

# **Décision n° 2010 – 44 QPC**

**Articles 885 A, 885 E et 885 U du  
Code général des impôts**

**Impôt de Solidarité sur la fortune**

## **Dossier documentaire**

Source : services du Conseil constitutionnel © 2010

### **Sommaire**

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>3</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....</b>	<b>38</b>

## Tables des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>3</b>
<b>A. Dispositions contestées</b>	<b>3</b>
1. Code général des impôts.....	3
<b>B. Autres dispositions</b>	<b>5</b>
1. Code général des impôts.....	5
2. Code civil.....	23
3. Code des pensions civiles et militaires de retraite.....	23
4. Décret n° 82-881 du 15 octobre 1982.....	24
<b>C. Application des dispositions contestées</b>	<b>25</b>
1. Jurisprudence judiciaire.....	25
2. Doctrine administrative.....	31
a. Instruction fiscale 7 S-1-92 du 11 février 1992.....	31
b. Instruction fiscale 7 S-5-09 n° 46 du 22 avril 2009.....	35
3. Questions parlementaires.....	36
a. Assemblée nationale.....	36
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....</b>	<b>38</b>
<b>A. Normes de référence</b>	<b>38</b>
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.....	38
2. Constitution du 4 octobre 1958.....	38
<b>B. Jurisprudence constitutionnelle en matière d'impôt sur la fortune</b>	<b>39</b>

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### 1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre I *bis* : Impôt de solidarité sur la fortune

Section I : Champ d'application

1° : Personnes imposables

- **Article 885 A**

*Modifié par Décret n°2009-389 du 7 avril 2009 - art. 1*

Sont soumises à l'impôt annuel de solidarité sur la fortune, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à la limite de la première tranche du tarif fixé à l'article 885 U :

1° Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France.

Toutefois, les personnes physiques mentionnées au premier alinéa qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles ont leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France.

Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, et ce jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France ;

2° Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France.

Sauf dans les cas prévus aux *a* et *b* du 4 de l'article 6, les couples mariés font l'objet d'une imposition commune.

Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année.

Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil font l'objet d'une imposition commune.

Les biens professionnels définis aux articles 885 N, 885 O, 885 O *bis*, 885 O *ter*, 885 O *quater*, 885 O *quinquies*, 885 P et 885 R ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune.

(...)

## Section II : Assiette de l'impôt

### - Article 885 E

*Modifié par Loi - art. 27 (V) JORF 31 décembre 1991*

L'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A, ainsi qu'à leurs enfants mineurs lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci.

Dans le cas de concubinage notoire, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre concubins et aux enfants mineurs mentionnés au premier alinéa.

(...)

## Section VI : Calcul de l'impôt

### - Article 885 U

*Modifié par Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 - art. 1*

Le tarif de l'impôt est fixé à :

<b>FRACTION DE LA VALEUR NETTE TAXABLE du patrimoine</b>	<b>TARIF applicable (%)</b>
N'excédant pas 790 000 €	0
Supérieure à 790 000 € et inférieure ou égale à 1 290 000 €	0,55
Supérieure à 1 290 000 € et inférieure ou égale à 2 530 000 €	0,75
Supérieure à 2 530 000 € et inférieure ou égale à 3 980 000 €	1
Supérieure à 3 980 000 € et inférieure ou égale à 7 600 000 €	1,30
Supérieure à 7 600 000 € et inférieure ou égale à 16 540 000 €	1,65
Supérieure à 16 540 000 €	1,80

Les limites des tranches du tarif prévu au tableau ci-dessus sont actualisées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondies à la dizaine de milliers d'euros la plus proche.

## **B. Autres dispositions**

### **1. Code général des impôts**

**Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt**

**Première Partie : Impôts d'État**

**Titre IV : Enregistrement, publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, timbre**

**Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune**

**Section I : Champ d'application**

(...)

2° : Présomptions de propriété.

- **Article 885 C**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

Les dispositions de l'article 754 B sont applicables à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Section II : Assiette de l'impôt.

- **Article 885 D**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

L'impôt de solidarité sur la fortune est assis et les bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès sous réserve des dispositions particulières du présent chapitre.

(...)

- **Article 885 F**

*Modifié par Loi - art. 26 (V) JORF 31 décembre 1991*

Les primes versées après l'âge de soixante-dix ans au titre des contrats d'assurance non rachetables souscrits à compter du 20 novembre 1991 et la valeur de rachat des contrats d'assurance rachetables sont ajoutées au patrimoine du souscripteur (1).

(1) Ces dispositions s'appliquent à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1er janvier 1992.

- **Article 885 G**

*Modifié par Loi 2003-1311 2003-12-30 art. 19 4° Finances pour 2004 JORF 31 décembre 2003*

Les biens ou droits 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, les biens grevés de l'usufruit ou du droit d'usage ou d'habitation sont compris

respectivement dans les patrimoines de l'usufruitier ou du nu-proprétaire suivant les proportions fixées par l'article 669 dans les cas énumérés ci-après, et à condition, pour l'usufruit, que le droit constitué ne soit ni vendu, ni cédé à titre gratuit par son titulaire :

a. Lorsque la constitution de l'usufruit résulte de l'application des articles 767, 1094 ou 1098 du code civil. Les biens dont la propriété est démembrée en application d'autres dispositions, et notamment de l'article 1094-1 du code civil, ne peuvent faire l'objet de cette imposition répartie.

b. Lorsque le démembrement de propriété résulte de la vente d'un bien dont le vendeur s'est réservé l'usufruit, le droit d'usage ou d'habitation et que l'acquéreur n'est pas l'une des personnes visées à l'article 751 ;

c. Lorsque l'usufruit ou le droit d'usage ou d'habitation a été réservé par le donateur d'un bien ayant fait l'objet d'un don ou legs à l'Etat, aux départements, aux communes ou syndicats de communes et à leurs établissements publics, aux établissements publics nationaux à caractère administratif et aux associations reconnues d'utilité publique.

- **Article 885 G bis**

*Créé par Ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009 - art. 10*

Les biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire ou ceux éventuellement acquis en remploi, ainsi que les fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits, sont compris dans le patrimoine du constituant pour leur valeur vénale nette.

**Section III : Biens exonérés.**

- **Article 885 H**

*Modifié par Ordonnance n°2010-462 du 6 mai 2010 - art. 1*

Les exonérations prévues en matière de droits de mutation par décès par les articles 787 B et 787 C, les 4° à 6° du 1 et les 3° à 7° du 2 de l'article 793 et les articles 795 A et 1135 bis ne sont pas applicables à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Les parts de groupements forestiers sont exonérées à concurrence des trois quarts de la fraction de la valeur nette correspondant aux biens visés au 3° du 1 de l'article 793 et sous les mêmes conditions.

Les biens donnés à bail à long terme dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime et ceux donnés à bail cessible dans les conditions prévues par les articles L. 418-1 à L. 418-5 du même code, qui ne sont pas en totalité qualifiés de biens professionnels en application de l'article 885 P, sont exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune à concurrence des trois quarts lorsque la valeur totale des biens loués quel que soit le nombre de baux n'exécède pas 100 393 € et pour moitié au-delà de cette limite, sous réserve que la durée du bail soit au minimum de dix-huit ans et que les descendants du preneur ne soient pas contractuellement privés de la faculté de bénéficier des dispositions de l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime.

Sous les conditions prévues au 4° du 1 de l'article 793, les parts de groupements fonciers agricoles et de groupements agricoles fonciers, soumis aux dispositions de la loi complémentaire à la loi d'orientation agricole n° 62-933 du 8 août 1962 et de la loi n° 70-1299 du 31 décembre 1970 relative aux groupements fonciers agricoles, qui ne sont pas en totalité qualifiés de biens professionnels en application de l'article 885 Q sont, sous réserve que les baux à long terme ou les baux cessibles consentis par le groupement répondent

aux conditions prévues au troisième alinéa, exonérées à concurrence des trois quarts, si la valeur totale des parts détenues n'excède pas 100 393 € et pour moitié au-delà de cette limite.

Les montants mentionnés aux troisième et quatrième alinéas sont révisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche.

NOTA:

Modifications effectuées en conséquence de l'article 39-I de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 et de l'article 18-I [1°] de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009.

- **Article 885 I**

Modifié par Loi - art. 29 JORF 31 décembre 1999

Les objets d'antiquité, d'art ou de collection ne sont pas compris dans les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune. Les droits de la propriété industrielle ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune de leur inventeur.

Cette exonération s'applique également aux parts de sociétés civiles mentionnées au troisième alinéa de l'article 795 A à concurrence de la fraction de la valeur des parts représentatives des objets d'antiquité, d'art ou de collection.

Les droits de la propriété littéraire et artistique ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune de leur auteur. Cette exonération s'applique également aux droits des artistes-interprètes, des producteurs de phonogrammes et des producteurs de vidéogrammes.

- **Article 885 I bis**

*Modifié par Décret n°2008-294 du 1er avril 2008 - art. 1*

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.

Ces pourcentages doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif de conservation qui ne peut être inférieure à deux ans. Les associés de l'engagement collectif de conservation peuvent effectuer entre eux des cessions ou donations des titres soumis à l'engagement.

La durée initiale de l'engagement collectif de conservation peut être automatiquement prorogée par disposition expresse, ou modifiée par avenant. La dénonciation de la reconduction doit être notifiée à l'administration pour lui être opposable.

L'engagement collectif de conservation est opposable à l'administration à compter de la date de l'enregistrement de l'acte qui le constate. Dans le cas de titres admis à la négociation sur un marché réglementé, l'engagement collectif de conservation est soumis aux dispositions de l'article L. 233-11 du code de commerce.

Pour le calcul des pourcentages prévus au premier alinéa, il est tenu compte des titres détenus par une société possédant directement une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation visé au a et auquel elle a souscrit. La valeur des titres de cette société bénéficie de l'exonération partielle prévue au premier alinéa à proportion de la valeur réelle de son actif brut qui correspond à la participation ayant fait l'objet de l'engagement collectif de conservation.

L'exonération s'applique également lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation.

Dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation.

Le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif ;

En cas de non-respect des dispositions du huitième alinéa par suite d'une fusion entre sociétés interposées, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant cette opération n'est pas remise en cause si les signataires respectent l'engagement prévu au a jusqu'à son terme. Les titres reçus en contrepartie de la fusion doivent être conservés jusqu'au même terme.

