



Commentaire

Décision n° 2018-755 QPC du 15 janvier 2019

M. Luc F.

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

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 15 octobre 2018 par le Conseil d'État (décision n° 422618 du 12 octobre 2018) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Luc F. portant sur le premier alinéa du paragraphe II de l'article 979 du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction issue de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

Dans sa décision n° 2018-755 QPC du 15 janvier 2019, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

L'IFI a été créé par la loi de finances pour 2018¹ en remplacement de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), que cette même loi a supprimé à compter du 1^{er} janvier 2018. Alors que l'assiette de l'ISF était constituée de la valeur nette de l'ensemble des biens, droits et valeurs composant le patrimoine du redevable, celle de l'IFI est constituée de la valeur nette des seuls biens et droits immobiliers détenus par celui-ci, pour autant qu'ils ne soient pas affectés à l'activité professionnelle de leur propriétaire².

Toutefois, l'IFI reprend plusieurs des éléments du régime de l'ISF, tels que la définition de ses redevables, son fait générateur (la possession d'un patrimoine au 1^{er} janvier de l'année) ou ses modalités de liquidation.

C'est le cas également du mécanisme de plafonnement, qui vise à éviter « *tout effet potentiellement confiscatoire de l'impôt* »³. Lors des travaux préparatoires à la création de l'ISF et de son plafonnement, par l'article 26 de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989, Maurice Blin, rapporteur général de ce texte pour le Sénat, justifiait ainsi la création du plafonnement : « *l'impôt direct*

¹ Article 31 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

² Article 965 du CGI. L'impôt est dû lorsque la valeur des actifs est supérieure à 1,3 million d'euros (article 964 du CGI).

³ Selon l'évaluation préalable de l'article 12 du projet de loi de finances pour 2018 créant l'IFI.

annuel sur la fortune doit pouvoir être acquitté grâce au revenu du contribuable. Ainsi, il ne paraît pas souhaitable que le contribuable soit tenu d'amputer son patrimoine pour se libérer de l'impôt »⁴.

En application de l'article 979 du CGI, l'imposition globale, constituée par le cumul de l'IFI et des impositions sur les revenus, susceptible d'être réclamée au contribuable ne peut excéder 75 % du total de ses revenus.

* Le paragraphe I de cet article définit les modalités d'application de ce plafonnement de l'IFI. Selon son premier alinéa, il convient de déterminer deux termes de comparaison :

a) d'une part, le total de l'IFI 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 précédente⁵. 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'IFI, des revenus exonérés d'impôt sur le revenu (IR) et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année. Doivent toutefois être déduits les frais professionnels et les déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI⁶.

Le mécanisme de plafonnement de l'IFI 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'IFI. Il n'est ni imputable sur d'autres impositions ni restituable.

*** Le premier alinéa du paragraphe II de l'article 979, qui faisait l'objet de la présente QPC**, ajoute une précision concernant la détermination des plus-values et revenus pris en compte pour le second terme de comparaison : 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).

⁴ Maurice Blin, rapport général fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur le projet de loi de finances pour 1989, tome II, p. 219.

⁵ 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 (voir BOI-PAT-IFI-40-30-10-20180608, § 140).

⁶ Afin d'éviter les stratégies d'optimisation fiscale, les revenus distribués à une société contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul du plafonnement, dès lors que cette société a pour objet principal d'éluider tout ou partie de l'IFI (sur ce dispositif, contrôlé par le Conseil constitutionnel en matière d'ISF, voir aussi *infra*, II, A, 1).

Dans le cas des plus-values, immobilières ou mobilières⁷, 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'acquisition⁸ 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'IR⁹ ou de l'érosion monétaire entre le moment de l'acquisition et celui de la vente.

B. – Origine de la QPC et question posée

M. Luc F. avait introduit un recours pour excès de pouvoir tendant à l'annulation des points n^{os} 170 et 180 de l'instruction fiscale publiée au *Bulletin officiel des finances publiques* le 8 juin 2018 sous le n^o BOI-PAT-IFI-40-30-10 en tant qu'ils excluaient l'application des seuils, exonérations, réductions et abattements prévus par le CGI pour la détermination des revenus et plus-values immobilières pris en compte lors du plafonnement de l'IFI, sans prévoir de correctif lié à l'érosion monétaire.

