

Décision n° 2015-474 QPC  
du 26 juin 2015

(Société ICADE)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 30 avril 2015 par le Conseil d'État (décision n° 388069 du 29 avril 2015), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée pour la société ICADE, par la SCP Piwnica et Molinié, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 208 C *ter* 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 général des impôts ;

Vu la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 ;

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 la société requérante par la SCP Piwnica et Molinié, enregistrées les 21 mai et 5 juin 2015 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 22 mai 2015 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

Me Emmanuel Piwnica pour la société requérante, et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 16 juin 2015 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité doit être regardée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée ; que la société requérante a demandé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre des exercices clos en 2009 et 2010 à raison de la taxation de plus-values latentes dont le fait générateur est intervenu lors de l'exercice clos en 2007 ; qu'ainsi, le Conseil constitutionnel est saisi des règles d'assiette fixées par les dispositions de l'article 208 *C ter* du code général des impôts dans sa version issue de la loi du 30 décembre 2006 susvisée ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 208 *C ter* du code général des impôts dans sa version issue de la loi du 30 décembre 2006 :

« Lorsque, postérieurement à l'exercice de l'option prévue au premier alinéa du II de l'article 208 C, des immeubles, des droits réels mentionnés au sixième alinéa du II de ce même article, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble ou des participations dans des personnes visées à l'article 8 deviennent éligibles à l'exonération mentionnée à cet alinéa, la société doit réintégrer à son résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés une somme correspondant à la plus-value calculée par différence entre la valeur réelle de ces biens à cette date et leur valeur fiscale. Cette réintégration est effectuée par parts égales sur une période de quatre ans. La cession des biens concernés entraîne l'imposition immédiate de la plus-value qui n'a pas encore été réintégrée » ;

3. Considérant que, selon la société requérante, les dispositions contestées instituent une différence de traitement injustifiée entre les sociétés ayant opté pour le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées selon que leurs plus-values latentes afférentes à des actifs éligibles à l'exonération ont été constatées lors de l'exercice de l'option ou postérieurement à cet exercice ; qu'il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques ; qu'en outre, ces dispositions porteraient atteinte à la garantie des droits protégée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

4. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les deux premières phrases de l'article 208 *C ter* du code général des impôts ;

5. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration 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 ;

6. Considérant que l'article 208 C du code général des impôts permet, sous réserve du respect de certaines conditions et sur option irrévocable, aux sociétés d'investissements immobiliers cotées d'être exonérées d'impôt sur les sociétés sur une fraction de leurs bénéfices ; que l'option pour ce régime provoque l'imposition immédiate des plus-values latentes afférentes aux actifs dont les produits seront ensuite exonérés d'impôt sur les sociétés ; que l'article 1663 du code général des impôts prévoit que le paiement de l'impôt dû à raison de ces plus-values est étalé sur une période de quatre ans, en quatre fractions égales ; que cet impôt est immédiatement liquidé, dans son ensemble, au taux réduit prévu par les dispositions du paragraphe IV de l'article 219 du code général des impôts, dans sa version applicable à la clôture de l'exercice correspondant au fait générateur de l'imposition ;

7. Considérant que les dispositions contestées de l'article 208 C *ter* du code général des impôts déterminent les règles d'assiette relatives à l'imposition des plus-values latentes lorsque les actifs auxquels elles sont afférentes deviennent éligibles à l'exonération postérieurement à l'exercice de l'option ; que ces mêmes dispositions prévoient l'étalement de l'imposition de ces plus-values, dont la réintégration dans les résultats de la société est fractionnée en quatre parts égales, sur une période de quatre ans ; que l'impôt assis sur chacune de ces fractions est liquidé au taux réduit prévu par les dispositions du paragraphe IV de l'article 219 du code général des impôts, dans sa version applicable à la clôture de chaque exercice d'imposition ;

8. Considérant que les sociétés imposées à raison de plus-values latentes lors de l'exercice de l'option prévue à l'article 208 C, qui présente un caractère irrévocable et implique, pour la société, de décider de se soumettre à différentes obligations, ne sont pas dans la même situation que les sociétés imposées à raison de plus-values latentes postérieurement à l'exercice de l'option ; que, dans le but d'inciter les sociétés à opter pour le régime qu'il créait, le législateur a fixé un mécanisme d'étalement du paiement de l'imposition établie au titre de l'exercice de l'option ; qu'afin de favoriser les restructurations des sociétés ayant exercé cette option, il a

prévu un mécanisme d'étalement de l'imposition en vertu duquel les règles de liquidation sont celles en vigueur au titre de chacune des années d'étalement ; qu'ainsi le législateur a institué une différence de traitement fondée sur une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 6 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

9. Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes 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 » ; que cette exigence 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 ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

10. Considérant que les règles d'étalement de l'imposition prévues par les dispositions contestées ne font pas peser sur les sociétés ayant opté pour le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées une charge excessive au regard de leurs capacités contributives ; qu'elles n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

11. Considérant, en troisième lieu, qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ;

12. Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations

légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ;

13. Considérant que, lors de l'exercice de l'option pour le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées, les sociétés ne pouvaient attendre l'application des règles d'imposition prévues par l'article 208 C du code général des impôts aux plus-values latentes postérieures à l'exercice de l'option ; que, par suite, les dispositions contestées n'ont pas porté atteinte à des situations légalement acquises, ni remis en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ; que le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

14. Considérant que les dispositions des deux premières phrases de l'article 208 C *ter* du code général des impôts, dans leur rédaction issue de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit ; qu'elles doivent être déclarées conformes à la Constitution,

### D É C I D E :

Article 1<sup>er</sup>.– Les deux premières phrases de l'article 208 C *ter* du code général des impôts, dans leur rédaction issue de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, sont conformes à la Constitution.

Article 2.– 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 25 juin 2015, où siégeaient : M. Jean-Louis DEBRÉ, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Guy CANIVET, Michel CHARASSE, Renaud DENOIX de SAINT MARC, Lionel JOSPIN et Mme Nicole MAESTRACCI.

Rendu public le 26 juin 2015.