

N° 408176

M. S...

QPC

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 8 novembre 2017

Lecture du 20 novembre 2017

CONCLUSIONS

Yohann BENARD, rapporteur public

Le législateur a-t-il méconnu les principes constitutionnels d'égalité et de garantie des droits en subordonnant le bénéfice du régime fiscal des loueurs en meublé professionnels à l'inscription du contribuable au registre du commerce et des sociétés ? C'est effectivement ce que porte à croire une lecture littérale des dispositions combinées du VII de l'article 151 septies du code général des impôts, qui prévoit cette condition dans ses différentes versions applicables au litige comme dans sa rédaction actuelle, et de l'article L. 123-1 du code de commerce, qui impose l'immatriculation au RCS, d'une part, des seules personnes physiques ayant la qualité de commerçant, et d'autre part, de toute société, même civile.

Avant d'en venir à l'examen de cette question, commençons par un bref rappel des circonstances de l'affaire. M. S... exerçait à Houilles, en région parisienne, une activité de loueur en meublé. A l'issue d'un contrôle sur pièces portant sur les années 2007 à 2009, l'administration lui a refusé le bénéfice du régime fiscal des loueurs en meublé professionnels, qui ouvre droit sous condition à une exonération des plus-values et à l'imputation sur le revenu global des déficits afférents à cette activité, au motif qu'aucun des membres de son foyer fiscal n'était inscrit en qualité de loueur en meublé au registre du commerce et des sociétés (RCS). Les rappels d'impôt sur le revenu correspondants, d'un montant de 8.090 euros en droits et pénalités, ont été contestés sans succès devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise puis devant la cour administrative d'appel de Versailles.

A l'appui du pourvoi qu'il vous a régulièrement soumis, M. S... soutient, par un mémoire distinct, qu'en exigeant leur inscription au RCS, le législateur fait peser sur les personnes physiques qui s'adonnent à la location en meublé une formalité impossible dès lors qu'elles n'ont pas la qualité de commerçant nécessaire à une telle inscription, et méconnaît ainsi le principe constitutionnel de garantie des droits posé par l'article 16 de la Déclaration de 1789. Il estime également qu'une telle formalité est contraire aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques posés par ses articles 6 et 13 dès lors qu'à la différence des personnes physiques, les sociétés peuvent obtenir leur immatriculation même en l'absence d'activité commerciale.

Il vous reviendra tout d'abord d'écarter la fin de non-recevoir opposée par le ministre en défense. Rappelons, à cet égard, que si les dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance organique du 7 novembre 1958 font obstacle à ce qu'un requérant vous soumette une question

prioritaire de constitutionnalité fondée sur les mêmes moyens qu'une précédente question non transmise en appel (CE, 1er février 2011, SARL Prototype Technique Industrie (Prototech), n° 342536, p. 24), vous acceptez en revanche d'examiner une question invoquant les mêmes principes ou règles de valeur constitutionnelle par des moyens nouveaux, distincts de ceux jugés non sérieux en appel (CE 1^{er} février 2012 n°351795, Région Centre, aux Tables ; CE 9 juillet 2012 n°356749, SAS Sepur, aux Tables). En l'espèce, il est vrai que la cour administrative d'appel de Versailles a refusé de vous transmettre une première question prioritaire de constitutionnalité présentée en appel par M. S... et reposant sur la même idée directrice, consistant à qualifier d'impossible la formalité d'inscription au RCS requise par la loi. Toutefois, les moyens alors articulés étaient différents de ceux qui vous sont à présent soumis : étaient en effet invoqués, d'une part, le principe de sécurité juridique, et d'autre part, l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Ces moyens ne sont pas repris devant vous. Le principe de sécurité juridique est certes habituellement rattaché à l'article 16 de la Déclaration des droits de 1789 mais en appel, le requérant ne l'invoquait pas sur ce fondement mais sur celui de l'objectif d'intelligibilité de la loi. En tout état de cause, il s'agit à notre avis d'un principe distinct de la garantie des droits invoquée à présent. Le Conseil constitutionnel reconnaît d'ailleurs une valeur constitutionnelle à celle-ci alors qu'il s'y est jusqu'à présent refusé pour celui-là (v. décision n°98-404 DC du 18 décembre 1998, Rec. 315, GAJC 10^e éd. N°50-12), même s'il admet, depuis une décision n°2005-530 DC du 29 décembre 2005, la nécessaire protection des situations légalement acquises et l'a étendue par une décision n°2013-682 DC du 19 décembre 2013 aux effets qui peuvent en être légitimement attendus. **Dans ces conditions, la fin de non-recevoir opposée par le ministre doit être écartée.**