À cette occasion, le requérant avait soulevé une QPC portant sur le premier alinéa du paragraphe II de l'article 979 du CGI, dont il 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 la décision précitée du 12 octobre 2018, le Conseil d'État l'a renvoyée au Conseil constitutionnel au motif que : « *Le moyen tiré de ce que ces dispositions portent atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen en ce qu'elles prévoient que, pour la mise en œuvre des dispositions relatives au plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière en fonction du revenu, il convient de prendre en compte les plus-values sans considération des abattements pour durée de détention et sans application d'un coefficient d'érosion monétaire soulève une question sérieuse* ».

⁷ 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.

⁸ Ou la valeur déclarée, si le bien a été reçu par donation ou succession.

⁹ En application du paragraphe I de l'article 150 VC du CGI, la plus-value brute réalisée sur les biens ou droits immobiliers est réduite d'un abattement de 6 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt-et-unième. Cet abattement est de 4 % au terme de la vingt-deuxième année de détention. L'exonération d'impôt sur le revenu est ainsi acquise en cas de plus-value immobilière réalisée au-delà d'un délai de détention de vingt-deux ans.

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

Le requérant reprochait aux dispositions contestées d'inclure dans le revenu en fonction duquel est plafonné l'IFI le montant brut des plus-values réalisées par le contribuable, sans leur appliquer ni abattement pour durée de détention ni aucun autre correctif tenant compte de l'érosion monétaire affectant leur valeur réelle. Il 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 lui, une méconnaissance des capacités contributives des redevables de l'IFI et donc une rupture d'égalité devant les charges publiques.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé que la question prioritaire de constitutionnalité portait uniquement sur les mots « *Les plus-values ainsi que* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article 979 du CGI (paragr. 3).

A. – La jurisprudence constitutionnelle sur l'égalité devant les charges publiques

1. – La jurisprudence constitutionnelle sur le plafonnement de l'ISF et de l'IFI

* Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère 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 ; qu'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 ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »¹⁰.

C'est sur ce fondement que le Conseil s'assure que l'imposition établie ne méconnaît pas les capacités contributives des contribuables et, notamment, qu'elle ne revêt pas un caractère confiscatoire. La formulation de principe précitée est alors complétée d'une mention selon laquelle l'exigence d'égalité « *ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* »¹¹.

¹⁰ Voir notamment la décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement)*, cons. 5.

¹¹ Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 65.

* De manière générale, le Conseil constitutionnel considère, à propos de l'ISF¹² comme de l'IFI¹³, qu'en instituant de tels impôts, « *le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits* ».

Ainsi, la prise en compte de cette capacité contributive n'implique ni que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'ISF¹⁴, ni que cet impôt ne doive être acquitté qu'au moyen des revenus des biens imposables¹⁵. Le Conseil constitutionnel admet donc que l'imposition du patrimoine puisse conduire à taxer des biens qui ne procurent aucun revenu et que sa liquidation se fasse sur la base de revenus autres que les seuls revenus du capital.

* Dans sa décision n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, le Conseil constitutionnel a admis la conformité à la Constitution de dispositions limitant la portée d'un mécanisme de plafonnement de l'ISF. Ce « plafonnement du plafonnement » limitait la réduction de l'ISF soit à la moitié du montant de la cotisation que le contribuable aurait normalement dû soit, s'il était supérieur, au montant de l'impôt correspondant à un patrimoine taxable égal à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'ISF.

Le Conseil a alors jugé « *qu'en limitant, par la disposition contestée, l'avantage tiré par les détenteurs des patrimoines les plus importants du plafonnement de cet impôt par rapport aux revenus du contribuable, le législateur a entendu faire obstacle à ce que ces contribuables n'aménagent leur situation en privilégiant la détention de biens qui ne procurent aucun revenu imposable* », avant de rejeter le grief fondé sur l'article 13 de la Déclaration de 1789¹⁶.

