

Décision n° 2017-668 QPC
du 27 octobre 2017

(Époux B.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 31 juillet 2017 par le Conseil d'État (décision n° 411546 du 28 juillet 2017), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. et Mme Gilles B. par Mes Pierre Appremont et Samuel Drouin, avocats au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2017-668 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit « *des dispositions combinées du 1° du II de l'article 244 bis A et du 2° du II de l'article 150 U du code général des impôts* ».

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, ratifiée par l'article 25 de la loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014 habilitant le Gouvernement à simplifier et sécuriser la vie des entreprises ;
- la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ;
- la décision du Conseil d'État n° 356328 du 7 mai 2014 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour les requérants par Mes Appremont et Drouin, enregistrées les 17 août et 5 septembre 2017 ;

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 22 août 2017 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Appremont, pour les requérants, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l’audience publique du 17 octobre 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S’EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l’occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée lors d’un litige portant sur les contributions sociales dues à raison d’une plus-value réalisée à l’occasion de la cession d’un bien immobilier le 21 février 2014. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi du 1^o du paragraphe II de l’article 244 *bis* A du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l’ordonnance du 25 juillet 2013 mentionnée ci-dessus, et du 2^o du paragraphe II de l’article 150 U du même code, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2013 mentionnée ci-dessus.

2. En application du paragraphe I de l’article 244 *bis* A du code général des impôts, dans cette rédaction, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l’article 4 B de ce code sont soumises, sous réserve des conventions internationales, à un prélèvement spécifique sur les plus-values résultant, notamment, de la cession de biens immobiliers. Le 1^o du paragraphe II de cet article 244 *bis* A prévoit que, lorsque ce prélèvement est dû par des contribuables assujettis à l’impôt sur le revenu, les plus-values sont déterminées selon les modalités définies : « *Au I et aux 2^o à 9^o du II de l’article 150 U, aux II et III de l’article 150 UB et aux articles 150 V à 150 VD* ».

3. Le 2^o du paragraphe II de l’article 150 U du code général des impôts, dans sa rédaction mentionnée ci-dessus, auquel renvoie le 1^o du paragraphe II de l’article 244 *bis* A du même code, exonère d’impôt sur le revenu les plus-values réalisées :

« *Au titre de la cession d’un logement situé en France lorsque le cédant est une personne physique, non résidente de France, ressortissante*

d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et à la condition qu'il ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.

« L'exonération mentionnée au premier alinéa du présent 2° s'applique, dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 € de plus-value nette imposable, aux cessions réalisées :

« a) Au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ;

« b) Sans condition de délai, lorsque le cédant a la libre disposition du bien au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession ».

4. Les requérants soutiennent que ces dispositions instituent une différence de traitement entre des contribuables cédant leur résidence principale selon qu'ils sont ou non toujours fiscalement domiciliés en France à la date de la cession. Dans le premier cas, la plus-value de cession serait intégralement exonérée d'impôt sur le revenu, alors que dans le second cas, elle le serait seulement à hauteur de 150 000 euros par personne. Il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

5. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts.

6. Selon 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* ». 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.

7. Selon 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* ». 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. 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. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

8. Les plus-values réalisées par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France lors de la cession de biens immobiliers sont, en principe, passibles de l'impôt sur le revenu, en application du paragraphe I de l'article 150 U du code général des impôts. Par exception, la plus-value nette réalisée par ces personnes lors de la cession d'un bien constituant leur résidence principale au jour de la cession est intégralement exonérée d'impôt sur le revenu en vertu du 1° du paragraphe II de l'article 150 U. Selon la jurisprudence constante du Conseil d'État résultant de sa décision du 7 mai 2014 mentionnée ci-dessus, cette exonération s'applique y compris lorsque la cession intervient après que le contribuable a libéré les lieux, à condition que le délai pendant lequel l'immeuble est demeuré inoccupé puisse être regardé comme normal.

9. Les plus-values réalisées par les personnes physiques non fiscalement domiciliées en France lors de la cession de biens immobiliers sont, sous réserve des conventions internationales, passibles d'un prélèvement spécifique institué par le paragraphe I de l'article 244 *bis* A du code général des impôts. En application du 1° du paragraphe II de cet article, ces personnes sont exclues du bénéfice de l'exonération intégrale en faveur de la résidence principale, prévue par le 1° du paragraphe II de l'article 150 U du même code. Toutefois, le 2° du paragraphe II de ce dernier article, auquel renvoie le 1° du paragraphe II de l'article 244 *bis* A, prévoit un régime spécifique d'exonération des plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques non résidentes ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Cette exonération, accordée sous certaines conditions, est limitée à un montant de 150 000 euros par personne.

10. Les dispositions contestées font ainsi obstacle à ce qu'une personne physique ressortissante de l'un des États mentionnés ci-dessus ayant, avant la cession, quitté sa résidence principale et cessé d'être fiscalement domiciliée en France, bénéficie de la même exonération qu'une personne physique ayant elle aussi quitté sa résidence principale avant sa cession mais qui est demeurée fiscalement domiciliée en France.

11. En instituant, aux 1° et 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts, des régimes d'exonération des plus-values immobilières différents pour les résidents fiscaux et certains non résidents fiscaux, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes au regard des règles d'imposition des revenus. Cette différence de traitement étant en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés.

12. Le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts, qui ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – Le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 est conforme à la Constitution.

Article 2. – Cette 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.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 26 octobre 2017, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 27 octobre 2017.