



RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE

Liberté
Égalité
Fraternité



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
SERVICE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE ET DU CONTRÔLE FISCAL
Sous-direction de la sécurité juridique des particuliers
Bureau SJCF-2A
86-92 allée de Bercy - Télédock 913
75574 PARIS cedex 12

bureau.sjcf2a@dgfip.finances.gouv.fr
☎ 01 57 13 16 87

Référence : n° DO/2023/11187

Paris, le 13 octobre 2023

**Le Ministre de l'Économie, des Finances et de la
Souveraineté industrielle et numérique**

à Monsieur le Président
de la 8^{ème} chambre
de la Section du Contentieux
du Conseil d'État

Objet : Question prioritaire de constitutionnalité contre l'article 73 de la loi n° 2022-1726 du 29 décembre 2022 de finances pour 2023

RÉPONSE A UNE QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITÉ

La Fédération des associations de résidents des stations de montagne (ci-après FARSM) a déposé un recours pour excès de pouvoir (n° 488601) demandant l'annulation du décret n° 2023-822 du 25 août 2023, modifiant le décret n° 2013-392 du 10 mai 2013, relatif au champ d'application de la taxe annuelle sur les logements vacants (TLV), instituée par l'article 232 du code général des impôts (CGI).

Dans ce cadre, elle demande la transmission au Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) visant l'article 73 de la loi n° 2022-1726 de finances pour 2023, qui a étendu, dans les conditions détaillées ci-après, le champ d'application de cette taxe.

Afin d'inciter à la mise en location ou à la cession de logements dans les agglomérations où les tensions immobilières sont les plus fortes, la TLV a été instituée à compter du 1^{er} janvier 1999.

- dispositif applicable jusqu'au 31 décembre 2022 : la TLV est limitée aux zones d'urbanisation de plus de 50 000 habitants

Depuis 2013, la TLV s'appliquait seulement dans les communes appartenant à des zones d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants, où il existait un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant. La loi précisait que ces difficultés se caractérisent par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logements par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social.

La taxe ainsi instaurée était due pour chaque logement vacant, depuis au moins une année, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition sauf vacance indépendante de la volonté du contribuable. Est considéré comme vacant un logement dont la durée d'occupation est inférieure à quatre-vingt-dix jours consécutifs au cours de cette période.

Le taux de la TLV, appliqué à la valeur locative du logement, était de 12,5 % la première année et de 25 % à compter de la deuxième.

La liste des communes concernées avait été fixée par le décret n° 2013-392 du 10 mai 2013 modifié¹ relatif au champ d'application de la taxe annuelle sur les logements vacants instituée par l'article 232 du CGI.- **l'extension du champ de la TLV par l'article 73 de la loi de finances pour 2023**

L'article 73 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a étendu le champ d'application de la TLV aux communes² qui, sans appartenir à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants, sont confrontées à une rareté des logements disponibles pour l'habitation principale. Pour ces dernières, le 2° du I de l'article 232 du CGI, instauré par cette réforme, prévoit que la tension immobilière est notamment appréciée au regard des prix élevés à l'achat de logements anciens, des prix élevés à la location ou de la proportion élevée de résidences secondaires par rapport à l'ensemble du parc de logements (zones « touristiques » notamment).

Depuis le 1^{er} janvier 2023, les taux de la TLV ont été portés³ de 12,5 % la première année et 25 % à compter de la deuxième à respectivement 17 % et 34 %. Le décret n° 2023-822, pris pour l'application de l'article 232 du CGI dans sa rédaction issue de l'article 73 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023, établit :

- d'une part, la liste des communes concernées par la TLV sur la base de l'actualisation des zones d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants (relevant du 1° du I de l'article 232 du CGI) ;
- et, d'autre part, la liste des communes n'appartenant pas à ces zones mais présentant également un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant (au sens du 2° du I de l'article 232 du CGI, instauré par l'article 73 de la loi de finances pour 2023).

Par une requête enregistrée le 27 septembre 2023 sous le n° 488601 auprès du Conseil d'État, Me Poujade a déposé, pour le compte de la FARSM, un recours pour excès de pouvoir tendant à obtenir l'annulation de ce décret.

Par un mémoire distinct enregistré le 28 septembre 2023, il demande au Conseil d'Etat de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution de l'article 73 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 précitée.

Ce mémoire appelle de ma part les observations suivantes.