Le commentaire de la décision précisait : « *Le caractère confiscatoire d'une imposition est à rechercher au regard des caractéristiques de cette dernière. L'ISF n'étant pas un impôt sur le revenu, il convient de prendre en considération, au premier chef, le patrimoine de l'assujéti pour examiner si l'imposition en question présente un caractère confiscatoire* ».

* Si le Conseil constitutionnel a ensuite pu admettre que le législateur ne prévoie pas de mécanisme de plafonnement de l'ISF, c'était à la condition que les taux

¹² Voir notamment les décisions n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 11, et n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, *Mme Laurence N. (Impôt de solidarité sur la fortune – Plafonnement)*, cons. 5.

¹³ Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*, paragr. 57.

¹⁴ Décision n° 2010-99 QPC du 11 février 2011 précitée, cons. 5.

¹⁵ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 90.

¹⁶ Décision n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, cons. 5.

fixés pour cet impôt n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Ainsi, dans sa décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, après avoir rappelé que *« pour ne pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, le législateur a, depuis la création de l'impôt de solidarité sur la fortune par la loi du 23 décembre 1988 [...], inclus dans le régime de celui-ci des règles de plafonnement qui ne procèdent pas d'un calcul impôt par impôt et qui limitent la somme de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts dus au titre des revenus et produits de l'année précédente à une fraction totale des revenus nets de l'année précédente »*, le Conseil a jugé que, *« si, dans la loi du 29 juillet 2011 susvisée¹⁷, le législateur a pu abroger, à compter de l'année 2012, l'article 885 V bis du code général des impôts relatif au plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune sans méconnaître la Constitution, c'est en raison de la forte baisse concomitante des taux de cet impôt ; que le législateur ne saurait établir un barème de l'impôt de solidarité 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 destiné à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »*¹⁸.

Il s'agit d'une évolution par rapport à la décision n° 2010-99 QPC précitée, qui privilégiait une approche impôt par impôt pour apprécier le caractère confiscatoire. Le commentaire de la décision précise en ce sens qu'il n'est pas *« possible de faire abstraction de l'impact de l'imposition du patrimoine sur la situation du contribuable, sauf à renoncer à toute forme de contrôle de l'égalité devant les charges publiques d'une imposition du patrimoine qui pourrait conduire à une aliénation d'une partie de celui-ci en dépit de choix de placement rationnels »*.

– L'article 13 de la loi de finances pour 2013 a ensuite rétabli dans le CGI un article 885 V bis relatif au plafonnement de l'ISF lorsque la somme de cet impôt et des impositions sur le revenu excède 75 % de l'ensemble des revenus.

Cet article 13 prévoyait notamment de prendre en compte dans les revenus du contribuable, pour déterminer le respect du taux de 75 %, cinq catégories de revenus particuliers. Il s'agissait : des intérêts des plans d'épargne-logement ; des intérêts capitalisés dans certains instruments financiers tels que des contrats d'assurance-vie ; des produits capitalisés dans des trusts à l'étranger ; des bénéfices distribuables de sociétés financières ; des plus-values ayant fait l'objet

¹⁷ Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, contrôlée par la décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*.

¹⁸ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012*, cons. 33.

d'un sursis d'imposition et des gains placés en report d'imposition. En intégrant ces revenus dans le calcul du plafonnement, le législateur avait voulu contrecarrer certaines pratiques d'optimisation fiscale.

Dans la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution la prise en compte de tels revenus : « *en intégrant ainsi, dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et de la totalité des impôts dus au titre des revenus, des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a fondé son appréciation sur des critères qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives* »¹⁹. Seuls des revenus réalisés ou disponibles, et non des revenus « potentiels » ou « latents », peuvent donc figurer au dénominateur du calcul du plafonnement de l'ISF.