*

Nous pouvons donc en venir aux trois conditions posées par l'ordonnance organique du 7 novembre 1958. Les deux premières ne retiendront pas votre attention : l'obligation d'inscription au RCS prévue par l'article 151 septies du code général des impôts fonde en effet le redressement et n'a par ailleurs jamais été déclarée conforme à la Constitution. Reste à déterminer si la question posée, qui n'est pas nouvelle dès lors que le Conseil constitutionnel s'est déjà prononcé sur les articles 6, 13 et 16 de la déclaration de 1789, revêt un **caractère sérieux** au sens de l'article 23-4 de l'ordonnance organique.

Cette question nécessite d'apprécier la portée du texte contesté au regard des dispositions du code de commerce auxquelles il renvoie. Aux termes de l'article L. 123-1 de ce code : « *Il est tenu un registre du commerce et des sociétés auquel sont immatriculés, sur leur déclaration:/ 1° Les personnes physiques ayant la qualité de commerçant (...)/ 2° Les sociétés et groupements d'intérêt économique ayant leur siège dans un département français (...)* ». Comme son nom l'indique, le registre immatricule donc principalement, d'une part les sociétés, y compris celles qui ne sont commerciales ni par l'activité ni par la forme, et d'autre part les seules personnes physiques ayant la qualité de commerçant. Celle-ci, rappelons-le, est reconnue par l'article L. 121-1 du code à ceux qui « *exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle* », les actes réputés commerciaux étant énumérés par les articles L. 110-1 et L. 110-2 du code.

Au sens de ces dispositions, l'activité de location meublée n'a en principe pas un caractère commercial et revêt donc un caractère civil. En effet, si la location de meubles exercée à titre habituel est un acte de commerce en vertu du 4° de l'article L. 110-1 du code de commerce, la location immobilière n'est pas mentionnée par cet article et a par suite un

caractère civil. Cette qualification, qui résulte d'une jurisprudence ancienne et constante (Cass. Civ. 15 févr. 1921, Gaz. Pal. 1921. 1. 337 ; Cass. Com. 5 décembre 1961, D. 1962.88), vaut y compris en cas de location meublée à usage d'habitation (Civ. 30 avr. 1862, DP 1862. 1. 351). Il n'en va différemment que dans des cas particuliers où les conditions de l'exploitation font apparaître que la location meublée est en réalité l'accessoire d'une activité commerciale (T. civ. Seine, 29 oct. 1935, Gaz. Pal. 1935. 2. 620), ce qui peut être le cas lorsqu'elle s'accompagne de prestations de services substantielles, notamment hôtelières ou para-hôtelières (v. par ex. jugeant que l'exploitation d'un camping revêt un caractère commercial : Cass. Soc. 13 nov. 1980 n°79-14.787 P.).

