

Décision n° 2014-404 QPC
du 20 juin 2014

(Époux M.)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 11 avril 2014 par le Conseil d'État (décision n° 371921 du 11 avril 2014), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par M. et Mme Bernard M., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 2° du 1 de l'article 109, du 6° de l'article 112, du 8 *ter* de l'article 150-0 D et du second alinéa de l'article 161 du code général des impôts.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

Vu le code de commerce ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Vu les observations produites pour les requérants par la SCP Rocheteau et Uzan-Sarano, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, enregistrées le 2 mai 2014 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 6 mai 2014 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, ayant été entendu à l'audience publique du 10 juin 2014 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant qu'aux termes du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, sont considérées comme revenus distribués : « Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices » ;

2. Considérant qu'aux termes du 6° de l'article 112 du même code, ne sont pas considérées comme revenus distribués : « Les sommes ou valeurs attribuées aux actionnaires au titre du rachat de leurs actions, lorsque ce rachat est effectué dans les conditions prévues aux articles L. 225-208 ou L. 225-209 à L. 225-212 du code de commerce. Le régime des plus-values prévu, selon les cas, aux articles 39 *duodecies*, 150-0 A ou 150 UB est alors applicable » ;

3. Considérant que le 6 du paragraphe II de l'article 150-0-A du même code renvoie à l'article 150-0 D le calcul de la plus-value de cession réalisée par le bénéficiaire lors d'un rachat d'actions ; qu'aux termes du 8 *ter* de l'article 150-0 D du même code : « Le gain net mentionné au 6 du II de l'article 150-0 A est égal à la différence entre le montant du remboursement et le prix ou la valeur d'acquisition ou de souscription des titres rachetés, diminuée du montant du revenu distribué imposable à l'impôt sur le revenu au titre du rachat dans les conditions prévues aux articles 109, 112, 120 et 161 » ;

4. Considérant que la première phrase du premier alinéa de l'article 161 du même code prévoit que le boni attribué lors de la liquidation d'une société aux titulaires de droits sociaux en sus de leur apport n'est compris, le cas échéant, dans les bases de l'impôt sur le revenu que jusqu'à concurrence de l'excédent du remboursement des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits dans le cas où ce dernier est supérieur au montant de l'apport ; qu'aux termes du second alinéa du même article : « Les dispositions de la première phrase du premier alinéa sont applicables dans le cas où la société rachète au cours de son existence les droits de certains associés, actionnaires ou porteurs de parts bénéficiaires » ;

5. Considérant que, selon les requérants, les dispositions contestées instituent, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques, une différence de traitement entre les actionnaires ou associés personnes physiques dont les actions ou parts sociales sont rachetées par la société émettrice, selon la procédure de rachat employée ; que cette dernière dépendrait de l'objectif poursuivi par la société émettrice alors que la situation du contribuable cédant serait identique quelle que soit la procédure de rachat employée ; qu'ils font valoir que cette différence de traitement ne repose sur aucun critère objectif

et rationnel en rapport avec l'objet de la loi et, par suite, méconnaît les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques ;

6. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts ;

7. Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « la Loi... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose 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 ;

8. Considérant qu'il résulte des dispositions combinées du 2° du 1 de l'article 109, du 8^{ter} de l'article 150-0 D et du second alinéa de l'article 161 du code général des impôts que le rachat de ses actions ou parts sociales par la société émettrice est susceptible de dégager pour l'actionnaire ou l'associé personne physique, d'une part, une plus-value soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values de cession pour la différence entre la valeur de l'apport et le prix d'acquisition et, d'autre part, un revenu distribué imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour la différence entre le prix de rachat des titres et leur prix ou valeur d'acquisition ou de souscription ou, s'il est supérieur, le montant des apports compris dans la valeur nominale des titres rachetés ;

9. Considérant que, par dérogation à ces dispositions, le 6° de l'article 112 du code général des impôts prévoit que les sommes ou valeurs attribuées aux actionnaires au titre du rachat de leurs actions par la société émettrice sont soumises, pour leur ensemble, à un régime de plus-values de cession des valeurs mobilières lorsque ce rachat est effectué dans les conditions prévues aux articles L. 225-208 ou L. 225-209 à L. 225-212 du code de commerce ; que l'article L. 225-208 autorise le rachat par une société anonyme de ses propres actions en vue d'une redistribution aux salariés ; que l'article L. 225-209 autorise le rachat par une société anonyme de ses propres actions dans le cadre d'un plan de rachat d'actions ; que les articles L. 225-210 à L. 225-212 définissent les conditions dans lesquelles ces opérations de rachat doivent être effectuées ;

10. Considérant que lorsqu'un rachat d'actions ou de parts sociales est effectué en vue d'une réduction du capital non motivée par des pertes, conformément à l'article L. 225-207 du code de commerce, les sommes ou valeurs reçues à ce titre par l'actionnaire ou l'associé personne

physique cédant sont soumises au régime fiscal de droit commun alors que, dans certaines hypothèses prévues par l'article L. 225-209 du même code, un rachat effectué dans le cadre d'un plan de rachat d'actions peut aboutir à une réduction du capital non motivée par des pertes tout en ouvrant droit au bénéfice du régime fiscal des plus-values de cession de valeurs mobilières ; que, par ailleurs, le régime d'imposition de droit commun est applicable, notamment, à un rachat effectué en cas de refus d'agrément conformément à l'article L. 228-24 du même code ; que la différence de traitement entre les actionnaires ou associés personnes physiques cédants pour l'imposition des sommes ou valeurs reçues au titre du rachat de leurs actions ou parts sociales par la société émettrice ne repose ni sur une différence de situation entre les procédures de rachat ni sur un motif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi ;

11. Considérant que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, les dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts doivent être déclarées contraires à la Constitution ;

12. Considérant qu'aux termes du deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause » ; que, si, en principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration ;

13. Considérant, d'une part, que le Conseil constitutionnel ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation de même nature que celui du Parlement ; que, dès lors, il y a lieu de reporter au 1^{er} janvier 2015 la date de l'abrogation des dispositions déclarées contraires à la Constitution afin de permettre au législateur d'apprécier les suites qu'il convient de donner à cette déclaration d'inconstitutionnalité ;

14. Considérant, d'autre part, qu'afin de préserver l'effet utile de la présente décision, notamment à la solution des instances en cours, les sommes ou valeurs reçues avant le 1^{er} janvier 2014 par les actionnaires ou

associés personnes physiques au titre du rachat de leurs actions ou parts sociales par la société émettrice, lorsque ce rachat a été effectué selon une procédure autorisée par la loi, ne sont pas considérées comme des revenus distribués et sont imposées selon le régime des plus-values de cession prévu, selon les cas, aux articles 39 *duodecies*, 150-0 A ou 150 UB du code général des impôts ; qu'à défaut de l'entrée en vigueur d'une loi déterminant de nouvelles règles applicables pour l'année 2014, il en va de même des sommes ou valeurs reçues avant le 1^{er} janvier 2015,

D É C I D E :

Article 1^{er}.– Le 6° de l'article 112 du code général des impôts est contraire à la Constitution.

Article 2.– La déclaration d'inconstitutionnalité prévue par l'article 1^{er} prend effet dans les conditions fixées par les considérants 13 et 14.

Article 3.– La présente décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Délibéré par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 19 juin 2014, où siégeaient : M. Jean-Louis DEBRÉ, Président, M. Jacques BARROT, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Guy CANIVET, Michel CHARASSE, Renaud DENOIX de SAINT MARC, Hubert HAENEL et Mme Nicole MAESTRACCI.

Rendu public le 20 juin 2014.