Dans cette même décision, le Conseil constitutionnel a ensuite validé le reste des dispositions sur le plafonnement de l'ISF, en particulier celles figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article 885 V *bis* du CGI, selon lesquelles les plus-values et les revenus sont déterminés sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements, à l'exception de ceux représentatifs de frais professionnels (dispositions ensuite reprises, dans la loi du 30 décembre 2017 précitée, au paragraphe II de l'article 979 du CGI régissant l'IFI).

– Le Conseil constitutionnel a de nouveau censuré des dispositions similaires, prévues par la loi de finances pour 2014, au motif qu'elles portaient atteinte à l'autorité de la chose jugée en 2012²⁰ :

« en prévoyant [...] d'intégrer dans les revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts sur le revenu certains revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie, alors que ces sommes ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 ».

– C'est sous réserve du respect de la même exigence que le Conseil a admis, dans sa décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, la conformité à l'article 13 de la Déclaration de 1789 des dispositions de la loi de finances pour 2017 qui, afin de lutter contre le recours à des sociétés dites « *cashbox* », prévoyaient la

¹⁹ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée, cons. 95.

²⁰ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 12.

réintégration, dans la liste des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'ISF, des revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le contribuable, si l'existence de cette société et le choix d'y recourir avaient pour objet principal d'éluider tout ou partie de l'ISF :

« Les dispositions contestées ne prévoient la réintégration des revenus distribués à une société que si celle-ci est contrôlée par le redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune. En outre, elles ne s'appliquent que si l'existence de cette société et le choix d'y recourir caractérisent un montage dont le but principal est d'éluider tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du plafonnement. Enfin, seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement.

« Toutefois, ces dispositions ne sauraient, sans que soit méconnu le respect des capacités contributives des contribuables, avoir 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 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. En conséquence, la réintégration dans le calcul du plafonnement des revenus distribués à la société contrôlée par le contribuable implique que l'administration démontre que les dépenses ou les revenus de ce dernier sont, au cours de l'année de référence du plafonnement et à hauteur de cette réintégration, assurés, directement ou indirectement, par cette société de manière artificielle »²¹.

* Enfin, dans sa décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, le Conseil constitutionnel, s'est prononcé sur le plafonnement de l'IFI et, à cette occasion, a validé le premier alinéa du paragraphe I de l'article 979 du CGI (tandis que la présente QPC portait sur le premier alinéa du paragraphe II du même article).

S'appuyant sur l'article 13 de la Déclaration de 1789, les requérants reprochaient à ces dispositions de ne pas avoir prévu la déduction des pensions alimentaires des revenus pris en compte dans le calcul du plafonnement. Selon eux, le plafonnement étant ainsi calculé à partir d'un revenu dont une partie ne serait en réalité pas disponible, le législateur avait rendu possible que l'IFI revête un caractère confiscatoire.

En réponse, le Conseil a jugé que l'« *absence de prise en compte, pour le calcul du plafonnement, des pensions alimentaires, qui sont une charge pesant sur le*

²¹ Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, cons. 21-22.

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 »²².

Ce faisant, le Conseil a jugé, d'une part, que le principe même de la non-déduction des pensions alimentaires n'était pas contraire à la Constitution : en d'autres termes, le fait qu'il s'agisse d'une charge grevant le revenu ne prive pas ce dernier de son caractère disponible, au sens de la jurisprudence rappelée ci-dessus. D'autre part, il a jugé qu'au regard des caractéristiques actuelles de l'IFI, cette non-déduction ne conduisait pas à une imposition confiscatoire.

2. – La jurisprudence constitutionnelle sur l'imposition des plus-values

* Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, la jurisprudence du Conseil constitutionnel s'est montrée attentive à l'incidence de la dépréciation monétaire en matière d'imposition sur le revenu de plus-values susceptibles d'avoir été réalisées à l'issue d'une longue durée de détention. Pour apprécier le caractère excessif de la charge fiscale au regard de la capacité contributive des contribuables, le Conseil s'attache à la fois au taux marginal de l'imposition en cause et à l'existence de mécanismes susceptibles d'en tempérer l'application par le biais d'un abattement pour durée de détention ou d'un coefficient d'érosion monétaire.