A l'inverse, en droit fiscal, la location meublée est généralement assimilée à une activité commerciale au sens de l'article 34 du code général des impôts, taxable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Remontant aux origines de l'impôt sur le revenu (CE 12 nov. 1926, Dupont 1927. 140 ; CE 10 juill. 1925, req. n°84803, RO 5047), cette divergence jurisprudentielle est probablement l'une des manifestations les plus anciennes de l'autonomie du droit fiscal et conserve aujourd'hui toute sa portée : vous avez ainsi jugé qu'une activité de location meublée revêt un caractère commercial même si est exercée par une société civile (CE 10 juillet 1985 n° 40789, 9e et 8e s.-s. : RJF 10/85 n° 1278) et même en l'absence de prestations de services conséquentes ou lorsque l'activité à caractère proprement commercial revêt un caractère accessoire par rapport à la location immobilière (CE 9 mai 1990 n° 87503, 8e et 9e s.-s., SCI Sainte-Catherine : RJF 7/90 n° 811 ; voir en particulier, qualifiant ce caractère de « *très accessoire* », le commentaire de cet arrêt figurant aux tables du Recueil Lebon).

Droit commercial et droit fiscal divergent donc nettement – et depuis fort longtemps – sur la question de la qualification juridique de l'activité de loueur en meublé. Nous observons d'ailleurs que le législateur a récemment poussé cette divergence à son terme. En effet, l'article 114 de la loi n°206-1918 du 29 décembre 2016, codifié à l'article 35, I-5° bis du CGI, a levé la condition qui subordonnait la taxation dans la catégorie des BIC au caractère habituel¹ de la location, les locations à caractère occasionnel étant désormais soumises au même régime. Le critère d'habitude, auparavant commun au droit commercial et au droit fiscal, les sépare donc désormais, creusant davantage encore le fossé jurisprudentiel entre activité commerciale au sens du code de commerce et au sens du code général des impôts.

Cette déconnexion entre droit fiscal d'une part, droit civil et commercial d'autre part, n'a pas manqué de confronter à des difficultés pratiques les personnes physiques souhaitant s'immatriculer au RCS en qualité de loueur en meublé. Rappelons que cette obligation fiscale a été instaurée par la loi de finances pour 1982, en même temps que les autres critères législatifs distinguant les régimes de location en meublé professionnel et non professionnel. Désignée sous le vocable de « *mesure de normalisation* » ou de « *moralisation* », cette réforme avait pour objet de lutter contre l'optimisation fiscale à laquelle se livraient des particuliers, semble-t-il nombreux, qui mettaient leur résidence secondaire en location meublée à la seule fin de déduire de leur revenu global les travaux qui y étaient effectués.

Dès 1992, une lettre du service de la législation fiscale du ministère des finances admettait l'existence de difficultés liées au refus de certains greffes de tribunaux de commerce de procéder à l'inscription de loueurs en meublé au RCS. Elle ajoutait : « *Cette*

¹ C'est-à-dire, aux termes de votre jurisprudence, répété : CE 28 décembre 2012 n°347607 : RJF 3/13 n°247.

position, fondée sur le caractère civil de la location en meublé, est confirmée par la Chancellerie qui estime que, sauf fourniture significative de prestations diverses (nettoyage de locaux, repas, lavage du linge...) susceptibles de conférer à la location en meublé un caractère commercial sur le fondement du 6e alinéa de l'article L 110-1 du Code de commerce (en tant qu'entreprise de fournitures et non en tant qu'entreprise de location de meubles visée à l'alinéa 4 du même article), les loueurs en meublé ne sont pas des commerçants./ Il en résulte que c'est à bon droit que les greffiers des tribunaux de commerce refusent une inscription à laquelle s'attache une présomption de commercialité » (Lettre SLF 28 décembre 1992 ; v. dans le même sens Rép. Lambert : Sén. 13-4-1995 p. 880 n° 6809 ; D. adm. 4 F-1113 n° 65, 7-7-1998).