En cas de non-respect des dispositions du huitième alinéa par suite d'une donation ou d'une cession de titres d'une société possédant une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation ou de titres d'une société possédant une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant l'opération n'est pas remise en cause, sous réserve que l'opération intervienne entre associés bénéficiaires de cette exonération partielle et que les titres reçus soient au moins conservés jusqu'au terme du délai prévu au d. Dans cette hypothèse, le cessionnaire ou le donataire bénéficie de l'exonération partielle au titre des années suivant celle de la cession ou de la donation, sous réserve que les titres reçus soient conservés au moins jusqu'au même terme.

c. A compter de la date d'expiration de l'engagement collectif, l'exonération partielle est subordonnée à la condition que les parts ou actions restent la propriété du redevable ;

d. L'exonération partielle est acquise au terme d'un délai global de conservation de six ans. Au-delà de ce délai, est seule remise en cause l'exonération partielle accordée au titre de l'année au cours de laquelle l'une des conditions prévues aux a et b ou au c n'est pas satisfaite ;

e. L'un des associés mentionnés au a exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation pendant les cinq années qui suivent la date de conclusion de cet engagement, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter, ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option ;

f. La déclaration visée à l'article 885 W doit être appuyée d'une attestation de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que les conditions prévues aux a et b ont été remplies l'année précédant celle au titre de laquelle la déclaration est souscrite ;

A compter de l'expiration de l'engagement collectif de conservation, la déclaration visée à l'article 885 W est accompagnée d'une attestation du redevable certifiant que la condition prévue au c a été satisfaite l'année précédant celle au titre de laquelle la déclaration est souscrite ;

g. En cas de non-respect de la condition prévue au a par l'un des signataires, l'exonération n'est pas remise en cause à l'égard des autres signataires, dès lors qu'ils conservent entre eux leurs titres jusqu'au terme initialement prévu et que la condition prévue au b demeure respectée. Au-delà du délai minimum prévu au b, en cas de non-respect des conditions prévues aux a et b, l'exonération partielle n'est pas remise en cause pour les signataires qui respectent la condition prévue au c ;

h. En cas de non-respect des conditions prévues au a ou au b par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remise en cause si les signataires respectent l'engagement prévu au a jusqu'à son terme. Les titres reçus en contrepartie d'une fusion ou d'une scission doivent être conservés jusqu'au même terme. Cette exonération n'est pas non plus remise en cause lorsque la condition prévue au b n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire ;

i) En cas de non-respect de la condition prévue au c par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie de ces opérations sont conservés par le redevable. De même, cette exonération n'est pas remise en cause lorsque la condition prévue au c n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

Un décret en Conseil d'Etat détermine les modalités d'application du présent article, notamment les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés.

- **Article 885 I ter**

*Modifié par LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 114 (V)*

I.-1. Sont exonérés les titres reçus par le redevable en contrepartie de sa souscription au capital initial ou aux augmentations de capital, en numéraire ou en nature par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité, à l'exception des actifs immobiliers et des valeurs mobilières, d'une petite et moyenne entreprise au sens de l'annexe I au règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), si les conditions suivantes sont réunies au 1er janvier de l'année d'imposition :

a. La société exerce exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définie à l'article 885 O quater, et notamment celles des organismes de placement en valeurs mobilières, et des activités de gestion ou de location d'immeubles ;

b. La société a son siège de direction effective dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

2. L'exonération s'applique également aux titres reçus par le redevable en contrepartie de sa souscription en numéraire au capital d'une société satisfaisant aux conditions suivantes :

a) La société vérifie l'ensemble des conditions prévues au 1, à l'exception de celle tenant à son activité ;

b) La société a pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant une des activités mentionnées au a du 1.

L'exonération s'applique alors à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur des titres reçus en contrepartie de sa souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de sociétés vérifiant l'ensemble des conditions prévues au 1.

3.L'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux parts de fonds d'investissement de proximité définis par l'article L. 214-41-1 du code monétaire et financier dont la valeur des parts est constituée au moins à hauteur de 20 % de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de cinq ans vérifiant les conditions prévues au 1 du I de l'article 885-0 V bis.

4.L'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux parts de fonds communs de placement dans l'innovation définis par l'article L. 214-41 du code monétaire et financier et de fonds communs de placement à risques définis par les articles L. 214-36 et L. 214-37 du même code dont l'actif est constitué au moins à hauteur de 40 % de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de cinq ans, vérifiant les conditions prévues au 1 du I de l'article 885-0 V bis du présent code.

L'exonération est limitée à la fraction de la valeur des parts de ces fonds représentative de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés vérifiant les conditions prévues au même 1.

II.-Un décret fixe les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés ainsi qu'aux gérants de fonds visés au I.

#### - **Article 885 I quater**

*Créé par Loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005 - art. 26 (V) JORF 31 décembre 2005 en vigueur le 1er janvier 2006*

I. - Les parts ou 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, lorsque leur propriétaire exerce son activité principale dans cette société comme salarié ou mandataire social, ou y exerce son activité principale lorsque la société est une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu visée aux articles 8 à 8 ter.

L'exonération est subordonnée à la condition que les parts ou actions restent la propriété du redevable pendant une durée minimale de six ans courant à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée.

Les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés bénéficient du régime de faveur lorsque le redevable exerce une activité éligible dans chaque société et que les sociétés en cause ont effectivement des activités, soit similaires, soit connexes et complémentaires.

L'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux titres détenus dans une société qui a des liens de dépendance avec la ou les sociétés dans laquelle ou lesquelles le redevable exerce ses fonctions ou activités au sens du a du 12 de l'article 39.

L'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux parts de fonds communs de placement d'entreprise visés aux articles L. 214-39 et suivants du code monétaire et financier ou aux actions de sociétés d'investissement à capital variable d'actionnariat salarié visées à l'article L. 214-40-1 du même code. L'exonération est limitée à la fraction de la valeur des parts ou actions de ces organismes de placement collectif représentative des titres de la société dans laquelle le redevable exerce son activité principale ou de sociétés qui lui sont liées dans les conditions prévues à l'article L. 233-16 du code de commerce. Une attestation de l'organisme déterminant la valeur éligible à l'exonération partielle doit être jointe à la déclaration visée à l'article 885 W.

II. - Les parts ou actions mentionnées au I et détenues par le redevable depuis au moins trois ans au moment de la cessation de ses fonctions ou activités pour faire valoir ses droits à la retraite sont exonérées, à hauteur des trois quarts de leur valeur, d'impôt de solidarité sur la fortune, sous réserve du respect des conditions de conservation figurant au deuxième alinéa du I.

III. - En cas de non-respect de la condition de détention prévue au deuxième alinéa du I et au II par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au même terme. Cette exonération n'est pas non plus remise en cause lorsque la condition prévue au deuxième alinéa du I et au II n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

IV. - L'exonération partielle prévue au présent article est exclusive de l'application de tout autre régime de faveur.

- **Article 885 J**

Modifié par LOI n°2008-1425 du 27 décembre 2008 - art. 40

La valeur de capitalisation des rentes viagères constituées dans le cadre d'une activité professionnelle ou d'un plan d'épargne retraite populaire prévu à l'article L. 144-2 du code des assurances, moyennant le versement de primes régulièrement échelonnées dans leur montant et leur périodicité pendant une durée d'au moins quinze ans et dont l'entrée en jouissance intervient, au plus tôt, à compter de la date de la liquidation de la pension du redevable dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse ou à l'âge fixé en application de l'article L. 351-1 du code de la sécurité sociale, n'entre pas dans le calcul de l'assiette de l'impôt. L'exonération bénéficie au souscripteur et à son conjoint.

Jusqu'au 31 décembre 2010, la condition de durée d'au moins quinze ans n'est pas requise pour les contrats et plans prévus aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du code du travail, L. 144-2 du code des assurances et au b du 1 du I de l'article 163 quater viciés du présent code, lorsque le souscripteur y adhère moins de quinze années avant l'âge donnant droit à la liquidation d'une retraite à taux plein.

NOTA:

Modifications effectuées en conséquence de l'article 65-IV A et VI de la loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006 et des articles 1er, 3 et 12-I de l'ordonnance n° 2007-329 du 12 mars 2007.

- **Article 885 K**

*Modifié par LOI n°2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 42*

La valeur de capitalisation des rentes ou indemnités perçues en réparation de dommages corporels liés à un accident ou à une maladie est exclue du patrimoine des personnes bénéficiaires ou, en cas de transmission à titre gratuit par décès, du patrimoine du conjoint survivant.

- **Article 885 L**

*Modifié par Loi - art. 23 JORF 31 décembre 1998*

Les personnes physiques qui n'ont pas en France leur domicile fiscal ne sont pas imposables sur leurs placements financiers.

Ne sont pas considérées comme placements financiers les actions ou parts détenues par ces personnes dans une société ou personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société. Il en est de même pour les actions, parts ou droits détenus par ces personnes dans les personnes morales ou organismes mentionnés au deuxième alinéa du 2° de l'article 750 ter.

**Section IV : Biens professionnels.**

- **Article 885 N**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

Les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme des biens professionnels.

- **Article 885 O**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

Sont également considérées comme des biens professionnels les parts de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu visées aux articles 8 et 8 ter lorsque le redevable exerce dans la société son activité professionnelle principale.

- **Article 885 O bis**

*Modifié par Loi n°2003-721 du 1 août 2003 - art. 49 JORF 5 août 2003*

Les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, sont également considérées comme des biens professionnels si leur propriétaire remplit les conditions suivantes :

1° Etre, soit gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, soit associé en nom d'une société de personnes, soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions.

Les fonctions énumérées ci-dessus doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale. Celle-ci doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62.

2° Posséder 25 % au moins des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et soeurs. Les titres détenus dans les mêmes conditions dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions sont pris en compte dans la proportion de cette participation ; la valeur de ces titres qui sont la propriété personnelle du redevable est exonérée à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société qui correspond à la participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions. Les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés sont présumées constituer un seul bien professionnel lorsque, compte tenu de l'importance des droits détenus et de la nature des fonctions exercées, chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues pour avoir la qualité de biens professionnels, et que les sociétés en cause ont effectivement des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires.

Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, la condition de possession de 25 % au moins du capital de la société n'est pas exigée des gérants et associés visés à l'article 62.

Sont également considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues directement par le gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, le président, le directeur général, le président du conseil de surveillance ou le membre du directoire d'une société par actions, qui remplit les conditions prévues au 1° ci-dessus, lorsque leur valeur excède 50 % de la valeur brute des biens imposables, y compris les parts et actions précitées.

Sont également considérées comme des biens professionnels, dans la limite de 150 000 euros, les parts ou actions acquises par un salarié lors de la constitution d'une société créée pour le rachat de tout ou partie du capital d'une entreprise dans les conditions mentionnées aux articles 220 quater ou 220 quater A tant que le salarié exerce son activité professionnelle principale dans la société rachetée et que la société créée bénéficie du crédit d'impôt prévu à ces articles.

NOTA:

Ces dispositions s'appliquent pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2004 et des années suivantes.

- **Article 885 O ter**

Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988

Seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société est considérée comme un bien professionnel.

- **Article 885 O quater**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

Ne sont pas considérées comme des biens professionnels les parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier.

- **Article 885 O quinquies**

*Modifié par Loi n°2003-721 du 1 août 2003 - art. 49 JORF 5 août 2003*

Le redevable qui transmet les parts ou actions d'une société avec constitution d'un usufruit sur ces parts et actions à son profit peut retenir, pour l'application de l'article 885 G, la qualification professionnelle pour ces titres, à hauteur de la quotité de la valeur en pleine propriété des titres ainsi démembrés correspondant à la nue-propiété lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- a) Le redevable remplissait, depuis trois ans au moins, avant le démembrement, les conditions requises pour que les parts et actions aient le caractère de biens professionnels.
- b) La nue-propiété est transmise à un ascendant, un descendant, un frère ou une soeur du redevable ou de son conjoint ;
- c) Le nu-propiétaire exerce les fonctions et satisfait les conditions définies au 1° de l'article 885 O bis ;
- d) Dans le cas de transmission de parts sociales ou d'actions d'une société à responsabilité limitée, ou d'une société par actions, le redevable doit, soit détenir directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leur frère ou soeur, en usufruit ou en pleine propriété, 25 % au moins du capital de la société transmise, soit détenir directement des actions ou parts sociales qui représentent au moins 50 % de la valeur brute de ses biens imposables, y compris les parts et actions précitées.