1. Les dispositions contestées.

Les dispositions de l'article 73 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 ainsi contestées sont les suivantes :

« II. - *Le CGI est ainsi modifié :*

1° *Le I de l'article 232 est ainsi rédigé :*

« I. - *La taxe annuelle sur les logements vacants est applicable :*

¹ Hormis la modification de cette liste par le décret n° 2015-1284 du 13 octobre 2015 prévoyant le retrait des communes de Boège et Saint-André-de-Boège, toutes deux situées dans le département de la Haute-Savoie, le périmètre d'application de la TLV était demeuré inchangé et concernait 1 140 communes, représentant 28 unités urbaines rassemblant 22,6 millions d'habitants, 11,7 millions de logements et 736 000 résidences secondaires.

² Le dispositif est également applicable dans les communes des collectivités régies par l'article 73 de la Constitution (départements et régions d'outre-mer) répondant aux critères prévus.

³ Article 74 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

1° Dans les communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de cinquante mille habitants où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logements par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social ;

2° Dans les communes ne respectant pas les conditions prévues au 1° du présent I où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou la proportion élevée de logements affectés à l'habitation autres que ceux affectés à l'habitation principale par rapport au nombre total de logements.

Un décret fixe la liste des communes où la taxe est instituée. ».

2. Les conditions de transmission de la QPC ne sont pas réunies.

Aux termes de l'article 23-5 de l'ordonnance n° 58-1067 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, pour être transmise au Conseil Constitutionnel, la QPC doit répondre aux trois conditions cumulatives suivantes :

- la disposition contestée est applicable au litige ou à la procédure, ou constitue le fondement des poursuites ;
- la disposition n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances ;
- la question est nouvelle ou présente un caractère sérieux.

Au cas présent, la troisième condition n'apparaît pas remplie.

2.1. La question posée n'est pas nouvelle.

Le Conseil constitutionnel a précisé que la nouveauté de la QPC ne doit pas s'apprécier au regard de la disposition législative contestée, mais au regard du moyen d'inconstitutionnalité soulevé (Cons. Const. n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009, cons. 21).

Or, le Conseil Constitutionnel a déjà précisé les conditions de mise en œuvre des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ainsi que les conditions relatives à l'exercice du droit de propriété, invoqués par l'association exposante (cf. infra).

La question posée ne revêt donc aucun caractère nouveau justifiant le renvoi au Conseil constitutionnel.

2.2. La question posée ne présente pas un caractère sérieux.

2.2.1. Sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

L'auteur de la question soutient que le texte critiqué serait contraire au principe d'égalité devant la loi, garanti par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 (DDHC), en ce qu'il vise seulement les propriétaires de résidences secondaires, et au principe d'égalité devant les charges publiques, protégé par l'article 13 de cette déclaration, en ce que le cumul d'imposition frappant les résidences secondaires présenterait un caractère confiscatoire.

Ces critiques ne sauraient prospérer.

Le principe d'égalité devant la loi, issu de l'article 6 de la DDHC implique qu'à des situations semblables, il soit fait application de solutions semblables. Il ne fait pas obstacle à ce que, en fonction des objectifs poursuivis, des situations différentes fassent l'objet de traitements différents.

Ainsi, le Conseil constitutionnel estime, expressément depuis 1979, que le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que des différences de traitement soient instituées par le législateur, dès lors qu'elles correspondent à des situations différentes et ne sont pas incompatibles avec l'objet de la loi (décision n° 79-107 DC du 12 juillet 1979, cons. 4).

Le principe d'égalité devant la loi ne s'oppose donc, ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte **soit en rapport direct avec l'objet de la loi** qui l'établit (décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015, cons. 4 ; décision n° 2017-756 DC du 21 décembre 2017, cons. 13).

En vertu de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *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* ».

Le Conseil constitutionnel combine les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 avec l'article 34 de la Constitution, dont il déduit le principe suivant lequel 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 (c'est-à-dire les règles d'assiette), en fondant son appréciation sur des **critères objectifs et rationnels en fonction des buts** qu'il se propose. Mais cette appréciation ne doit pas entraîner une rupture d'égalité devant les charges publiques : notamment l'impôt **ne doit pas revêtir un caractère confiscatoire** ou faire peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives (Cons. Const. 29 décembre 2009, n° 2009-599 DC cons. 15 et 38 ; Cons. Const. 21 janvier 2011, n° 2010-88 QPC cons. 5).

Au cas présent la TLV vise à inciter les propriétaires à mettre en location non saisonnière les logements susceptibles d'être loués (cf. Cons. Const. 29 juillet 1998 n° 98-403 DC 29, cons. 16 ; Cons. Const. 29 décembre 2012 n° 2012-662 DC, cons. 135).

