



Commentaire

Décision n° 2018-719 QPC du 13 juillet 2018

Mme Estelle M.

(Imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières issues d'un partage successoral)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 14 mai 2018 par le Conseil d'État (décision n° 417378 du 11 avril 2018) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par Mme Estelle M. portant sur les paragraphes I et IV de l'article 150-0 A du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2018-719 QPC du 13 juillet 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré les mots « *d'une succession ou* » figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 150-0 A du CGI conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

Le partage d'un bien indivis est l'acte par lequel plusieurs personnes mettent fin à une situation d'indivision d'un bien dont elles sont chacune propriétaires pour partie. Le partage est dit « *pur et simple* » lorsqu'il donne lieu à une répartition strictement égalitaire. Lorsque la répartition est inégalitaire, le partage est dit « *avec soulte* », la soulte étant la somme versée aux copartageants, dans le but de rétablir l'égalité, par l'indivisaire qui bénéficie d'une portion du bien supérieure au montant de ses droits dans l'indivision.

1. – Le paragraphe I de l'article 150-0 A du CGI : le régime de droit commun d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières dans le cadre d'un partage de bien indivis avec soulte

Le « *gain net* » retiré de la cession de valeurs mobilières réalisée dans le cadre d'un partage de bien indivis avec soulte est en principe imposé selon le régime de droit

commun des plus-values de cession de valeurs mobilières prévu au paragraphe I de l'article 150-0 A du CGI.

Le 1 de l'article 150-0 D précise cette notion de « *gain net* » : « *Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition ...* ».

Cette imposition a ceci de particulier que le partage entraîne un calcul spécifique de la plus ou moins-value, une première fois, lors du partage puis, une seconde fois, lors de la cession ultérieure par l'attributaire du bien. Les plus-values éventuelles réalisées à l'occasion de ces deux cessions sont imposées selon le régime du paragraphe I de l'article 150-0 A du CGI. Les moins-values éventuelles sont, pour leur part, imputables exclusivement sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes (art. 150-0 D, 11).

a. – L'imposition de la plus-value réalisée lors du partage par les co-indivisaires

Du point de vue fiscal, « *Le partage constitue une cession à titre onéreux imposable à l'IR à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier* »¹.

Lors du partage d'un bien indivis avec versement d'une soulte, le « *gain net* » imposable du copartageant correspond à la différence entre le prix de cession, c'est-à-dire le montant de la soulte reçue de l'attributaire, et le prix d'acquisition, c'est-à-dire le montant des droits originaires.

b. – L'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure par l'attributaire du bien

« *En cas de cession par l'attributaire de titres ou droits reçus dans le cadre d'un partage imposable à l'IR, la plus ou moins-value de cession est déterminée en tenant compte de deux fractions distinctes* »² :

En cas de plus-value, la première fraction correspond à la plus-value réalisée sur la cession de la part détenue depuis l'origine de l'indivision ; la seconde fraction correspond à la plus-value réalisée sur la part acquise lors du partage (la valeur de

¹ *Memento fiscal Lefebvre*, 2018, n° 8450 et s.

² *Ibidem*.

cession – la soulte versée).

Ainsi, alors qu'en droit civil, les partages avec soulte sont déclaratifs et exclusifs de toute transmission entre les copartageants, en droit fiscal, au contraire, de tels actes présentent en principe un caractère translatif (c'est-à-dire qu'ils opèrent un transfert de propriété) à hauteur des soultes versées entre copartageants.

c. – Exemple

Deux indivisaires « A » et « B » détiennent chacun 50 % des parts de biens indivis acquis pour un montant de 200 000 euros.

Lors du partage, les valeurs mobilières sont évaluées à 300 000 euros. « A » devient attributaire de l'ensemble de ces biens et verse, en contrepartie de l'acquisition des parts de « B », une soulte d'un montant de 150 000 euros (correspondant à 50 % du montant de la valeur des biens au moment du partage). « B » est alors redevable de l'impôt sur la plus-value de cession réalisée à l'occasion de ce partage, correspondant à la différence entre le montant de la soulte et la valeur initiale des biens qu'il détenait (150 000 euros de soulte – 50 % de 200 000 euros de prix d'achat = 50 000 euros).

Plusieurs années plus tard « A » vend la totalité de ces valeurs mobilières pour un montant de 350 000 euros.

