réalisation ; que, faute de tout mécanisme prenant en compte cette durée pour atténuer le montant assujetti à l'impôt sur le revenu, l'application du taux marginal maximal à cette plus-value méconnaîtrait les capacités contributives des contribuables ; que, par suite, les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître l'égalité devant les charges publiques, priver les plus-values placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 qui ne font l'objet d'aucun abattement sur leur montant brut et dont le montant de l'imposition est arrêté selon des règles de taux telles que celles en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013, de l'application à l'assiette ainsi déterminée d'un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté* »⁷.

Dans son arrêt de renvoi, la chambre commerciale de la Cour de cassation avait, quant à elle, considéré que la seconde de ces deux décisions, sans mentionner la première, permettait de conclure à l'existence d'un « *changement de circonstance de droit* » justifiant le renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.

Le Premier ministre avait, au contraire, conclu à un non-lieu à statuer. Selon lui, les décisions n°s 2013-685 DC et 2016-538 QPC ne valaient que pour les modalités de détermination de l'assiette de l'IR, et non pour le plafonnement d'une imposition du patrimoine. Il s'appuyait également sur la décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014 par laquelle le Conseil avait refusé d'étendre l'exigence de prise en compte de l'érosion monétaire à la détermination de la valeur des biens ruraux bénéficiant d'une exonération partielle d'ISF⁸. Il

⁷ Décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016 précitée, cons. 11.

⁸ Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances pour 2015*, cons. 18 et 19.

invoquait en outre les décisions n^{os} 2017-758 DC⁹ et 2018-755 QPC¹⁰ rendues en matière de plafonnement de l'IFI (voir *infra*).

* Les changements de circonstances admis par le Conseil constitutionnel peuvent tenir à l'évolution des normes constitutionnelles¹¹, à l'extension du champ d'application de la disposition législative¹², à la modification de son environnement législatif¹³ ou à l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'État ou de la Cour de cassation¹⁴. Ils peuvent même résulter de l'évolution de la jurisprudence du Conseil constitutionnel lui-même, ainsi qu'en témoignent plusieurs précédents¹⁵ – sans que l'admission d'un changement de circonstances emporte alors nécessairement la censure des dispositions contestées¹⁶.

Le Conseil a également admis qu'un changement de circonstances puisse procéder d'une difficulté dans la détermination du champ d'application d'une réserve d'interprétation¹⁷. Ainsi, c'est sous la forme d'une réserve que la décision n^o 2016-538 QPC du 22 avril 2016 précitée (invoquée en l'espèce au soutien du changement de circonstances) a exigé la prise en compte de l'érosion monétaire pour l'imposition des plus-values mobilières placées en report d'imposition avant

⁹ Décision n^o 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*, paragr. 86 : l'« absence de prise en compte, pour le calcul du plafonnement, 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. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit donc être écarté ».

¹⁰ Décision n^o 2018-755 QPC du 15 janvier 2019, *M. Luc F. (Calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière)*.

¹¹ Par exemple : décision n^o 2012-233 QPC du 22 février 2012, *Mme Marine Le Pen (Publication du nom et de la qualité des citoyens élus habilités à présenter un candidat à l'élection présidentielle)*, cons. 3 et 4.

¹² Décision n^o 2016-606/607 QPC du 24 janvier 2017, *M. Ahmed M. et autre (Contrôles d'identité sur réquisitions du procureur de la République)*, paragr. 10 et 11.

¹³ Par exemple : décision n^o 2015-460 QPC du 26 mars 2015, *Comité de défense des travailleurs frontaliers du Haut-Rhin et autre (Affiliation des résidents français travaillant en Suisse au régime général d'assurance maladie - assiette des cotisations)*, cons. 7 à 9.

¹⁴ Décisions n^o 2013-340 QPC du 20 septembre 2013, *M. Alain G. (Assujettissement à l'impôt sur le revenu des indemnités de licenciement ou de mise à la retraite)*, sol. impl. ; n^o 2017-694 QPC du 2 mars 2018, *M. Ousmane K. et autres (Motivation de la peine dans les arrêts de cour d'assises)*, paragr. 7 ; n^o 2018-749 QPC du 30 novembre 2018, *Société Interdis et autres (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales II)*, paragr. 6.

¹⁵ Voir les décisions n^o 2011-125 QPC du 6 mai 2011, *M. Abderrahmane L. (Défèrement devant le procureur de la République)*, cons. 9 à 11 ; n^o 2013-331 QPC du 5 juillet 2013, *Société Numéricâble SAS et autre (Pouvoir de sanction de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes)*, cons. 8 ; n^o 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre et M. Jérôme C. (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*, paragr. 7 ; n^o 2016-550 QPC du 1^{er} juillet 2016, *M. Stéphane R. et autres (Cour de discipline budgétaire et financière)*, paragr. 7 ; n^o 2016-582 QPC du 13 octobre 2016, *Société Goodyear Dunlop Tires France SA (Indemnité à la charge de l'employeur en cas de licenciement sans cause réelle et sérieuse)*, paragr. 4 ; n^o 2018-764 QPC du 15 février 2019, *M. Paulo M. (Droit de communication aux agents des douanes des données de connexion)*, paragr. 4 et 5.