La mesure critiquée a été introduite par un amendement n°I-3324 présenté à l'Assemblée nationale le 7 octobre 2022, dont l'exposé sommaire des motifs est repris ci-dessous :

« Le présent amendement propose de revoir les critères de définition des communes relevant d'une « zone tendue » faisant face à des difficultés particulières d'accès au logement et pour lesquelles deux dispositifs fiscaux incitatifs frappant la sous-occupation des logements sont applicables : d'une part, la taxe annuelle sur les logements vacants et, d'autre part, la majoration de taxe d'habitation sur les résidences secondaires, instituée sur délibération communale. Les communes situées hors zone tendue ont, quant à elles, la possibilité d'instituer, sur délibération, la taxe d'habitation sur les logements vacants.

Actuellement, seules les communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants sont susceptibles de relever d'une zone tendue⁴. Pour ces zones d'urbanisation, le déséquilibre entre l'offre et la demande de logements est notamment apprécié en fonction du niveau élevé des loyers, des prix d'acquisition des logements anciens ou du nombre de demandes de logements par rapport au nombre d'emménagements dans le parc locatif social. Pour autant, les difficultés d'accès au logement concernent également des communes qui, sans appartenir à une zone d'agglomération continue de plus de 50 000 habitants, sont confrontées à une attrition des logements disponibles pour l'habitation principale.

⁴ Soulignements par nos soins.

C'est pourquoi le présent amendement propose d'étendre à ces communes le périmètre des « zones tendues », en appréciant la tension immobilière à partir des prix élevés à l'achat et à la location, ainsi que de la proportion élevée de résidences secondaires par rapport à l'ensemble du parc de logements. Dans ces communes, dont la liste sera établie par décret, les logements vacants seront ainsi imposés directement au bout d'un an de vacance volontaire, tandis que les exécutifs locaux pourront choisir d'y renforcer le niveau d'imposition locale en majorant la taxe d'habitation sur les résidences secondaires. Le dispositif sera également applicable dans les communes des collectivités régies par l'article 73 de la Constitution répondant aux critères prévus. ».

Ainsi, la mesure critiquée a conduit à étendre le champ d'application de la TLV et à prévoir que la TLV puisse également s'appliquer à des communes n'appartenant pas à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants, mais qui connaissent également un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement.

Ces difficultés sont identifiées sur la base des critères tenant au niveau élevé des loyers et des prix d'achat des immeubles anciens, ainsi qu'à la proportion élevée de résidences secondaires par rapport au nombre total de logements sur le territoire de la commune.

Il est ainsi manifeste que la différence de traitement constatée entre les résidences principales et les résidences secondaires est en rapport direct avec l'objet de ce texte, de sorte qu'aucune atteinte au principe d'égalité devant la loi n'est établie.

Pour les mêmes motifs, il apparaît que le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif qu'il poursuivait, conformément à l'article 13 de la DDHC.

Il est à cet égard observé que, saisi du dispositif de la TLV au moment de son entrée en vigueur en 1999, le Conseil constitutionnel l'avait déclaré conforme à la Constitution, sous réserve du respect de certaines conditions tenant notamment aux caractéristiques des logements entrant dans le champ d'application de la taxe (CC 29 juillet 1998 n° 98-403 DC précité, cons. 16 à 20 ; réitéré à l'occasion du recours contre la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012, qui modifiait, à compter de 2013, le champ d'application et le taux de la taxe : CC 29 décembre 2012 n° 2012-662 DC, cons. 136 à 138).

Enfin, le caractère confiscatoire de cette taxe n'est pas établi.

Sur ce point, il est rappelé que les communes où est applicable la TLV peuvent majorer d'un pourcentage compris entre 5 % et 60 % la part leur revenant de la cotisation de taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale due au titre des logements meublés (article 1407 ter du CGI).

De plus, les communes situées hors du périmètre d'application de la TLV peuvent instituer, pour la part communale et celle revenant aux établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) sans fiscalité propre, la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV), à laquelle sont assujettis les logements vacants depuis plus de deux années au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (article 1407 bis du CGI).

Toutefois, pour apprécier le caractère confiscatoire d'un impôt au regard des facultés contributives des redevables, il convient de prendre en compte les seules impositions auxquelles ces derniers sont assujettis en raison de l'assiette retenue (Cons. const. 29 décembre 2013, n° 2013-685 DC, cons. 21). La circonstance, invoquée par l'auteur de la QPC selon laquelle les propriétaires de résidences secondaires acquitteraient 70 % des taxes locales dans certaines communes, est dès lors sans incidence.