Face à ces difficultés, la loi n'a pas été modifiée mais les services de l'Etat ont néanmoins agi dans deux directions. D'une part, l'administration fiscale a accepté de ne pas contester la qualification de loueur en meublé professionnel aux contribuables s'étant vus refuser une inscription au greffe au seul motif que cette activité revêt un caractère civil et non commercial (Rép. Beaulieu : AN 28-10-2008 p. 9266 n° 19560 ; dans le même sens, BOI-BIC-CHAMP-40-10 n° 80, 12-9-2012). D'autre part, le comité de coordination du RCS, instance consultative prévue à l'article R. 123-81 du code de commerce, s'est prononcé en faveur de la possibilité pour les loueurs en meublé de s'inscrire au RCS. Ainsi, bien qu'il ait confirmé par plusieurs avis que l'activité de location meublée n'a pas en règle générale un caractère commercial justifiant une inscription au RCS, il a néanmoins estimé, par un avis du 1^{er} avril 2008, que *« dans le cas où un loueur en meublé professionnel présente, sous sa responsabilité, une demande d'inscription au RCS, il n'appartient pas au greffier d'apprécier le bien-fondé de la demande au regard de la nature de l'activité »* (v. CCRCS 1^{er} avril 2008 n°2004-051, 2007-028, 27 avril 1995 n°1995-015 et 28 mai 1986 n°1986-005, disponibles sur le site du Conseil national des greffes). Toutefois, quoique opportune au vu de la difficulté d'ordre fiscal qui vous est soumise, cette prise de position ne nous semble pas procéder de la jurisprudence de la Cour de cassation, qui n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur cette question, ni davantage de la lecture des dispositions du code de commerce. En effet, si son article R. 123-94 ne prévoit qu'un contrôle de régularité sur les demandes d'enregistrement, l'article R. 123-95 dispose que le greffier *« vérifie que les énonciations sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires »*, ce dont le comité de coordination a déduit, dans un récent avis, que le greffier était fondé à *« refuser l'immatriculation en cas d'énoncé d'une activité (...) totalement incompatible avec la qualité de commerçant, comme l'activité d'avocat ou de médecin par exemple »*. Sauf à exiger des loueurs en meublé qu'ils travestissent leur activité pour laisser artificiellement planer le doute sur son caractère purement civil, nous ne voyons pas que ce qui vaut pour les médecins ou les avocats ne puisse pas valoir également pour eux, et en déduisons que le motif précité de l'avis du 1^{er} avril 2008 est probablement motivé en premier lieu par des considérations d'opportunité.

Ces prises de position administratives sont de nature à résoudre le problème pratique posé par le refus de certains greffes d'immatriculer les personnes physiques en qualité de loueur en meublé. Toutefois, elles ne vous seront pas d'un grand secours pour répondre à la question qui vous est posée dans la présente affaire. En effet, si le Conseil constitutionnel apprécie généralement la constitutionnalité des dispositions qui lui sont déférées en les interprétant conformément à une jurisprudence *« constante »* – ce terme étant réservé à la jurisprudence des cours suprêmes –, il se refuse en revanche à tenir compte de l'application concrète qu'en font l'administration proprement dite, les organismes consultatifs ou même les juridictions du fond (v. décidant que la jurisprudence d'une juridiction subordonnée n'est pas constitutive d'une jurisprudence constante tant qu'elle n'est pas confirmée par une cour

suprême : Cons. const., 8 avr. 2011, n° 2011-120 QPC, AJDA 2011. 758, *Recours devant la Cour nationale du droit d'asile* ; JCP 2011. 604, n° 16, obs. B. Mathieu). En d'autres termes, la circonstance que les dispositions déferées de l'article 151 *septies* du CGI fassent l'objet d'interprétations divergentes selon les ressorts des tribunaux de commerce est sans incidence sur leur constitutionnalité, de même d'ailleurs que la circonstance que l'administration fiscale, les greffes de ces tribunaux ou tout autre entité administrative en feraient désormais une application non discriminatoire et conforme à la Constitution. La seule question que vous devez vous poser consiste à savoir si les dispositions attaquées, telles qu'interprétées par votre jurisprudence ou par celle de la Cour de cassation, sont conformes à la Constitution.