- **Article 885 P**

*Modifié par Ordonnance n°2010-462 du 6 mai 2010 - art. 1*

Les biens donnés à bail à long terme dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime et ceux donnés à bail cessible dans les conditions prévues par les articles L. 418-1 à L. 418-5 du même code sont considérés comme des biens professionnels à condition, d'une part, que la durée du bail soit au minimum de dix-huit ans et, d'autre part, que le preneur utilise le bien dans l'exercice de sa profession principale et qu'il soit le conjoint du bailleur, l'un de leurs frères et soeurs, l'un de leurs ascendants ou descendants ou le conjoint de l'un de leurs ascendants ou descendants.

Les biens ruraux donnés à bail, dans les conditions prévues aux articles du code rural précités, à une société à objet principalement agricole contrôlée à plus de 50 % par les personnes visées au premier alinéa, sont considérés comme des biens professionnels à concurrence de la participation détenue dans la société locataire par celles des personnes précitées qui y exercent leur activité professionnelle principale.

Les biens ruraux, donnés à bail dans les conditions prévues au premier alinéa, lorsqu'ils sont mis à la disposition d'une société mentionnée au deuxième alinéa ou lorsque le droit au bail y afférent est apporté à une société de même nature, dans les conditions prévues respectivement aux articles L. 411-37 et L. 411-38 du code rural et de la pêche maritime, sont considérés comme des biens professionnels dans les mêmes proportions et sous les mêmes conditions que celles définies par ce dernier alinéa.

- **Article 885 Q**

*Modifié par Ordonnance n°2010-462 du 6 mai 2010 - art. 1*

Sous les conditions prévues au 4° du 1 de l'article 793, les parts de groupements fonciers agricoles et de groupements agricoles fonciers soumis aux dispositions de la loi complémentaire à la loi d'orientation agricole n° 62-933 du 8 août 1962 et de la loi n° 70-1299 du 31 décembre 1970 relative aux groupements fonciers agricoles sont considérées comme des biens professionnels, sous réserve que ces parts soient représentatives d'apports constitués par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole et que les baux consentis par le groupement ainsi que leurs preneurs répondent aux conditions prévues à l'article 885 P.

Lorsque les baux répondant aux conditions prévues à l'article 885 P ont été consentis à une société à objet principalement agricole contrôlée à plus de 50 % par les personnes visées au premier alinéa, les parts du groupement sont considérées comme des biens professionnels à concurrence de la participation détenue dans la société locataire par celles des personnes précitées qui y exercent leur activité professionnelle principale.

Lorsque les biens ruraux donnés à bail dans les conditions prévues au premier alinéa sont mis à la disposition d'une société mentionnée au deuxième alinéa ou lorsque le droit au bail y afférent est apporté à une société de même nature, dans les conditions prévues respectivement par les articles L. 411-37 et L. 411-38 du code rural et de la pêche maritime, les parts du groupement sont considérées comme des biens professionnels dans les mêmes proportions et sous les mêmes conditions que celles définies par ce dernier alinéa.

- **Article 885 R**

*Modifié par Ordonnance n°2000-916 du 19 septembre 2000 - art. 6 (V) JORF 22 septembre 2000 en vigueur le 1er janvier 2002*

Sont considérés comme des biens professionnels au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune les locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés par des personnes louant directement ou indirectement ces locaux, qui, inscrites au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueurs professionnels, réalisent plus de 23 000 euros de recettes annuelles et retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62

## **Section V : Évaluation des biens.**

- **Article 885 S**

*Modifié par Loi n°2007-1223 du 21 août 2007 - art. 14 JORF 22 août 2007*

La valeur des biens est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès.

Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement précité.

- **Article 885 T**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

Les stocks de vins et d'alcools d'une entreprise industrielle, commerciale ou agricole sont retenus pour leur valeur comptable.

- **Article 885 T bis**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

Les valeurs mobilières cotées sur un marché sont évaluées selon le dernier cours connu ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition.

- **Article 885 V**

*Modifié par Loi - art. 30 (V) JORF 31 décembre 2002 en vigueur le 1er janvier 2004*

Le montant de l'impôt de solidarité sur la fortune calculé dans les conditions prévues à l'article 885 U est réduit d'un montant de 150 euros par personne à charge au sens des articles 196 et 196 A bis. La somme de 150 Euros est divisée par deux lorsqu'il s'agit d'un enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents (1).

NOTA :

(1) Les dispositions de cette phrase s'appliquent à compter du 1er janvier 2004.

- **Article 885-0 V bis**

*Modifié par LOI n°2009-1673 du 30 décembre 2009 - art. 20 (V)*

*Modifié par LOI n°2009-1673 du 30 décembre 2009 - art. 26*

I.-1. Le redevable peut imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune 75 % des versements effectués au titre de souscriptions au capital initial ou aux augmentations de capital de sociétés, en numéraire ou en nature par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité, à l'exception des actifs immobiliers et des valeurs mobilières, ainsi qu'au titre de souscriptions dans les mêmes conditions de titres participatifs dans des sociétés coopératives ouvrières de production définies par la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 ou dans d'autres sociétés coopératives régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération. Cet avantage fiscal ne peut être supérieur à 50 000 euros.

La société bénéficiaire des versements mentionnée au premier alinéa doit satisfaire aux conditions suivantes :

- a) Etre une petite et moyenne entreprise au sens de l'annexe I au règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;
- b) Exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définie à l'article 885 O quater, notamment celles des organismes de placement en valeurs mobilières, et des activités de gestion ou de location d'immeubles. Cette condition n'est pas exigée pour les entreprises solidaires au sens de l'article L. 443-3-2 du code du travail qui exercent une activité de gestion immobilière à vocation sociale ;
- c) Avoir son siège de direction effective dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- d) Ses titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger ;
- e) Etre soumise à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions de droit commun ou y être soumise dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France ;
- f) Etre en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices concernant les aides d'Etat visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises (2006 / C 194 / 02) ;
- g) Ne pas être qualifiable d'entreprise en difficulté au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'Etat au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté ou relever des secteurs de la construction navale, de l'industrie houillère ou de la sidérurgie ;
- h) Le montant des versements mentionnés au premier alinéa ne doit pas excéder le plafond fixé par décret. Ce plafond ne peut excéder 1, 5 million d'euros par période de douze mois.

2.L'avantage fiscal prévu au 1 s'applique également aux souscriptions effectuées par des personnes physiques en indivision. Chaque membre de l'indivision peut bénéficier de l'avantage fiscal à concurrence de la fraction de la part de sa souscription représentative de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés vérifiant les conditions prévues au 1.

3.L'avantage fiscal prévu au 1 s'applique également aux souscriptions en numéraire au capital d'une société satisfaisant aux conditions suivantes :

- a) La société vérifie l'ensemble des conditions prévues au 1, à l'exception de celles prévues aux b, f et h ;
- b) La société a pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant une des activités mentionnées au b du 1 ;
- c) La société ne compte pas plus de cinquante associés ou actionnaires ;
- d) La société a exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques ;
- e) La société n'accorde aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions ni aucun mécanisme automatique de sortie au terme de cinq ans ;

f) La société communique à chaque investisseur, avant la souscription de ses titres, un document d'information précisant notamment la période de conservation des titres pour bénéficier de l'avantage fiscal visé au 1, les modalités prévues pour assurer la liquidité de l'investissement au terme de la durée de blocage, les risques générés par l'investissement et la politique de diversification des risques, les règles d'organisation et de prévention des conflits d'intérêts, les modalités de calcul et la décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects, et le nom du ou des prestataires de services d'investissement chargés du placement des titres.

Le montant des versements effectués au titre de la souscription par le redevable est pris en compte pour l'assiette de l'avantage fiscal dans la limite de la fraction déterminée en retenant :

-au numérateur, le montant des versements effectués, par la société mentionnée au premier alinéa au titre de la souscription au capital dans des sociétés vérifiant l'ensemble des conditions prévues au 1, entre la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année d'imposition. Ces versements sont ceux effectués avec les capitaux reçus au cours de cette période ou de la période d'imposition antérieure lors de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le redevable a souscrit ;

-au dénominateur, le montant des capitaux reçus par la société mentionnée au premier alinéa au titre de la constitution du capital initial ou de l'augmentation de capital auquel le redevable a souscrit au cours de l'une des périodes mentionnée au numérateur.

Un décret fixe les conditions dans lesquelles les investisseurs sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions mentionnés au f et encadre ceux relatifs à la commercialisation et au placement des actions de la société mentionnée au premier alinéa.

II.-1. Le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au I est subordonné à la conservation par le redevable des titres reçus en contrepartie de sa souscription au capital de la société jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription.

La condition relative à la conservation des titres reçus en contrepartie de la souscription au capital s'applique également à la société mentionnée au premier alinéa du 3 du I et à l'indivision mentionnée au 2 du I.

En cas de remboursement des apports aux souscripteurs pendant l'une des périodes de conservation visée au premier alinéa, le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au I est remis en cause.

2. En cas de non-respect de la condition de conservation prévue au premier alinéa du 1 par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A, l'avantage fiscal mentionné au I accordé au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remis en cause si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au même terme. Cet avantage fiscal n'est pas non plus remis en cause lorsque la condition de conservation prévue au premier alinéa du 1 n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

En cas de non-respect de la condition de conservation prévue au premier alinéa du 1 du II en cas de cession stipulée obligatoire par un pacte d'associés ou d'actionnaires, l'avantage fiscal mentionné au I accordé au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas non plus remis en cause si le prix de vente des titres cédés est intégralement réinvesti par un actionnaire minoritaire, dans un délai maximum de

douze mois à compter de la cession, en souscription de titres de sociétés satisfaisant aux conditions mentionnées au 1 du I, sous réserve que les titres ainsi souscrits soient conservés jusqu'au même terme. Cette souscription ne peut donner lieu au bénéfice de l'avantage fiscal prévu au 1 du I.

III.-1. Le redevable peut imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune 50 % du montant des versements effectués au titre de souscriptions en numéraire aux parts de fonds d'investissement de proximité définis par l'article L. 214-41-1 du code monétaire et financier dont la valeur des parts est constituée au moins à hauteur de 20 % de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital ou de titres reçus en contrepartie d'obligations converties de sociétés exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de cinq ans vérifiant les conditions prévues au 1 du I. Le redevable peut également imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune 50 % du montant des versements effectués au titre de souscriptions en numéraire aux parts de fonds communs de placement dans l'innovation mentionnés à l'article L. 214-41 du code monétaire et financier et aux parts de fonds communs de placement à risques mentionnés aux articles L. 214-36 et L. 214-37 du même code dont l'actif est constitué au moins à hauteur de 40 % de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de cinq ans, vérifiant les conditions prévues au 1 du I.

L'avantage prévu au premier alinéa ne s'applique que lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

a) Les personnes physiques prennent l'engagement de conserver les parts de fonds jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription ;

b) Le porteur de parts, son conjoint ou son concubin notoire et leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts du fonds ;

c) Le fonds doit respecter le pourcentage initialement fixé de son actif investi en titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés vérifiant les conditions prévues au 1 du I. Si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 sexies-0 A, ce pourcentage doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard huit mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds, ou huit mois après la promulgation de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du huitième mois suivant. Il en est de même des pourcentages de 20 % ou 40 %, selon le cas, mentionnés au premier alinéa du présent 1.

Les versements servant de base au calcul de l'avantage fiscal sont ceux retenus après imputation de l'ensemble des frais et commissions et dans la limite du pourcentage initialement fixé de l'actif du fonds investi en titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés vérifiant les conditions prévues au 1 du I. Un décret fixe les conditions dans lesquelles les porteurs de parts sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions qu'ils supportent et encadre les conditions de rémunération des opérateurs assurant la commercialisation des parts du fonds.