En outre, l'instauration, également invoquée par l'association exposante, sur la base de l'article 1407 ter du CGI, d'une majoration de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires, pouvant aller de 5 % à 60 %, demeure subordonnée à une délibération du Conseil municipal.

De plus, le troisième alinéa de cet article 1407 ter du CGI prévoit un mécanisme de plafonnement du taux global de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires lorsque cette majoration est appliquée.

Il est également observé que la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV), par ailleurs prévue à l'article 1407 bis du CGI, n'est pas applicable dans les communes sur le territoire desquelles la TLV prévue à l'article 232 du CGI est applicable. L'extension du périmètre d'application de la TLV entraîne ainsi mécaniquement une restriction du champ d'application de la THLV.

Enfin, l'association exposante fait valoir, dans son recours en excès de pouvoir, auquel son mémoire distinct posant la présente QPC renvoie, que l'évolution législative mise en œuvre par le Parlement en 2022 contreviendrait à l'objectif poursuivi par le législateur en 2013.

Cependant, la circonstance que le législateur ait souhaité, en 2022, modifier le champ d'application territorial de la TLV et, partant, le champ d'application de la majoration de la taxe d'habitation des résidences secondaires, afin de prendre en compte le phénomène de tension locative constaté cette fois dans certaines communes touristiques situées dans des zones de moins de 50 000 habitants, relève de sa compétence exclusive.

En revanche, le Conseil constitutionnel, qui n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, n'a pas à rechercher si l'objectif aurait pu être atteint par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif recherché (Cons. Const. 3 avril 2003 n° 2003-468 DC, cons. 42).

2.2.2. Sur l'atteinte à l'exercice du droit de propriété.

L'auteur de la question soutient que la taxe litigieuse porterait atteinte au droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la DDHC en faisant valoir, d'une part, que certains redevables seraient contraints de céder leur bien pour acquitter la taxe litigieuse, et d'autre part, que « *le dispositif veut forcer les propriétaires en les étranglant financièrement à mettre leur bien sur le marché locatif à l'année mais rien ne peut justifier de porter une telle atteinte au droit de disposer de ses biens* ».

Ces griefs ne sont pas fondés.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel distingue la privation du droit de propriété, contraire à l'article 17 de la DDHC, et les limites apportées à l'exercice de ce droit de propriété, qui s'apprécient au regard de la protection de ce droit, reconnue par l'article 2 de cette déclaration et qui peuvent être justifiées par un motif d'intérêt général, à condition d'être proportionnées à l'objectif poursuivi (Cons. Const. 12 novembre 2010 n° 2010-60 QPC, cons. 3).

Au cas présent, la mesure critiquée, qui ne constitue en tout état de cause pas une privation du droit de propriété, relève du contrôle de l'article 2 de la Déclaration de 1789. Toutefois, elle n'est pas à l'origine d'une restriction critiquable.

En effet, comme indiqué ci-dessus et ainsi que l'association exposante le précise elle-même, l'objectif poursuivi par le législateur est d'inciter à la mise sur le marché locatif non saisonnier de logements existants. Un tel objectif constitue un motif d'intérêt général⁵.

De plus, la mesure mise en œuvre est proportionnée à ce motif d'intérêt général, dès lors qu'elle s'applique dans les seules communes, notamment touristiques, où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur le parc résidentiel existant.

⁵ En ce sens : Cons. Const. n° 2014-691 DC du 20 mars 2014 cons. n° 22, s'agissant du mécanisme d'encadrement des loyers applicable à certaines zones urbanisées prévu la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové.

Par ailleurs, le législateur a défini avec précision les critères d'assujettissement à la taxe, en se référant au niveau élevé des loyers, au niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens et au rapport entre le nombre de logements affectés à une habitation autre que la résidence principale et le nombre total de logements.

Par conséquent, l'association requérante ne démontre nullement que les dispositions critiquées entraîneraient une limitation du droit de propriété présentant un caractère de gravité tel qu'elle dénaturerait le sens et la portée de ce droit (cf. Cons. Const. 12 novembre 2010 n° 2010-60 QPC, cons. 6).

Les dispositions critiquées ne méconnaissent donc pas le droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la DDHC.

Par ces motifs, je conclus à ce qu'il plaise au Conseil d'État de constater qu'il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité posée par la Fédération des associations de résidents des stations de montagne.

Pour le Ministre et par délégation,
l'Administrateur des finances publiques adjoint

Jean-Pierre JEAN