– Ainsi, dans sa décision n° 2012-662 DC (la même que celle ayant censuré la prise en compte des revenus « latents » dans le calcul du plafonnement de l'ISF), le Conseil constitutionnel a validé la réforme de l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux instituée par l'article 10 de la loi de finances pour 2013, qui les soumettait au barème progressif de l'IR et non plus à un prélèvement à taux proportionnel :

« Considérant, en premier lieu, que le 1° du N du paragraphe I de l'article 10 modifie le 2 de l'article 200 A du code général des impôts, pour soumettre les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux au barème de l'impôt sur le revenu ; que le E du paragraphe I de l'article 10 instaure, au 1 de l'article 1500 D du même code, un abattement progressif sur le montant des gains nets de cession de valeurs mobilières soumis au barème de l'impôt sur le revenu selon la durée de détention des valeurs mobilières à la date de leur cession ; que cet abattement peut atteindre 40 % du montant des gains nets de cession lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins six ans ; que la

²² Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*.

combinaison de l'assujettissement au barème de l'impôt sur le revenu et de l'abattement pour durée de détention a pour effet de réduire l'augmentation de l'imposition qui résulte des dispositions de l'article 10 dans des proportions importantes ;

« Considérant, par suite, qu'en augmentant l'imposition pesant sur les plus-values de cession de valeurs mobilières tout en prenant en compte la durée de détention de ces valeurs mobilières pour diminuer le montant assujéti à l'impôt sur le revenu, le législateur n'a pas instauré des modalités d'imposition qui méconnaîtraient les capacités contributives des contribuables »²³.

Ce faisant, le Conseil n'a validé la soumission des plus-values mobilières au barème de l'IR que parce qu'un abattement permettait de tenir compte de la durée écoulée entre l'acquisition et la cession des valeurs mobilières en cause.

– Dans sa décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel était, au contraire, saisi de 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. Il les a alors censurées, car « 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 »²⁴.

– Dans sa décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, le Conseil constitutionnel a également exigé, sous forme d'une réserve d'interprétation, la prise en compte de l'érosion monétaire pour que soit assuré le respect des facultés contributives par une 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, à défaut 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

²³ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée, cons. 57 et 58.

²⁴ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 46.

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 assujéti 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 »²⁵.

Saisi plus tard des mêmes dispositions, mais appliquées à une autre situation²⁶, 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 saisi²⁷.

Il ressort de cette jurisprudence que, s'il est loisible au législateur de prévoir une imposition à taux élevé d'une plus-value de cession, il ne saurait dans ce cas, sans aboutir à une imposition susceptible de méconnaître les capacités contributives des contribuables, empêcher toute prise en considération de l'érosion monétaire – soit par un abattement pour durée de détention, soit par un correctif tenant compte de l'inflation dans le calcul de la plus-value. À l'inverse, lorsque sont appliqués des taux peu élevés à une assiette brute, il n'en résulte pas de méconnaissance de la prise en compte des capacités contributives.

* En revanche, dans la décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, le Conseil constitutionnel a 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'ISF (alors que les requérants se prévalaient de la décision n° 2013-685 DC précitée).

²⁵ 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)*, cons. 11.

²⁶ 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 trouve soumise à l'IR selon les règles de taux en vigueur postérieurement à cette date.

²⁷ Décision n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017, *M. Alain C. (Exclusion de certaines plus-values mobilières de l'abattement pour durée de détention)*, paragr. 12.

Le Conseil a d'abord rappelé que l'ISF « *ne figure pas au nombre des impositions sur le revenu* » et « *qu'en instituant un tel impôt, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits* ». Il a ensuite jugé que les exonérations partielles sur la valeur de certains biens ruraux assujettis à l'ISF visent à inciter à l'acquisition et à la détention de ce type de biens et que « *les dispositions contestées, qui réduisent de 820 euros la fraction de valeur de ces biens qui fait l'objet d'une exonération à hauteur de 75 % et non de 50 % et suppriment toute indexation annuelle du plafond de la fraction exonérée à hauteur de 75 %, ne méconnaissent pas les facultés contributives des contribuables* »²⁸.