2. L'avantage fiscal prévu au 1 ne peut être supérieur à 20 000 euros par an. Le redevable peut bénéficier de l'avantage fiscal prévu audit 1 et de ceux prévus aux 1, 2 et 3 du I au titre de la même année, sous réserve que le montant imputé sur l'impôt de solidarité sur la fortune résultant de ces avantages n'excède pas 50 000 euros.

3. L'avantage fiscal obtenu fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle le fonds ou le redevable cesse de respecter les conditions prévues au 1.

4. Sont exclues du bénéfice de l'avantage fiscal prévu au I les parts de fonds donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds ou de la société, attribuées en fonction de la qualité de la personne.

IV.-Les versements ouvrant droit à l'avantage fiscal mentionné au I ou au III sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

V.-La fraction du versement ayant donné lieu à l'avantage fiscal mentionné au I ou au III ne peut donner lieu à l'une des réductions d'impôt sur le revenu prévues à l'article 199 terdecies-0 A.

Le redevable peut bénéficier de l'avantage fiscal prévu au présent article et de celui prévu à l'article 885-0 V bis A au titre de la même année, sous réserve que le montant imputé sur l'impôt de solidarité sur la fortune résultant des deux avantages n'excède pas 50 000 euros.

Par dérogation à l'alinéa précédent, la fraction des versements pour laquelle le redevable demande le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au présent article ne peut donner lieu à l'application de l'article 885-0 V bis A.

VI.-Lorsque les conditions prévues par les f, g et h du 1 du I ne sont pas cumulativement satisfaites par les sociétés bénéficiaires des versements mentionnées au 1 du I, le bénéfice des I à III est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998 / 2006 de la Commission du 15 décembre 2006 ou du règlement (CE) n° 1535 / 2007 de la Commission du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

VII.-Un décret fixe les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés visés au I, ainsi qu'aux gérants et dépositaires de fonds visés au III.

- **Article 885-0 V bis A**

*Modifié par Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 - art. 1*

I. - Le redevable peut imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune, dans la limite de 50 000 euros, 75 % du montant des dons en numéraire et dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger effectués au profit :

1° Des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

2° Des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 ;

3° Des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 5132-5 et L. 5132-6 du code du travail ;

4° Des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 5132-7 du même code ;

5° Des ateliers et chantiers d'insertion mentionnés à l'article L. 5132-15 du même code ;

6° Des entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 5213-13 du même code ;

6° bis Des groupements d'employeurs régis par les articles L. 1253-1 et suivants du code du travail qui bénéficient du label GEIQ délivré par le Comité national de coordination et d'évaluation des groupements

d'employeurs pour l'insertion et la qualification, et qui organisent des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du même code ;

7° De l'Agence nationale de la recherche ;

8° Des fondations universitaires et des fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation lorsqu'elles répondent aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200.

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies dont le siège est situé dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. L'agrément est accordé aux organismes poursuivant des objectifs et présentant des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France entrant dans le champ d'application du présent I.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé dont le siège est situé dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise, sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par le présent article.

Un décret fixe les conditions d'application des onzième et douzième alinéas et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément.

II. - Les dons ouvrant droit à l'avantage fiscal mentionné au I sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

III. - La fraction du versement ayant donné lieu à l'avantage fiscal mentionné au I ne peut donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

Le redevable peut bénéficier de l'avantage fiscal prévu au présent article et de celui prévu à l'article 885-0 V bis au titre de la même année, sous réserve que le montant imputé sur l'impôt de solidarité sur la fortune résultant des deux avantages n'excède pas 50 000 euros.

Par dérogation à l'alinéa précédent, la fraction des versements pour laquelle le redevable demande le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au présent article ne peut donner lieu à l'application de l'article 885-0 V bis.

IV. - Le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au I est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998 / 2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis et à la condition que soient jointes à la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune des pièces justificatives attestant le total du montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires.

V. - Un décret fixe les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux personnes mentionnées au I.

- **Article 885 V bis**

*Modifié par Loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004 - art. 38 (V) JORF 31 décembre 2004*

L'impôt de solidarité sur la fortune du redevable ayant son domicile fiscal en France est réduit de la différence entre, d'une part, le total de cet impôt et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des crédits d'impôt et des retenues non libératoires, et, d'autre part, 85 p. 100 du total des revenus nets de frais professionnels de l'année précédente après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156, ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou hors de France et des produits soumis à un prélèvement libératoire. Cette réduction ne peut excéder une somme égale à 50 p. 100 du montant de cotisation résultant de l'application de l'article 885 V ou, s'il est supérieur, le montant de l'impôt correspondant à un patrimoine taxable égal à la limite supérieure de la troisième tranche du tarif fixé à l'article 885 U.

Les plus-values sont déterminées sans considération des seuils, réductions et abattements prévus par le présent code.

Pour l'application du premier alinéa, lorsque l'impôt sur le revenu a frappé des revenus de personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune du redevable, il est réduit suivant le pourcentage du revenu de ces personnes par rapport au revenu total.

- **Article 885 W**

*Modifié par Loi n°2005-1720 du 30 décembre 2005 - art. 103 JORF 31 décembre 2005*

I. Les redevables doivent souscrire au plus tard le 15 juin de chaque année une déclaration de leur fortune déposée au service des impôts de leur domicile au 1er janvier et accompagnée du paiement de l'impôt (1).

II. Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil doivent conjointement signer la déclaration prévue au I.

III. En cas de décès du redevable, les dispositions du 2 de l'article 204 sont applicables.

NOTA:

Voir également l'article 121 Z quinquies de l'annexe IV.

- **Article 885 X**

*Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988*

Les personnes possédant des biens en France sans y avoir leur domicile fiscal ainsi que les personnes mentionnées au 2 de l'article 4 B peuvent être invitées par le service des impôts à désigner un représentant en France dans les conditions prévues à l'article 164 D.

- **Article 885 Z**

*Créé par Loi - art. 18 JORF 31 décembre 1998*

Lors du dépôt de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, les redevables doivent joindre à leur déclaration les éléments justifiant de l'existence, de l'objet et du montant des dettes dont la déduction est opérée.

## 2. Code civil

**Livre Ier : Des personnes.**

**Titre XIII : Du pacte civil de solidarité et du concubinage.**

**Chapitre II : Du concubinage.**

- **Article 515-8**

*Créé par Loi n° 99-944 du 15 novembre 1999, article 6*

*Modifié par Loi 2007-308 2007-03-05 art. 1 3° JORF 7 mars 2007 en vigueur le 1er janvier 2009*

Le concubinage est une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple.

(...)

## 3. Code des pensions civiles et militaires de retraite

**Livre Ier : Dispositions générales relatives au régime général des retraites.**

**Titre VI : Pensions des ayants cause.**

- **Article L. 46**

*Créé par Loi 64-1339 1964-12-26 JORF 30 décembre 1964 rectificatif JORF 10 janvier 1965 en vigueur le 1er décembre 1964*

*Modifié par Loi n°75-1242 du 27 décembre 1975 - art. 16 JORF 28 décembre 1975*

*Modifié par Loi n°82-599 du 13 juillet 1982 - art. 15 JORF 14 juillet 1982*

Le conjoint survivant ou le conjoint divorcé, qui contracte un nouveau mariage ou vit en état de concubinage notoire, perd son droit à pension.

Les droits qui leur appartenaient ou qui leur auraient appartenu passent aux enfants âgés de moins de vingt et un ans dans les conditions prévues au second alinéa de l'article L. 40.

**Le conjoint survivant ou le conjoint divorcé, dont la nouvelle union est dissoute ou qui cesse de vivre en état de concubinage notoire, peut, s'il le désire, recouvrer son droit à pension et demander qu'il soit mis fin à l'application qui a pu être faite des dispositions du premier alinéa du présent article.**

(...)

#### 4. Décret n° 82-881 du 15 octobre 1982

*(Extraits)*

- **Article 1<sup>er</sup>**

(...)

Le code général des impôts est, à la date du 1<sup>er</sup> septembre 1982, modifié et complété comme suit :

(...)

« Art. 885 E - L'assiette de l'impôt de solidarité sur les grandes fortunes est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A, ainsi qu'à leurs enfants mineurs lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci.

Dans le cas de concubinage notoire, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre concubins et aux enfants mineurs mentionnés au premier alinéa. »

*(Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981, article 3)*

(...)

## C. Application des dispositions contestées

### 1. Jurisprudence judiciaire

- Cour de cassation, Chambre commerciale, 2 février 2010, n° 09-11.295

(...)

Sur le moyen unique :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Orléans, 4 décembre 2008), que M. X... et son épouse ont établi chacun une déclaration au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune pour l'année 2005, que l'administration fiscale leur a notifié une proposition de rectification le 21 janvier 2006 et a mis en recouvrement, le 27 avril 2006, le complément de droits estimés éludés, que M. et Mme X... ont saisi le tribunal de grande instance puis la cour d'appel afin d'obtenir décharge de ce complément d'impôt ;

Attendu que M. et Mme X... font grief à l'arrêt d'avoir rejeté leur demande alors, selon le moyen :

1°/ que le juge ne doit pas dénaturer les conclusions des parties ; qu'en considérant que la critique relative à l'incompatibilité de l'article 885 A du code général des impôts avec les engagements internationaux de la France ne portait que sur une discrimination liée à l'interprétation que l'administration donnait de la loi, cependant qu'elle portait aussi de manière expresse, à titre subsidiaire et dans l'hypothèse dans laquelle il aurait été reconnu que cette interprétation administrative était conforme à la loi, sur l'inconventionnalité de la loi elle-même ; que la cour d'appel a dénaturé les conclusions de M. et Mme X... et violé les articles 4 et 5 du code de procédure civile ;

2°/ que le fait qu'un moyen soit formulé "au détour d'une phrase" est inopérant pour disqualifier ce moyen ; qu'au cas présent, en écartant le moyen tiré de l'incompatibilité de l'article 885 A du code général des impôts avec les engagements internationaux de la France au motif qu'il aurait été formulé "au détour d'une phrase", la cour d'appel s'est prononcée par un motif inopérant, en violation des articles 4 et 5 du code de procédure civile ;

3°/ **que des dispositions législatives nationales ne sauraient, en tout état de cause, conduire à des discriminations entre les contribuables en raison de leur situation familiale** ; que l'application de l'article 885 A du code général des impôts conduit à imposer plus lourdement les contribuables mariés que les contribuables non mariés ; qu'en considérant que cette discrimination avérée n'était incompatible avec aucun des engagements internationaux de la France, la cour d'appel a violé l'article 7 de la Déclaration universelle des droits de l'homme et les articles 23 et 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966, ainsi que les articles 12 et 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

Mais attendu, en premier lieu, que l'arrêt constate qu'il résulte des articles 6 § 4 a et b et 885 A du code général des impôts que les couples mariés soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune font l'objet d'une imposition commune, sauf ceux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit ainsi que ceux en instance de séparation de corps ou de **divorce autorisés à avoir des résidences séparées qui font l'objet d'impositions distinctes, que M. et Mme X... n'estiment pas discriminatoires par elles-mêmes ces dispositions mais contestent l'interprétation de l'administration qui déduit du caractère commun de l'imposition la nécessité d'une déclaration unique de fortune** ; qu'il retient que le caractère commun de l'imposition justifie l'exigence d'une déclaration de fortune unique alors que le dépôt de déclarations distinctes interdit cette imposition commune ; que la cour d'appel en a exactement déduit que l'interprétation de l'administration fiscale est conforme aux textes ;

Attendu, en second lieu, que, répondant aux conclusions sans les dénaturer et sans être tenu de suivre les parties dans le détail de leur argumentation, **l'arrêt retient à bon droit que le législateur peut, en se référant à la notion de foyer fiscal, appliquer des règles d'imposition distinctes à des situations familiales qui sont elles-mêmes objectivement distinctes ;**

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

- **Cour de cassation, Chambre commerciale, 25 janvier 2005, n° 03-10.068, Imbert de Trémiolles**

(...)

