

Décision n° 2018-719 QPC  
du 13 juillet 2018

(Mme Estelle M.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 14 mai 2018 par le Conseil d'État (décision n° 417378 du 11 avril 2018), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour Mme Estelle M. par Me Guillaume Martin, avocat au barreau de Dijon. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2018-719 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des paragraphes I et IV de l'article 150-0 A 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 ;
- la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 ;
- 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 la requérante par Me Martin, enregistrées le 4 juin 2018 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 5 juin 2018 ;
- les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 26 juin 2018 ;

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. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi des paragraphes I et IV de l'article 150-0 A du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2010 mentionnée ci-dessus.

2. Le paragraphe I de l'article 150-0 A du code général des impôts, dans cette rédaction, prévoit :

*« 1. Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires non commerciaux et aux bénéficiaires agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu.*

*« 2. Le complément de prix reçu par le cédant en exécution de la clause du contrat de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux par laquelle le cessionnaire s'engage à verser au cédant un complément de prix exclusivement déterminé en fonction d'une indexation en relation directe avec l'activité de la société dont les titres sont l'objet du contrat, est imposable au titre de l'année au cours de laquelle il est reçu.*

*« Le gain retiré de la cession ou de l'apport d'une créance qui trouve son origine dans une clause contractuelle de complément de prix visée au premier alinéa est imposé dans les mêmes conditions au titre de l'année de la cession ou de l'apport.*

*« 3. Lorsque les droits détenus directement ou indirectement par le cédant avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ainsi que leurs frères et sœurs dans les bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent et ayant son siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans 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 ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéficiaires à un moment*

*quelconque au cours des cinq dernières années, la plus-value réalisée lors de la cession de ces droits, pendant la durée de la société, à l'une des personnes mentionnées au présent alinéa, est exonérée si tout ou partie de ces droits sociaux n'est pas revendu à un tiers dans un délai de cinq ans. À défaut, la plus-value est imposée au nom du premier cédant au titre de l'année de la revente des droits au tiers.*

*« 4. Les sommes ou valeurs attribuées en contrepartie de titres pour lesquels l'option pour l'imputation des pertes a été exercée dans les conditions du deuxième alinéa du 12 de l'article 150-0 D sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle elles sont reçues, à hauteur de la perte imputée ou reportée ».*

3. Le paragraphe IV de l'article 150-0 A de ce même code, dans cette même rédaction, prévoit :

*« Le I ne s'applique pas aux partages qui portent sur des valeurs mobilières, des droits sociaux et des titres assimilés, dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux. Il en est de même des partages portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et des partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage. Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values ».*

4. La requérante reproche à ces dispositions d'instituer une différence de traitement entre les co-indivisaires qui se sont vus attribuer, à l'issue d'un partage, la totalité des quotes-parts d'un bien auparavant indivis, selon que l'indivision est d'origine conventionnelle ou successorale. En effet, dans le premier cas, l'attributaire serait admis, pour l'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure du bien, à en déduire la soulte qu'il a versée à ses co-indivisaires, tandis que, dans le second cas, il n'y serait pas admis. Il en résulterait une méconnaissance du principe d'égalité devant la loi. La requérante reproche également à ces dispositions de méconnaître l'exigence de respect des capacités contributives et d'instituer une différence de traitement entre les co-indivisaires d'un bien successoral, selon qu'ils en sont ou non attributaires à l'issue du partage, dès lors qu'elles mettent à la charge du seul attributaire l'impôt dû sur la plus-value réalisée par l'ensemble des co-indivisaires. 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 les mots « *d'une succession ou* » figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 150-0 A 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. En application du 1 du paragraphe I de l'article 150-0 A du code général des impôts, en principe, en cas de partage de valeurs mobilières indivises avec versement d'une soulte par l'attributaire, la plus-value de cession réalisée par les autres co-indivisaires est imposée entre leurs mains. En cas de cession ultérieure de ces valeurs mobilières par l'attributaire, la plus-value de cession imposable est déterminée en tenant compte, pour la fraction de ces valeurs détenue depuis le partage, de la soulte versée aux autres co-indivisaires.

9. Par dérogation, les dispositions contestées du paragraphe IV de ce même article excluent l'application de cette règle aux partages de valeurs mobilières en indivision dépendant d'une succession. Par ailleurs, la dernière phrase de ce paragraphe précise que ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété « *dans la mesure des soultes ou plus-values* ». Il en résulte que, lors du partage, les co-indivisaires non attributaires ne sont pas imposés sur la plus-value correspondant à la soulte reçue. En cas de cession ultérieure de ces valeurs mobilières par l'attributaire, ce dernier étant ainsi réputé détenir le bien depuis l'origine de

l'indivision, la plus-value de cession qu'il réalise est déterminée sans considération de la soulte versée aux co-indivisaires.

10. En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu fixer des modalités spécifiques d'imposition des plus-values en vue de faciliter la conclusion d'accords familiaux permettant la sortie d'indivisions successorales.

11. En premier lieu, l'indivision conventionnelle résulte du choix des indivisaires alors que l'indivision résultant d'une succession s'impose à eux par détermination de la loi. Aussi, en instituant ce régime dérogatoire, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes. La différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi.

12. En second lieu, d'une part, l'attributaire d'un bien provenant d'une indivision successorale est seul en mesure d'en disposer à l'issue du partage et de réaliser une plus-value lors de la revente de ce bien. Par conséquent, il se trouve dans une situation différente de celle de ses co-indivisaires. D'autre part, la circonstance que la soulte versée par l'attributaire à ses co-indivisaires ne soit pas prise en compte pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la revente du bien est une contrepartie du mécanisme dérogatoire institué par le législateur en vue de favoriser la conclusion d'accords familiaux. Enfin, lors de la revente ultérieure du bien, l'attributaire n'est pas imposé sur une autre plus-value que celle attachée à un bien dont il dispose effectivement. Par conséquent, en adoptant les dispositions contestées, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi et n'a pas méconnu l'exigence de prise en compte des capacités contributives.

13. Il résulte de ce qui précède que les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés.

14. Les mots « *d'une succession ou* » figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 150-0 A du code général des impôts, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1<sup>er</sup>. – Les mots « *d'une succession ou* » figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 150-0 A du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, sont conformes 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 12 juillet 2018, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 13 juillet 2018.