Comme l'indiquait le commentaire de cette décision, l'analogie que les requérants tentaient de faire avec la jurisprudence sur les plus-values était « *trompeuse à plusieurs titres. En effet, les dispositions contestées modifient un dispositif qui crée une incitation fiscale à la détention de certains types de biens : il semble dès lors difficile de considérer que le caractère insuffisant de l'incitation pourrait être à l'origine d'une méconnaissance des capacités contributives. Par ailleurs, alors que dans la décision précitée, il s'agissait de contrôler l'imposition de la plus-value, ici, le dispositif contrôlé s'inscrit dans le cadre d'une imposition portant sur la détention du capital* ».

B. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, après avoir rappelé sa formulation de principe relative à l'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a exposé le mécanisme de plafonnement de l'IFI prévu à l'article 979 du CGI et indiqué qu'en application des dispositions contestées, les plus-values susceptibles d'être prises en compte au titre des impositions sur les revenus entrant dans le calcul de ce plafonnement devaient être incluses à hauteur de leur montant brut, sans application d'aucune exonération ou réduction ni d'aucun seuil ou abattement (paragr. 5).

Comme il l'avait déjà fait à l'égard de l'IFI ou auparavant de l'ISF, le Conseil a jugé, en premier lieu, que « *l'impôt sur la fortune immobilière ne figure pas au nombre des impositions sur le revenu* » et qu' « *En instituant cet impôt, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits immobiliers* » (paragr. 6). Le Conseil s'est dès lors attaché à bien distinguer les dispositions contestées de celles susceptibles de s'appliquer pour l'imposition des plus-values, en soulignant qu'elles n'avaient « *pas pour objet de déterminer les conditions d'imposition des plus-values, mais*

²⁸ Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances pour 2015*, cons. 18 et 19.

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 » (même paragr.).

Faisant application de sa jurisprudence s'opposant à la prise en compte de revenus « latents » dans le calcul du plafonnement de l'ISF (décisions n^{os} 2012-662 DC, 2013-685 DC et 2016-744 DC précitées), le Conseil constitutionnel a constaté, en second lieu, qu'en prenant en compte dans le calcul du plafonnement de l'IFI les plus-values à hauteur de leur montant brut, le législateur avait 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* » (paragr. 7). En effet, les plus-values réalisées constituent bien des revenus disponibles et leur montant nominal peut, à ce titre, être pris en compte dans les revenus du contribuable.

Le Conseil en a conclu que « *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* » (paragr. 8).

Ce faisant, le Conseil a jugé que le principe d'égalité devant les charges publiques ne commandait pas d'étendre au calcul du plafonnement de l'IFI la jurisprudence constitutionnelle relative à la prise en compte de la dépréciation monétaire pour le calcul de l'impôt sur les plus-values (n^{os} 2012-662 DC, 2013-685 DC, 2016-538 QPC et 2017-642 QPC). Il n'a ainsi pas fait droit à l'argumentation du requérant, qui l'invitait à analyser le dispositif que constitue la soumission à l'IFI dans la limite d'un plafond de 75 % des revenus comme une imposition du revenu à un taux maximal de 75 %. Au contraire, le Conseil a tenu compte de ce que le propre de cet impôt, comme de l'ISF avant lui, est de permettre la taxation d'un capital composé d'actifs (exclusivement immobiliers désormais), quels que soient les revenus que le redevable en retire. En outre, comme indiqué *supra*, le plafonnement de l'IFI a vocation à faire en sorte que le contribuable soit en mesure d'acquitter l'impôt au moyen de son revenu disponible, sans le contraindre à aliéner une partie de son patrimoine. Or, dans le cas de la prise en compte d'une plus-value dans le calcul du plafonnement, l'aliénation du bien immobilier générateur de cette plus-value résulte du libre choix du contribuable.

Cette jurisprudence est, en outre, en cohérence avec la décision n^o 2017-758 DC précitée, qui a jugé conforme à la Constitution l'absence de déduction des pensions alimentaires des revenus pris en compte pour le plafonnement de l'IFI.

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 979 du CGI.