Sur le troisième moyen :

Attendu que M. et Mme X... de Y... font aussi grief à l'arrêt d'avoir confirmé le jugement, alors, selon le moyen :

1 / que l'article 62 alinéa 2 de la Constitution dispose que les décisions du Conseil constitutionnel s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles ; qu'il s'en déduit que l'autorité de décision du Conseil constitutionnel est absolue en ce qui concerne les textes mêmes dont il a examiné la constitutionnalité ; que l'autorité de ces décisions ne se limite pas à leurs dispositifs mais s'applique à ceux des motifs qui en sont le soutien nécessaire et en constituent le fondement même ; que la Cour de cassation fait application de ce principe notamment en matière fiscale ; que dans sa décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, le Conseil constitutionnel a dit pour droit 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 espèces 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 ; que le législateur a méconnu la règle ainsi rappelée en prévoyant que l'impôt de solidarité sur la fortune pourrait être assis sur un bien dont le contribuable nu-proprétaire ne tirerait aucun revenu, alors que serait pris en compte dans le calcul de l'impôt la valeur en pleine propriété dudit bien ; que, dès lors, le motif décisoire cité plus haut, et qui complétait, en la précisant la décision du Conseil constitutionnel du 30 décembre 1981 portant sur l'impôt sur les grandes fortunes, et visé par la cour d'appel, était doté de la même autorité absolue de chose jugée que la décision d'annuler, en l'espèce, l'article 15 de la loi de finances pour 1999 et que, par conséquent, la cour d'appel était tenue d'en faire application pour apprécier la licéité d'une imposition établie sur la base des dispositions de l'article 885-V bis du Code général des impôts ; qu'ayant refusé de le faire, la cour d'appel a violé l'article 62 alinéa 2 de la Constitution, ensemble la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1998 susvisée ;

2 / qu'il résulte également des considérants décisores de la décision du 29 décembre 1998, 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 espèces 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 ; que seuls les biens procurant effectivement un revenu pouvaient servir d'assiette au calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune ; que pourtant la cour d'appel a

estimé que les revenus visés par le Conseil constitutionnel pouvaient être en espèces ou en nature, en visant, dans ce dernier cas, "un revenu en nature résultant de la propre jouissance qu'ils (les contribuables) s'en réservent" ; que, cependant, la jouissance d'un bien immobilier par son propriétaire ne saurait être assimilée à un revenu en nature, qu'elle ne l'est d'ailleurs pas au titre de l'impôt sur le revenu et que, partant, elle ne saurait l'être davantage au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, compte tenu de la portée de cette imposition telle que précisée par le Conseil constitutionnel ; que peu importe que le propriétaire ait fait tel ou tel choix quant à l'utilisation de son bien puisque, censément, c'est le fait de tirer ou non des revenus d'un bien qui est imposé au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune et que le législateur n'a pas entendu contraindre le contribuable à adopter telle ou telle attitude quant à la libre disposition de son bien ; qu'au demeurant, si on appliquait le raisonnement adopté par la cour d'appel, on devrait considérer que la nue-propriété conservant la propriété du bien, elle aurait dû, selon la doctrine adoptée à tort par la cour d'appel, être considérée comme un avantage imposable au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, ce qui précisément a été censuré par le Conseil constitutionnel dans sa décision susvisée ; qu'ainsi, la cour d'appel a de nouveau violé les dispositions de l'article 62 alinéa 2 de la Constitution, ensemble la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1998 susmentionnée ;

3 / que dans sa décision du 29 décembre 1998, le Conseil constitutionnel a, dans les mêmes considérants décisifs déjà cités, dit pour droit non seulement que l'impôt de solidarité sur la fortune ne pouvait que frapper la capacité contributive conférée par la détention d'un ensemble de biens et résultant des revenus en espèces ou en nature procurés par ces biens, mais a ajouté que la disposition censurée permettait, de façon contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789, de prendre en compte dans le calcul de l'impôt la valeur en pleine propriété d'un bien dont le contribuable nu-propriétaire ne tirerait aucun revenu ;

que, dès lors, en tout état de cause, à supposer à titre subsidiaire, que les revenus en nature, au sens erroné que leur a donné la cour d'appel, pouvaient faire l'objet de l'impôt de solidarité sur la fortune, encore eût-il fallu, pour la cour d'appel, constater que les biens en question ne pouvaient être taxés pour la plénitude de leur valeur, qu'au contraire, la cour d'appel, qui a constaté que l'administration fiscale avait appliqué la législation sur l'impôt de solidarité sur la fortune telle qu'incorrectement interprétée par elle et donc sans apporter d'attribution à la valeur des biens dont ils avaient la jouissance, sans qu'ils en tirent un revenu en espèces, aurait dû censurer le jugement entrepris et le refus de décharge au motif d'un excès de base d'imposition ; qu'elle ne l'a pas fait, violant une fois de plus l'article 62 alinéa 2 de la Constitution, ensemble la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1998 ;

4 / qu'à supposer à titre très subsidiaire, que la cour d'appel eût pu estimer que les biens immobiliers ne pouvaient être écartés de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune aux motifs que leurs propriétaires auraient fait choix de n'en tirer aucun revenu en espèces mais seulement un revenu en nature résultant de la propre jouissance qu'ils s'en réservent, la cour d'appel n'aurait pas moins dû caractériser précisément la nature des biens en question qui ont été taxés par le fisc, les identifier et évaluer le prétendu revenu en nature résultant de la jouissance desdits biens ; qu'en ne le faisant pas, elle n'a pas mis le juge de cassation en mesure de pouvoir contrôler si elle avait opéré une correcte application de la loi fiscale et, n'ayant pas précisé l'ensemble des critères qui lui permettaient en l'espèce de confirmer le jugement entrepris et de refuser la décharge sollicitée, elle a ainsi entaché sa décision d'un défaut de base légale au regard de l'article 885-V bis du Code général des impôts ;

Mais attendu qu'après avoir rappelé qu'il résultait de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1998, déclarant non conforme à la Constitution l'article 15 de la loi de finances pour 1999, 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 espèces ou en nature procurés par ces biens", et "qu'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", **la cour d'appel a relevé qu'il ne pouvait être**

**utilement déduit de cette motivation que seuls les biens procurant effectivement un revenu en espèces devaient servir d'assiette au calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune, dès lors que, comme l'avait expressément précisé le Conseil constitutionnel, les revenus considérés peuvent être en espèces ou en nature ; qu'à cet égard, elle a, à bon droit, retenu que la jouissance d'un bien immobilier par son propriétaire constituait un revenu en nature, sans méconnaître la décision du Conseil constitutionnel relative à un bien détenu en nue-propriété, dont le nu-propiétaire, démuné des attributs de la propriété lui permettant de jouir du bien, ne tirerait aucun revenu ; qu'en conséquence, elle en a exactement déduit, sans avoir à procéder à une recherche qui ne lui était pas demandée, que la valeur en pleine propriété des biens immobiliers dont le propriétaire se réserve la jouissance ne pouvait être écartée de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ; qu'ainsi, la cour d'appel, qui n'a nullement refusé de faire application des motifs fondant la décision précitée du Conseil constitutionnel, a légalement justifié sa décision sans encourir les griefs du moyen ; d'où il suit que celui-ci n'est pas fondé ;**

(...)

- **Cour de cassation, Chambre commerciale, 7 octobre 2008, n° 07-13600, Paillaud**

(...)

Sur le moyen unique :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Versailles, 1er février 2007), que M. et Mme X... possèdent un patrimoine évalué à 83 002 733 euros en 2002, 60 958 400 euros en 2003 et 63 597 369 euros en 2004 ; qu'ils sont assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune ; que M. X..., soutenant que l'impôt payé à ce titre pour les années considérées, d'un montant de 705 633, 509 004 et 532 453 euros, était très supérieur à leurs revenus, qui s'élevaient à 178 794,135 066 et 101 287 euros, et avait un caractère confiscatoire, a saisi le tribunal de grande instance afin d'obtenir le dégrèvement partiel des sommes acquittées ;

Attendu que M. X... fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté ses demandes, alors, selon le moyen :

1°/ qu'il faisait valoir, dans ses conclusions récapitulatives, que le plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune en fonction de 85 % des revenus perçus par le redevable l'année précédant l'imposition à l'ISF, tel qu'il est prévu par l'article 885 V bis du code général des impôts, était lui-même plafonné dans ses effets en vertu du même texte depuis qu'il a été modifié par l'article 6 de la loi de finances pour 1996 non soumis au Conseil constitutionnel, et qu'il ne pouvait donc conduire à une réduction dudit impôt supérieure à 50 % du montant normalement dû, de sorte que les redevables pouvaient être conduits à supporter une charge d'ISF supérieure à 85 % de leurs revenus, voire 100 % de ceux-ci ou davantage, et qu'ils étaient alors contraints de céder une partie de leur patrimoine en vue d'acquitter cet impôt, ce qui avait justifié l'adoption par l'article 74 de la loi de finances pour 2006 du "bouclier fiscal" qui limite à 60 % des revenus les impôts susceptibles d'être réclamés à un même contribuable, y compris l'ISF ; qu'en considérant néanmoins que l'ISF n'était pas contraire au droit au respect des biens des personnes physiques ou morales, qu'il tenait compte des facultés contributives et que M. X... n'avait relevé aucune faille de la loi qu'il leur aurait appartenu de combler sans répondre à ce chef péremptoire de ses conclusions, les juges d'appel n'ont pas motivé leur décision au regard des exigences de l'article 455 du code de procédure civile ;

2°/ que l'article 885 V bis du code général des impôts non seulement prévoit une limitation de l'impôt de solidarité sur la fortune et des autres impôts sur le revenu acquittés par le contribuable en fonction de 85 % du total des revenus nets de frais professionnels de l'année précédente mais, dans le même temps, limite l'effet de ce plafonnement de sorte que la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune susceptible d'en résulter ne peut excéder une somme égale à 50 % du montant de la cotisation d'impôt de solidarité sur la

fortune normalement due ou, s'il est supérieur, le montant de l'impôt correspondant à un patrimoine taxable égal à la limite supérieure de la troisième tranche du tarif fixé à l'article 885 U ; qu'en retenant que l'article 885 V bis permettait de limiter le total de l'ISF et des impôts des années précédentes à 85 % des revenus du contribuable de sorte qu'un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la sauvegarde des droits de l'homme était assuré et qu'il était tenu compte des facultés contributives de chacun des contribuables, bien que ce plafonnement ne s'applique pas à tous les contribuables puisqu'il est lui-même plafonné, les juges d'appel se sont mépris sur le sens et la portée de ce texte et l'ont violé ;