¹⁶ Voir par exemple les décisions précitées n^{os} 2016-545 QPC, 2016-546 QPC et 2016-582 QPC.

¹⁷ Décisions du 7 juillet 2017 n^o 2017-642 QPC, *M. Alain C. (Exclusion de certaines plus-values mobilières de l'abattement pour durée de détention)*, paragr. 7 à 8 et n^o 2017-643/650 QPC, *M. Amar H. et autre (Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les revenus de capitaux mobiliers particuliers)*, paragr. 11 et 12.

le 1^{er} janvier 2013 et dont le report expirait postérieurement à cette date. Saisi plus tard des mêmes dispositions, mais appliquées à une autre situation¹⁸, le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017, a jugé qu'un changement de circonstances justifiait leur réexamen et a réitéré cette réserve d'interprétation, en étendant son champ d'application à la situation dont il était saisi¹⁹.

* En l'espèce, le Conseil constitutionnel s'est fondé, à l'instar de la Cour de cassation, sur sa décision du 22 avril 2016 mentionnée ci-dessus. Dans la décision commentée, il a ainsi rappelé la *« réserve d'interprétation selon laquelle la soumission au barème progressif de l'impôt sur le revenu, à compter du 1^{er} janvier 2013, des plus-values de cession à titre onéreux de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés ne saurait priver les plus-values placées en report d'imposition avant cette date, qui ne font l'objet d'aucun abattement sur leur montant brut, de l'application d'un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition »* (paragr. 6).

Il a déduit de cette décision l'existence d'un changement des circonstances justifiant le réexamen des dispositions contestées (même paragr.).

B. – Le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques

* Dans sa décision n° 2018-755 QPC du 15 janvier 2019 précitée, le Conseil constitutionnel avait déjà répondu à la question posée en l'espèce, à la différence près qu'était alors en cause le plafonnement de l'IFI. Il avait validé le premier alinéa du paragraphe II de l'article 979 du CGI prévoyant, dans des termes identiques à ceux de la disposition ici contestée, que les plus-values et revenus à prendre en compte pour le calcul du plafonnement de l'IFI doivent être déterminés sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements prévus au CGI, à l'exception de ceux représentatifs de frais professionnels. À cette occasion, il avait considéré que le législateur n'était pas tenu de prendre en compte l'incidence de la dépréciation monétaire dans la détermination du montant des plus-values servant au calcul du plafonnement de l'IFI :

« En premier lieu, l'impôt sur la fortune immobilière ne figure pas au nombre des impositions sur le revenu. En instituant cet impôt, le législateur a entendu

¹⁸ Celle d'une plus-value réalisée avant le 1^{er} janvier 2013 qui, du fait de la remise en cause d'un abattement accordé sous conditions avant cette date, se trouvait soumise à l'IR selon les règles de taux en vigueur postérieurement à cette date.

¹⁹ Décision n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017 précitée, paragr. 12.

frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits immobiliers. Les dispositions contestées n'ont ainsi pas pour objet de déterminer les conditions d'imposition des plus-values, mais les modalités selon lesquelles ces plus-values sont prises en compte dans les revenus en fonction desquels est plafonné l'impôt sur la fortune immobilière.

« En second lieu, en prenant en compte, dans le calcul de ce plafonnement, les plus-values à hauteur de leur montant brut, le législateur a intégré aux revenus du contribuable des sommes correspondant à des revenus que ce dernier a réalisés et dont il a disposé au cours de la même année.

« Par conséquent, le fait que les dispositions contestées incluent dans ces revenus les plus-values réalisées par le contribuable, sans prendre en compte l'érosion monétaire entre la date d'acquisition des biens ou droits et celle de leur cession, ne méconnaît pas l'exigence de prise en compte des facultés contributives résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 »²⁰.

* Dès lors, dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a reproduit, *mutatis mutandis*, les mêmes motifs pour aboutir à la conclusion que l'absence de prise en compte de l'érosion monétaire dans la détermination du montant des plus-values intégrées au calcul du plafonnement de l'ISF ne méconnaissait pas non plus l'exigence de prise en compte des facultés contributives des contribuables résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 (paragr. 9 à 12).

Par conséquent, après avoir jugé que les dispositions contestées ne méconnaissaient aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *Les plus-values ainsi que* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article 885 V *bis* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

²⁰ Décision n° 2018-755 QPC du 15 janvier 2019 précitée, paragr. 6 à 8.