Appréciée à cette seule aune, la question qui vous est soumise nous paraît sérieuse. Le régime des loueurs en meublé professionnels est ouvert aux personnes physiques comme aux sociétés de personnes, et dans ce second cas la condition d'inscription au RCS en qualité de loueur professionnel s'apprécie au niveau de la société (CE 9 octobre 2013 n° 346046, Epoux de P... : RJF 1/14 n° 2). L'article L. 123-1 du code de commerce prévoit l'inscription au RCS des personnes physiques ayant la qualité de commerçant d'une part et des sociétés d'autre part, sans condition relative à leur caractère commercial par la forme ou au caractère commercial de leur activité.

Cette différence de traitement est sans rapport avec l'objet du texte fiscal attaqué. En effet, celui-ci a été certes entendu réduire le champ d'application du régime des loueurs en meublé professionnels mais il n'a assurément pas entendu le réserver aux personnes physiques fournissant des prestations de services revêtant un caractère prépondérant dans l'activité exercée. C'est même le contraire puisque lorsque tel est le cas, par exemple quand l'activité en cause se rapproche d'une activité hôtelière ou para-hôtelière, elle n'est plus soumise au régime des locations meublées professionnelles (CE 25 novembre 2009 n° 306540, M. B... : RJF 2/10 n° 99 avec conclusions BDCF 2/10 n°13 ; CE 22 mai 1992 n° 70475 : RJF 7/92 n° 945).

En d'autres termes, et au risque de simplifier à l'excès notre propos, il nous semble que **le régime fiscal des loueurs en meublé a été conçu par le législateur pour bénéficier à des personnes physiques exerçant généralement une activité certes commerciale au sens du CGI mais civile au sens du code de commerce et du code civil.** Dès lors, exiger des intéressés qu'ils aient la qualité de commerçant au sens du code de commerce revient effectivement à leur imposer une formalité contraire à l'objet de la loi. Le requérant en déduit que le texte attaqué méconnaît le principe de garantie des droits issu de l'article 16 de la Déclaration de 1789, au motif que lorsqu'une obligation est imposée par la loi, son débiteur ne doit pas être placé par construction dans l'impossibilité de la respecter. Un tel raisonnement ne nous semble pas absurde, mais en tout état de cause vous n'aurez pas à y adhérer pour juger la question sérieuse. En effet, dès lors que seules les personnes physiques sont soumises à cette obligation à l'inverse des sociétés, le moyen tiré de l'inégalité devant la loi et les charges publiques est suffisamment sérieux, au sens de l'article 23-4 de l'ordonnance organique de 1958, pour justifier la transmission de la question au Conseil constitutionnel².

² Observons d'ailleurs, même si la comparaison a ses limites s'agissant d'un impôt différent et de normes supérieures elles-aussi distinctes, que la condition d'inscription au RCS, qui déterminait l'assujettissement à la TVA aux termes de l'ancienne rédaction de l'article 261 D, 4°-b du CGI, a été jugée contraire à la 6^e directive TVA : CE 20 novembre 2002 n° 229671, 9^e et 10^e s.-s., ministre c/ MCI Mutuelle Santé : RJF 2/03 n° 164. En effet, la Cour de justice de l'Union européenne juge que « *le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière [d'exonération] de TVA* » (CJCE 7 septembre 1999 aff. 216/97, Gregg : RJF 12/99 n° 1631).

Telle est la solution que nous vous proposerons de retenir dans la présente affaire. Précisons toutefois qu'elle n'est pas absolument évidente car les dispositions attaquées du VII de l'article 151 septies du CGI s'appliquent de manière identique aux personnes physiques et morales. Prises isolément, elles n'induisent donc aucune inégalité de traitement, le Conseil constitutionnel s'étant toujours refusé, jusqu'à présent, à admettre la nécessité de traiter différemment des situations différentes. Ce n'est qu'en faisant une lecture combinée de ces dispositions et de l'article L. 123-1 du code de commerce, qui n'est pas argué d'inconstitutionnalité, que vous pourrez mettre en évidence une inégalité de traitement constitutive d'un moyen sérieux.