3°/ que le système dit du "plafonnement du plafonnement" prévu par l'article 885 V bis du code général des impôts qui permet que certains contribuables paient des cotisations d'impôt de solidarité sur la fortune supérieures à 85 % de leurs revenus et pouvant atteindre ou dépasser 100 % de ceux-ci, instaure une charge spéciale et exorbitante pour ces contribuables et donc confiscatoire au regard de leurs facultés contributives, contraire au droit au respect des biens des personnes physiques et morales, peu important qu'il n'ait pas été déclaré contraire à la Constitution de 1958 et aux articles 13 et 17 de la Déclaration de 1789 ; qu'en l'espèce, il résulte de l'arrêt confirmatif attaqué et il n'est pas contesté que M. X... a acquitté des cotisations d'impôt de solidarité sur la fortune d'un montant de 705 633 euros en 2002, de 509 004 euros en 2003 et de 532 453 euros en 2004 et qu'il a dû demander le remboursement d'une partie de son compte courant d'associé à la société Beviguen en vue de s'acquitter du montant dudit ISF ; que, par ailleurs, il résulte du jugement du tribunal de grande instance de Nanterre et des conclusions de l'exposant signifiées le 27 septembre 2006 que ces revenus disponibles bruts se sont élevés à 188 108 euros, 147 547 euros et 121 888 euros entre 2001 et 2003 ; que, dans ces conditions, M. X... n'a pas bénéficié du plafonnement à 85 % de ces revenus de l'année précédente et a acquitté des cotisations d'ISF quatre fois supérieures à ceux-ci et qu'en considérant néanmoins que le dispositif de plafonnement prévu par l'article 885 V bis du code général des impôts n'était pas confiscatoire sans avoir recherché l'incidence du dispositif de "plafonnement du plafonnement" instauré par ce texte, comme ils y étaient invités par l'exposant, les juges d'appel n'ont pas donné de base légale à leur décision au regard des exigences de l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

4°/ qu'est contraire au droit au respect des biens la perception d'un impôt qui impose à celui qui doit le payer une charge spéciale et exorbitante ou porte atteinte substantiellement à sa situation financière ; qu'avant l'institution du bouclier fiscal par l'article 74 de la loi de finances pour 2006, compte tenu des termes de l'article 6 de la loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995 qui a instauré un dispositif de "plafonnement du plafonnement" de l'impôt de solidarité sur la fortune en modifiant à cet effet l'article 885 V bis du code général des impôts, l'impôt de solidarité sur la fortune revêtait un caractère confiscatoire dès lors qu'il conduisait à l'absorption intégrale des revenus disponibles de certains contribuables et à l'aliénation forcée d'une partie de leur patrimoine pour le paiement de cet impôt ; qu'en l'espèce, il résulte de l'arrêt attaqué que les cotisations d'impôt de solidarité sur la fortune réclamées à M. Guy X... se sont élevées à 705 633 euros en 2002, 509 004 euros en 2003 et 532 453 euros en 2004 tandis que ces revenus disponibles bruts s'élevaient à 188 108 euros, 147 547 euros et 121 888 euros et qu'il a dû demander le remboursement d'une partie de son compte courant d'associé à la société Beviguen en vue de s'acquitter du montant dudit ISF ; que, dans ces conditions, dès lors qu'il résultait de leurs constatations que les revenus disponibles de l'exposant étaient intégralement absorbés par les cotisations d'impôt de solidarité sur la fortune dues au titre de chacune des années 2002 à 2004 et que ce dernier a dû aliéner une partie de son patrimoine par le remboursement de son compte courant d'associé dans la société Beviguen, en écartant le caractère confiscatoire au cas particulier de l'impôt litigieux sous prétexte que M. X... avait également obtenu le remboursement d'une partie de sa créance pour la réinvestir dans d'autres placements et qu'il ne se serait pas appauvri de ce fait, ce qui était sans incidence, les juges d'appel n'ont pas tiré toutes les conséquences légales de leurs constatations et ont violé les dispositions de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

Mais attendu qu'après avoir constaté que le patrimoine de M. X... était constitué pour l'essentiel de sa participation dans la société Carrefour, détenue par l'intermédiaire de plusieurs sociétés, dont la plus importante était la société Beviguen, valorisée entre 40 et 58 millions d'euros selon les années, société qu'il présidait et dont il détenait la quasi-totalité du capital, l'arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que les dividendes versés par le groupe Carrefour se sont élevés, pour les années 2002, 2003 et 2004, aux sommes de 1 278 000, 1 403 360 et 1 347 840 euros, mais que M. X... a choisi, en sa qualité de dirigeant de la société Beviguen, de n'effectuer aucune distribution de dividende ; qu'il relève encore que M. X... est propriétaire de trois biens immobiliers, déclarés pour la somme de 2,7 millions d'euros, **dont il se réserve la jouissance, qui lui procurent des revenus en nature, et qu'il déclare posséder des placements financiers, qui s'ils ne sont productifs d'aucun fruit ou presque, ne le sont que de sa volonté pour des motifs dont il ne s'explique pas** ; qu'en l'état de ces constatations et appréciations, la cour d'appel a légalement justifié sa décision ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

- Cour d'appel de Paris, 7e ch., 16 janvier 2001

(...)

**La notion de concubinage notoire, qui sous-entend une communauté de vie et d'intérêts, suppose une relation stable hors mariage, connue des tiers, (notamment des autorités, administrations et organismes sociaux divers) et non seulement des proches des intéressés ;**

En l'état d'une police d'assurance qualifiant d'assuré le conjoint ou la personne vivant en concubinage notoire avec le souscripteur, une compagnie d'assurance, assignée par une personne grièvement blessée dans l'incendie de son pavillon suite à l'explosion de bouteilles de gaz ouvertes par l'assuré de la compagnie qu'elle hébergeait, soutient que la victime, ayant la qualité de concubine de l'assuré, n'est pas un tiers et ne peut donc bénéficier de la garantie d'assurance ;

S'il résulte des pièces produites et des déclarations concordantes que l'assuré et la victime avaient entretenu une liaison stable pendant huit à dix ans, puis s'étaient séparés pour reprendre leur relation à l'époque à laquelle la victime avait autorisé l'assuré à résider dans son pavillon, rien n'indique que cette liaison de quelques semaines avait un caractère de stabilité et de publicité suffisant pour caractériser un concubinage notoire, alors que ces personnes n'avaient pas d'enfant en commun, ne partageait ni leurs ressources ni leurs charges et n'entretenaient aucun projet d'avenir ;

Il s'ensuit que la garantie d'assurance est due à la victime car elle est tiers au contrat.

(...)

## **2. Doctrine administrative**

### **a. Instruction fiscale 7 S-1-92 du 11 février 1992**

L'article 37 de la loi de finances pour 1992 (n° 91-1322 du 30 décembre 1991. JO du 31 décembre 1991) relève les seuils des tranches d'imposition de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF).

La loi de finances rectificative pour 1991 (n° 91-1323 du 30 décembre 1991-JO du 31 décembre 1991) précise les conditions d'imposition des personnes mariées à l'ISF (art. 27) et les règles d'imposition des sommes versées au titre des contrats d'assurance (art. 26.II).

La présente instruction a pour objet de commenter ces nouvelles mesures et d'apporter, par ailleurs, des précisions sur les modalités d'imposition des voitures de collection.

### **I. Tarif de l'impôt**

L'article 37 de la loi de finances pour 1992 fixe le tarif de l'impôt comme suit :

[TAB]

Ce tarif est applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1992

### **II. Conditions d'imposition des personnes mariées**

L'article 27 de la loi de finances rectificative pour 1991 précise les règles d'imposition des couples mariés à l'impôt de solidarité sur la fortune, les règles résultant de la doctrine administrative ayant été infirmées par un récent arrêt de la Cour de cassation.

#### **A. Le dispositif antérieur**

##### **1) La doctrine administrative**

L'article 885 A du code général des impôts prévoit que sont imposables à l'ISF, d'une part, les personnes physiques fiscalement domiciliées en France pour l'ensemble des biens qu'elles possèdent, et d'autre part, les personnes non domiciliées en France pour les seuls biens qu'elles y possèdent.

En outre, l'article 885 E du même code indique que l'assiette de l'ISF est constituée par la valeur nette, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A, ainsi qu'à leur conjoint et à leurs enfants mineurs lorsqu'ils ont l'administration légale des biens de ceux-ci.

Il résulte de ces dispositions que, pour les personnes mariées, l'assiette de l'impôt est constituée, quel que soit le régime matrimonial des époux, par une masse unique composée de l'ensemble des éléments actifs et passifs des patrimoines des époux et de la communauté (lorsque le régime n'est pas exclusif de communauté).

L'obligation de déclaration commune subsiste pendant toute la durée du mariage et notamment tant que la séparation des époux ne résulte que d'une situation de fait.

Ce principe ne cesse de s'appliquer que dans le seul cas où les époux ont fait l'objet d'un jugement de séparation de corps, entraînant automatiquement séparation de biens, ou de divorce ayant acquis autorité de chose jugée, et dans la mesure où ils ont effectivement cessé de cohabiter avant le premier janvier de l'année d'imposition (Doc. de base 7 S-311 n°s 1 à 4).

2) L'arrêt de la Cour de cassation en date du 22 octobre 1991 (Cass. com. n° 1277 P, époux de Gramont).

Par cet arrêt rendu en matière d'IGF, mais dont les attendus sont transposables à l'ISF, la Cour a considéré que des époux qui n'habitent pas, de manière permanente, sous le même toit ne constituent pas un foyer fiscal au regard des dispositions régissant l'IGF, quel que soit leur régime matrimonial.

Cette décision, qui infirme la doctrine administrative, aurait pu être abusivement utilisée par les redevables pour scinder leurs patrimoines et éluder le paiement de l'impôt.

En outre, il aurait été très difficile pour le service, sans s'immiscer dans la vie privée des redevables, de s'opposer aux arguments de fait que ceux-ci auraient pu invoquer pour justifier qu'ils n'habitent pas de manière permanente sous le même toit.

C'est pourquoi le législateur a jugé préférable de rapprocher les règles applicables à l'ISF de celles de l'impôt sur le revenu.

## **B. Le nouveau dispositif**

L'article 27 de la loi de finances rectificative pour 1991 modifie les articles 885 A et 885 E du code général des impôts de façon à préciser que l'imposition commune des époux demeure la règle pendant toute la durée du mariage sauf dans les cas prévus aux a et b du paragraphe 4 de l'article 6 du code général des impôts.

### 1) Règle générale : l'imposition commune des époux

L'article 885 A du code général des impôts pose désormais le principe que les couples mariés font l'objet d'une imposition commune.

Il en résulte que les couples mariés, quel que soit leur régime matrimonial, doivent souscrire une seule déclaration qui regroupe l'ensemble de leurs biens, droits et valeurs imposables ainsi que ceux de leurs enfants mineurs lorsqu'ils ont l'administration légale de leurs biens.

Conformément aux dispositions de l'article 885 W du code général des impôts, il est rappelé que les époux doivent conjointement signer leur déclaration commune d'ISF.

### 2) Exceptions à la règle de l'imposition commune

Le législateur a prévu deux exceptions à la règle de l'imposition commune qui sont les mêmes que les dérogations à la règle de l'imposition par foyer en matière d'impôt sur le revenu, à l'exception de celle prévue à l'article 6,4.c qui concerne l'abandon du domicile conjugal (Doc. de base 5 B 123 n{os} 41 à 44).

Dès lors, chacun des époux est désormais soumis à l'ISF, à raison de ses biens, droits et valeurs imposables, ainsi que ceux de ses enfants mineurs lorsqu'il a l'administration légale de leurs biens dans les deux situations suivantes.

#### a) Les époux sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit (CGI, art. 6.4.a)

Cette situation s'apprécie dans les mêmes conditions qu'en matière d'impôt sur le revenu (Doc. de base 5-B-123 n{os} 38 et 39).

Dès lors, l'imposition distincte est subordonnée à ce que les deux conditions prévues à l'article 6.4.a du code général des impôts soient simultanément remplies :

- il faut que les époux soient mariés sous le régime de la séparation de biens,

- il faut également que les époux ne vivent pas sous le même toit, c'est-à-dire qu'ils aient effectivement cessé toute vie commune.

b) Les époux sont en instance de séparation de corps ou de divorce et résident séparément (CGI, art. 6-4.b)

Les époux font également l'objet d'une imposition distincte lorsqu'ils sont en instance de séparation de corps ou de divorce et qu'ils résident séparément dans les conditions prévues aux articles 255 et suivants du code civil, c'est-à-dire lorsque le juge les a autorisés à résider séparément.

C. Entrée en vigueur

Les nouvelles modalités d'imposition des couples mariés s'appliquent à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1<sup>er</sup> janvier 1992 (loi de finances rectificative pour 1991, article 27-III).

### **III. Contrats d'assurance**

L'article 26-II de la loi de finances rectificative pour 1991 modifie la rédaction de l'article 885 F du code général des impôts relatif aux conditions d'imposition des contrats d'assurance à l'ISF qui étaient liées au régime fiscal des contrats d'assurance au regard des droits de mutation à titre gratuit (C.G.I., art. 757 B).

#### **A. Le dispositif antérieur**

Pendant leur phase d'épargne, les contrats d'assurance sur la vie (qu'il s'agisse d'assurance en cas de vie ou d'assurance en cas de décès) ne sont imposables que lorsqu'ils sont rachetables.

Toutefois, aux termes de l'article 885 F du code général des impôts, les primes versées au titre des contrats d'assurance en cas de décès visés à l'article 757 B du code général des impôts sont ajoutées au patrimoine de celui qui les a versées.

B. Le nouveau dispositif

1) Contrats d'assurance rachetables

Pendant leur phase d'épargne, les contrats d'assurance rachetables (qu'il s'agisse d'assurance en cas de vie ou d'assurance en cas de décès) doivent être compris dans le patrimoine des redevables pour leur valeur de rachat au premier janvier de l'année d'imposition.

Ce principe s'applique quels que soient l'âge de l'assuré et la date de conclusion du contrat.

Le montant de la valeur de rachat est indiqué sur les quittances des primes annuelles pour les contrats souscrits depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1981 (code des assurances, article L. 132.22). Pour les contrats plus anciens, il appartient aux redevables de se rapprocher des compagnies d'assurance.

A l'échéance, deux hypothèses sont susceptibles de se rencontrer :

- l'assuré reçoit de l'assureur le capital convenu : ce capital entre dans le patrimoine passible de l'impôt (1) ;
- l'assuré bénéficie du service d'une rente : la valeur de capitalisation de la rente doit être incluse dans l'assiette de l'ISF. En outre, la fraction non consommée, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, des sommes perçues au titre de la rente doit être déclarée en tant que disponibilités.

2) Contrats d'assurance non rachetables

Lorsque le contrat souscrit par le redevable n'est pas rachetable, seules les primes versées après l'âge de soixante-dix ans au titre des contrats souscrits à compter du 20 novembre 1991 sont ajoutées, pour leur valeur nominale, au patrimoine de celui qui les a versées.

(1) Il va de soi que, dans tous les cas, les capitaux ou rentes versés à un bénéficiaire quelconque, au décès d'une personne prendre en compte dans le patrimoine du bénéficiaire.

En application des dispositions de l'article L 132.23 du code des assurances, seuls les contrats suivants ne sont pas rachetables :

- assurances temporaires en cas de décès ;
- assurances de capitaux de survie et de rente de survie ;
- assurances en cas de vie sans contre-assurance et rentes viagères différées sans contre-assurance.

A l'échéance, et quelle que soit la nature des contrats non rachetables, les modalités d'imposition du capital ou de la rente éventuellement versés sont les mêmes que celles des contrats rachetables (cf 1) ci-dessus).

Remarque

En ce qui concerne les rentes viagères immédiates ou en cours de service, elles demeurent imposables sur leur valeur de capitalisation (Doc. de base 7 S 3212 n° 11).

### **C. Entrée en vigueur**

Les dispositions prévues par l'article 885 F nouveau du code général des impôts s'appliquent à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1<sup>er</sup> janvier 1992 (loi de finances période d'imposition s'ouvrant le 1<sup>er</sup> janvier 1992 (loi de finances rectificative pour 1991, article 27-III).

(...)

Michel CHARASSE

Le Ministre délégué au Budget

b. Instruction fiscale 7 S-5-09 n° 46 du 22 avril 2009

*Commentaires des III et XI de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie (Loi n° 2008-776 du 4 août 2008).*

(...)

## **CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF EN VIGUEUR**

### **Section 1 : Personnes physiques domiciliées en France**

2. Lorsque la valeur nette de leur patrimoine est supérieure à la limite de la première tranche du tarif fixé à l'article 885 U, les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France sont, quelle que soit leur nationalité, assujetties à l'ISF à raison de leurs biens situés en France ou hors de France (cf. DB 7 S 212, n° 1 et s.).

Il est rappelé que, pour l'ISF, le domicile fiscal est celui défini par l'article 4 B pour l'application de l'impôt sur le revenu, sous réserve de l'application des conventions internationales (cf. DB 7 S 23).

3. Ainsi, pour les redevables domiciliés en France, quelle que soit leur nationalité, le champ d'application de l'ISF est général : il correspond au patrimoine mondial, c'est-à-dire qu'il comprend tous les biens meubles ou immeubles, qu'ils soient situés en France ou à l'étranger, possédés au 1er janvier de l'année d'imposition.

### **Section 2 : Cas particulier des personnes de nationalité étrangère devenant résidentes de France**

4. Les conventions fiscales conclues par la France avec certains États prévoient une mesure de tempérament au profit des personnes physiques ayant la nationalité de ces États qui deviennent des résidents de France.

5. Aux termes de ces conventions, les biens situés hors de France que ces personnes possèdent au 1er janvier de chacune des cinq années suivant l'année civile au cours de laquelle elles deviennent des résidentes de France n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF dû au titre de chacune de ces cinq années, à condition qu'elles n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des trois années civiles précédant leur installation sur le territoire national<sup>1</sup>. Cette mesure de tempérament ne s'applique toutefois pas aux personnes de nationalité française.

## **CHAPITRE 2 : NOUVEAU RÉGIME APPLICABLE SOUS CERTAINES CONDITIONS AUX PERSONNES QUI**

### **DEVIENNENT RESIDENTES DE FRANCE A COMPTEUR DU 6 AOUT 2008**

#### Section 1 : Portée de la mesure

6. Le III de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie (loi n° 2008-776 du 4 août 2008), qui modifie à cet effet les dispositions de l'article 885 A, institue, en faveur des personnes physiques qui deviennent des résidents de France, une exception au principe général d'imposition à l'ISF à raison du patrimoine mondial, sans préjudice, le cas échéant, de l'application des stipulations plus favorables des conventions fiscales internationales

(cf. supra n° 5).

Ainsi, les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France et qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles s'y domicilient, ne sont imposables qu'à raison de leurs seuls biens situés en France.

La condition de non-domiciliation fiscale en France pendant les cinq années précédant celle de la domiciliation fiscale en France est appréciée au regard des dispositions de l'article 4 B ou, le cas échéant, de celles de la convention fiscale internationale applicable (cf. DB 7 S 213 et DB 7 S 231).

Ainsi, les personnes éligibles au nouveau dispositif sont celles qui, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère, n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B ou, en présence d'une convention fiscale internationale, qui n'ont pas été résidentes de France au sens de ladite convention, et cela au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles se domicilient en France.

7. Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, et cela jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France.

Remarque : Cette mesure s'applique quel que soit le motif de l'établissement du domicile fiscal en France (mobilité professionnelle, retraite ...).

(...)

### 3. Questions parlementaires

a. Assemblée nationale

- **Question n° 1724 de M. Lionel Tardy**

*Réponse publiée au JO le 2 févr. 2007, p. 5985*

#### Texte de la question

M. Lionel Tardy attire l'attention de M. le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique sur la situation vis-à-vis de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) des personnes mariées. **Le plafond de l'ISF est actuellement fixé à 760 000 euros de patrimoine, pour une personne seule, mais aussi pour un couple, alors que pour d'autres impositions, comme l'impôt sur le revenu, un couple bénéficie d'un doublement de plafond par rapport à une personne seule. Cela pénalise les couples mariés où les deux conjoints ont un patrimoine personnel inférieur au plafond, mais où l'addition des deux patrimoines dépasse 760 000 euros.** S'ils étaient célibataires, aucun des deux ne paierait l'ISF, alors que mariés ils y sont assujettis. Dans ces conditions, il peut être plus intéressant fiscalement de divorcer. Cela va complètement à l'encontre du système fiscal français qui vise à favoriser le mariage et la famille. Il lui demande s'il entend permettre aux couples mariés de bénéficier d'un double plafond pour l'ISF. - Question transmise à Mme la ministre de l'économie, des finances et de l'emploi.

#### Texte de la réponse

**Lors de l'établissement de l'impôt sur la fortune (ISF), le législateur a considéré que la composition du foyer fiscal n'avait pas, pour la détermination de la capacité contributive de celui-ci, la même incidence qu'en matière d'impôt sur le revenu, et a ainsi retenu le principe d'une imposition par foyer sans qu'il y ait lieu de prendre en considération un mécanisme de quotient familial.** Cette analyse a été validée par le Conseil constitutionnel. Dès lors, en application des dispositions de l'article 885 A du code général des impôts (CGI), c'est un seuil d'imposition unique qui s'applique, quelle que soit la composition du foyer fiscal, qu'il s'agisse d'un couple marié, de personnes liées par un pacte civil de solidarité ou encore vivant en concubinage notoire. Cela étant, il convient de rappeler que, **en application des dispositions de l'article 885 V du CGI, la cotisation d'ISF est réduite d'un montant maximal de 150 euros par personne à charge du redevable au sens des articles 196 et 196 A bis du même code. Par ailleurs,**

différentes mesures récemment adoptées dans le cadre de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat permettent d'alléger le poids de l'ISF. Ainsi, le taux de l'abattement légal applicable à la valeur vénale de la résidence principale en matière d'ISF est porté de 20 % à 30 % afin de tenir compte de la forte augmentation du marché immobilier intervenue ces dernières années. Enfin, les redevables de l'ISF peuvent désormais imputer sur la cotisation mise à leur charge, sous certaines conditions, 75 % des versements effectués au titre de la souscription au capital de petites et moyennes entreprises, dans la limite annuelle de 50 000 euros et 50 % des versements effectués au titre de la souscription de parts de fonds d'investissement de proximité, dans la limite annuelle de 10 000 euros. Ils peuvent également imputer sur la cotisation d'ISF mise à leur charge 75 % du montant des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général des secteurs de l'enseignement supérieur, de la recherche ou de l'insertion des personnes par l'activité économique, dans la limite annuelle de 50 000 euros. Le bénéfice de ces dispositions ne peut donner lieu, au titre d'une même année d'imposition, à un avantage fiscal excédant 50 000 euros.

- **Réponse du ministre chargé du budget à M. Philippe Briand**

*Réponse n° 72159 : JOAN Q 6 avr. 2010, p. 3970*

**Texte de la question**

M. Philippe Briand attire l'attention de M. le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État sur le régime matrimonial actuellement applicable dans le cadre de la l'impôt de solidarité sur la fortune. Il souligne que le calcul de cet impôt avantage, en l'état du droit actuel, les personnes séparées ou les personnes divorcées qui disposent individuellement, voire en couple, d'un capital potentiellement soumis à cet impôt. En effet, ceux-ci bénéficient d'une première tranche de franchise d'impôt. Or il rappelle que tel n'est pas le cas pour les couples mariés. Ce calcul est, en conséquence et l'état actuel des choses, défavorable aux couples mariés et n'encourage pas une politique familiale envisageant toutes les strates économiquement représentatives de notre pays. Il souhaiterait donc savoir si le Gouvernement envisage de remédier à cette situation et de quelle manière.