Précisons enfin que nous avons exploré une voie plus constructive, consistant à interpréter le texte déféré conformément à la constitution. Une telle interprétation serait assurément opportune et dans une certaine mesure naturelle. L'interprétation conforme à la norme constitutionnelle supérieure est en effet entrée dans vos mœurs jurisprudentielles (CE 18 juin 2010 n°338638) autant que dans celles de la Cour de cassation (Crim. 5 oct. 2010, Gaz. Pal. 14 déc. 2010 n°348, p. 10, obs. A. Borzeix) et correspond tout à fait à votre rôle de juge constitutionnel de droit commun et d'interprète de la loi (voir à cet égard S.-J. Liéber, D. Botteghi et V. Daumas, *La question prioritaire de constitutionnalité vue du Conseil d'Etat*, Les nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 29, 2010. 101, spéc. pp. 115 et suiv. ; P. Deumier, *La jurisprudence des juges du fond et l'interprétation constitutionnelle conforme des cours suprêmes*, RTD Civ. 2011 p. 495).

En l'espèce, deux niveaux d'interprétation conforme seraient a priori envisageables, selon que l'on choisit d'interpréter le texte fiscal déféré ou les dispositions du code de commerce auxquelles il renvoie. La première de ces deux voies, c'est-à-dire l'interprétation conforme du VII de l'article 151 septies du CGI, reviendrait à juger qu'en disposant dans la loi de finances pour 1982 que « *les loueurs professionnels s'entendent des personnes inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés* », le législateur a certes voulu mettre fin aux abus suscités par l'état antérieur de la législation et forcer les loueurs à se déclarer, mais n'a en revanche pas entendu refuser le bénéfice du régime à ceux qui, s'étant effectivement déclarés, essuieraient un refus de la part du greffe. Cette interprétation du texte, qui reviendrait à légaliser la doctrine administrative, nous semble toutefois difficile car elle confine à une lecture *contra legem* : il s'agirait en effet de réputer inscrits au RCS, au sens de l'article 151 septies du CGI, des contribuables dont l'inscription a été refusée. Quant à l'alternative consistant à interpréter non plus le texte fiscal mais les dispositions du code de commerce auxquelles il renvoie, elle vous conduirait à juger qu'aucune disposition du code de commerce n'autorise le greffier du tribunal de commerce à refuser l'immatriculation au RCS d'un loueur professionnel au seul motif qu'il exercerait une activité à caractère civil. Toutefois, cette voie nous semble plus ardue que celle que nous venons d'envisager dans la triple mesure où (i) les textes en cause, notamment l'article L. 123-1 du code, n'ont pas clairement cette portée, (ii) la Cour de cassation, à laquelle ressortirait plus naturellement cette appréciation, n'a jamais statué en ce sens à notre connaissance, et enfin (iii) l'inscription au RCS emporte des effets autres que fiscaux, dans la mesure notamment où elle induit une présomption de commercialité aux termes de l'article L. 123-7 du code.

Pour ces raisons, et malgré une réelle hésitation, nous avons renoncé à vous proposer de vous aventurer dans la voie de l'interprétation conforme. Précisons au demeurant qu'en cas de censure du texte déféré, le législateur ne sera pas nécessairement contraint de renoncer

tout à fait au critère d'immatriculation au RCS puisqu'il lui sera loisible de modifier l'article 151 *septies* du CGI en s'inspirant de la doctrine administrative, qui ne nous semble pas sujette aux griefs articulés par le requérant.

Par ces motifs, nous concluons au renvoi au Conseil constitutionnel de la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des dispositions du VII de l'article 151 *septies* du CGI dans ses rédactions successives applicables au litige. Nous concluons par suite à ce que vous sursoyez à statuer jusqu'à ce que le Conseil constitutionnel ait tranché la question ainsi soulevée.