**Texte de la réponse**

Les conditions d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) des couples ont été débattues lors de l'instauration de cet impôt. Deux modes de taxation ont alors été envisagés : imposer chaque personne et diviser par deux l'abattement à la base ou appliquer l'impôt au foyer fiscal. L'imposition par personne présentait de sérieux inconvénients pour les redevables eux-mêmes. En particulier, elle aurait imposé aux couples mariés de liquider fictivement chaque année leur régime matrimonial. **Par ailleurs, le législateur a considéré que la composition du foyer fiscal n'avait pas, pour la détermination de la capacité contributive de celui-ci, la même incidence qu'en matière d'impôt sur le revenu et a ainsi retenu le principe d'une imposition par foyer, codifié sous l'article 885 E du code général des impôts (CGI), sans qu'il y ait lieu de prendre en compte un mécanisme de quotient familial. Cette analyse a été validée par le Conseil constitutionnel. Dès lors, c'est un seuil d'imposition unique qui s'applique quelle que soit la composition du foyer fiscal, qu'il s'agisse d'un couple marié, de personnes liées par un pacte civil de solidarité ou encore vivant en concubinage notoire.**

## **II. Constitutionnalité de la disposition contestée**

### **A. Normes de référence**

#### **1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen**

- **Article 13**

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.

#### **2. Constitution du 4 octobre 1958**

- **Article 34**

La loi fixe les règles concernant :

(...)

- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie

(...)

Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

(...)

## **B. Jurisprudence constitutionnelle en matière d'impôt sur la fortune**

### **- Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, Loi de finances pour 1982**

(...)

4. Considérant que cet article dispose que les redevables de l'impôt sur les grandes fortunes sont imposables sur l'ensemble des biens, droits et valeurs leur appartenant ainsi que sur les biens appartenant à leur conjoint et à leurs enfants mineurs lorsqu'ils ont l'administration légale des biens de ceux-ci et qu'il précise en outre que les concubins notoires sont imposés comme les personnes mariées ;

5. Considérant que les auteurs de la saisine du 19 décembre 1981 estiment, en premier lieu, que ces dispositions sont contraires à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen dans la mesure où elles comprennent dans les facultés contributives du redevable la valeur de biens qui ne lui appartiennent pas et dont il ne peut disposer ;

6. Considérant qu'en vertu de l'article 13 de la Déclaration des droits la contribution commune aux charges de la nation "doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés" ; que, conformément à 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 des redevables ;

7. Considérant qu'en instituant un impôt sur les grandes fortunes le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés périodiquement par ces biens, qu'ils soient ou non soumis par ailleurs à l'impôt sur le revenu ; qu'en effet, en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt sur les grandes fortunes est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables ; qu'il est de fait que le centre de disposition des revenus à partir duquel peuvent être appréciées les ressources et les charges du contribuable est le foyer familial ; qu'en décidant que l'unité d'imposition pour l'impôt sur les grandes fortunes est constituée par ce foyer, le législateur n'a fait qu'appliquer une règle adaptée à l'objectif recherché par lui, au demeurant traditionnelle dans le droit fiscal français, et qui n'est contraire à aucun principe constitutionnel et, notamment, pas à celui de l'article 13 de la Déclaration des droits ;

8. Considérant que les auteurs de la même saisine soutiennent, en second lieu, que l'article 3 viole le principe d'égalité entre les sexes dès lors qu'il fait peser la charge de l'impôt sur les hommes mariés ou vivant en concubinage notoire à raison de la valeur des biens de leur épouse ou concubine ;

9. Considérant que l'article 3 n'établit aucune discrimination au détriment de l'homme ou de la femme et se borne à dire que l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette des biens appartenant aux personnes visées à l'article 2 ainsi qu'à leur conjoint et à leurs enfants mineurs ; qu'il ne saurait, dès lors, être invoqué une violation du principe de l'égalité entre les sexes ;

10. Considérant que cette disposition prévoit que les biens ou droits 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 d'un de ces droits pour leur valeur en pleine propriété ;

11. Considérant que, selon les auteurs de la saisine du 19 décembre 1981, l'article 13 de la Déclaration des droits ne permet pas de comprendre dans les biens d'un redevable la valeur d'un droit, en l'espèce essentiellement la nue-propriété, qui ne lui appartient pas et dont il ne peut disposer ;

12. 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 ;

(...)

- **Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, Loi de finances pour 1991**

(...)

28. Considérant que les contributions concernant respectivement les revenus d'activité et les revenus de remplacement, les revenus du patrimoine, et les produits de placement constituent des impositions distinctes ; que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ;

29. Considérant, en outre, que dans la mesure où les contributions instituées par les articles 127, 132 et 133 ont pour finalité commune la mise en oeuvre du principe de solidarité nationale, la détermination des redevables des différentes contributions ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens ;

(...)

- **Décision n° 97-390 DC du 19 novembre 1997, Loi organique relative à la fiscalité applicable en Polynésie française**

(...)

7. Considérant, enfin, que la délibération de l'assemblée territoriale du 8 décembre 1994 institue plusieurs contributions respectivement assises sur les traitements, salaires, pensions, rentes viagères et indemnités diverses, sur les revenus des professions et activités non salariées, sur les produits des activités agricoles et assimilées et sur le revenu des capitaux mobiliers ; que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, s'il appartient à l'autorité compétente de déterminer librement l'assiette et le taux de la contribution concernée, c'est à la condition de respecter les principes et règles de valeur constitutionnelle et, en particulier, pour se conformer au principe d'égalité, de fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ; qu'en outre, dans la mesure où les contributions instituées par la délibération validée ont pour finalité commune la mise en oeuvre d'un principe de solidarité territoriale, ni la détermination des différentes catégories mentionnées par la délibération, ni le choix des modalités d'imposition de ces catégories ne doivent créer de disparité manifeste entre redevables ;

8. Considérant, en l'espèce, que la délibération de l'assemblée territoriale fonde sur des critères objectifs et rationnels les modalités d'imposition de chaque catégorie de revenus ; qu'elle n'exclut de son champ d'application aucune catégorie de revenus ; qu'elle détermine l'assiette et le taux des différentes contributions selon des modalités adaptées aux spécificités de chacune de ces catégories, et notamment au niveau de développement du secteur primaire et à l'isolement géographique des exploitations concernées ; que, dans

ces conditions, ces dispositions ne sont pas entachées d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

9. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les articles 1er et 2 ne méconnaissent aucun principe, ni aucune règle de valeur constitutionnelle ;

(...)

- **Décision n° 97-393 DC du 18 décembre 1997, Loi de financement de la sécurité sociale pour 1998**

(...)

8. Considérant que l'article 9 a pour objet de substituer aux deux prélèvements de 1 %, destinés au financement de la sécurité sociale, dont l'un est assis sur les produits de placement à revenu fixe soumis à prélèvement libératoire, et l'autre est assis tant sur ces produits que sur les revenus du patrimoine, deux nouveaux prélèvements au taux de 2 %, dont l'assiette est élargie par référence aux articles L. 136-6 et L. 136-7 du code de la sécurité sociale relatifs à la contribution sociale généralisée applicable à ces revenus et produits ; qu'il prévoit que le produit de chacun des deux prélèvements sera affecté pour moitié à la caisse nationale d'allocations familiales et pour moitié à la caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés ; que l'article 9 définit, enfin, des modalités distinctes d'entrée en vigueur du nouveau dispositif selon la nature des prélèvements en cause ;

9. Considérant que, selon les députés requérants, l'article 9 introduit une discrimination injustifiée entre les différents revenus des valeurs mobilières, en raison de la combinaison de ses effets avec ceux d'autres impositions prévues par le code général des impôts, notamment son article 204 A ;

**10. Considérant que le principe d'égalité devant l'impôt doit s'apprécier au regard de chaque imposition prise isolément** ; qu'en outre, lorsque plusieurs impositions ont pour finalité commune de concourir à l'équilibre financier des différentes branches de la sécurité sociale, dans le cadre de la mise en oeuvre du principe de solidarité nationale, la détermination de leurs redevables ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité des citoyens devant les charges publiques

(...)

- **Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, Loi de finances pour 1999**

(...)

24. Considérant que cet article tend, pour l'établissement de l'impôt de solidarité sur la fortune, à comprendre, pour leur valeur en pleine propriété, les biens ou droits dont la propriété est démembrée, à compter du 1er janvier 1999, dans le patrimoine de la personne qui est l'auteur de ce démembrement, qu'elle se soit réservé soit l'usufruit ou le droit d'usage ou d'habitation, soit la nue-propriété ; qu'il énumère toutefois les cas dans lesquels les biens ou droits sont compris, respectivement, dans les patrimoines du propriétaire, auteur du démembrement de propriété, et du bénéficiaire de celui-ci, dans les proportions déjà fixées à l'article 762 du code général des impôts ;

25. Considérant que les sénateurs requérants soutiennent qu'en imposant un bien dans le patrimoine du nu-propriétaire, cet article méconnaît les exigences de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qui imposeraient que ne puisse être assujéti à l'impôt sur la fortune que celui qui perçoit les revenus des biens ou droits taxables ;

26. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen la contribution commune "doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés." ;

**27. Considérant 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 ;**

28. Considérant que le législateur a méconnu la règle ainsi rappelée en prévoyant que l'impôt de solidarité sur la fortune pourrait, dans le cas mentionné au premier alinéa du nouvel article 885 G bis, être assis sur un bien dont le contribuable nu-proprétaire ne tirerait aucun revenu, alors que serait prise en compte dans le calcul de l'impôt la valeur en pleine propriété dudit bien ; qu'il y a lieu, dès lors, de déclarer l'article 15 contraire à la Constitution ;

(...)

- **Commentaires aux Cahiers de la décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998**

*Les Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 6, 1999, p. 18-19*

(...)

Les sénateurs requérants soutenaient qu'en imposant un bien dans le patrimoine du nu-proprétaire, cet article méconnaissait les exigences de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qui imposent que ne puisse être assujéti à l'impôt sur la fortune que celui qui perçoit les revenus des biens ou droits taxables, puisque lui seul est doté de la capacité contributive nécessaire au paiement de l'impôt (cf. décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, cons. 12, Rec. p. 41).

**Le Conseil constitutionnel a fait droit à cette argumentation en considérant que le législateur avait méconnu le principe énoncé à l'article 13 de la Déclaration en prévoyant qu'un bien pourrait être imposé, qui plus est pour sa valeur en pleine propriété, dans le patrimoine d'un nu-proprétaire qui ne tirerait aucun revenu de son patrimoine.** L'article 15 a ainsi été déclaré contraire à la Constitution.

(...)

- **Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat**

(...)

24. Considérant que l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 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 ; que dès lors, dans son principe, le plafonnement de la part des revenus d'un foyer fiscal affectée au paiement d'impôts directs, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

25. Considérant, en premier lieu, que relèvent de la catégorie des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution la contribution sociale généralisée, la contribution pour le remboursement de la dette sociale, le prélèvement social sur les revenus du patrimoine et les produits de placement ainsi que la contribution additionnelle affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie ; qu'il s'ensuit que l'inclusion de ces impositions dans le montant des impôts directs pris en compte n'est pas inappropriée à la réalisation de l'objet que s'est fixé le législateur.