Le montant de la plus-value imposable de « A » est déterminé en tenant compte de deux fractions :

– la première fraction correspond à la plus-value réalisée sur la cession des parts détenues par « A » depuis l'origine de l'indivision, correspondant à la différence entre le prix de cession de ses droits initiaux sur les biens indivis et leur prix initial. Ainsi, « A » détenait à l'entrée en indivision 50 % des valeurs mobilières d'un montant de 200 000 euros, soit 100 000 euros. La totalité des parts a été cédée par lui à hauteur de 350 000 euros. La plus-value de cession est donc égale à 175 000 euros (50 % du prix de cession qui correspond à sa quote-part au moment de l'indivision) moins 100 000 euros (montant des droits de « A » au jour de l'indivision), soit 75 000 euros.

– la seconde fraction correspond à la plus-value réalisée sur la cession des parts acquises de « B » lors du partage, correspondant à la différence entre le prix de cession de ces parts et le montant de la soulte versée au profit de « B ». La plus-

value de cession est donc de 175 000 euros (reste du prix de cession) dont est déduit le montant de la soulte, 150 000 euros, payée par « A », soit 25 000 euros. En fonction de la durée de la détention, la plus-value de 25 000 euros pourra se voir appliquer un abattement.

2. – Le paragraphe IV de l’article 150-0 A du CGI : le régime dérogatoire d’imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières dans le cadre d’un partage de bien indivis dépendant d’une succession ou d’une communauté conjugale

Le paragraphe IV de l’article 150-0 A du CGI introduit un régime dérogatoire qui s’applique lors du partage, aux copartageants qui cèdent leurs parts à l’attributaire (les première et deuxième phrases du paragraphe). Ce régime dérogatoire, fondé sur « *la fiction de l’effet déclaratif du partage* »³ (dernière phrase du paragraphe), a des répercussions lors de la cession ultérieure du bien par l’attributaire.

a. – Le régime d’imposition dérogatoire de la plus-value réalisée lors du partage par les co-indivisaires

Les deux premières phrases du paragraphe IV de l’article 150-0 A du CGI aménagent, à destination des copartageants qui cèdent leurs parts à l’attributaire d’un bien indivis, un régime d’imposition dérogatoire des plus-values de cession de valeurs mobilières issues d’un partage de biens indivis dépendant soit « *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* » soit « *d’une donation-partage (...) 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* ».

Pour les copartageants, ce régime dérogatoire est favorable en cas de plus-value, puisqu’elle n’est pas imposée entre leurs mains. En revanche, il leur est défavorable en cas de moins-value puisqu’ils sont privés de la constatation d’une moins-value imputable.

Cette dérogation repose sur la fiction de l’effet seulement déclaratif du partage qui est posé par la dernière phrase du paragraphe IV de l’article 150-0 A du CGI, selon laquelle « *Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values* ». Ainsi que l’explique Mme Aurélie

³ Mme Aurélie Bretonneau, conclusions sous la décision de renvoi de la QPC : *Droit fiscal* 2018, n° 21, comm. 286.

Bretonneau dans ses conclusions sous la décision de renvoi de la QPC par le Conseil d'État, cette règle résulte de l'introduction dans le CGI de l'interprétation jurisprudentielle faite par le juge fiscal de l'article 883 du code civil, qui pose le principe de l'effet déclaratif du partage successoral. Contrairement au cas général exposé ci-avant, le droit fiscal rejoint ici les principes du droit civil : le partage ne traduit pas une translation de propriété au moyen d'un échange de parts entre ses différents bénéficiaires. « *Le partage successoral est réputé effacer rétroactivement l'indivision, chaque héritier étant réputé avoir été dès l'origine seul propriétaires des biens mis dans son lot et, quand bien même des compromis auraient été faits et des soultes versées, ne procéder en rien des copartageants* »⁴.

b. – L'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure par l'attributaire du bien

Toutefois, comme l'indique Mme Aurélie Bretonneau dans ses conclusions, la fiction de l'effet déclaratif du partage « *a également des conséquences, à la hausse cette fois, en termes d'imposition de la plus-value de cession réalisée par l'attributaire en aval du partage* ».

La plus-value de cession réalisée par l'attributaire à l'occasion d'une cession ultérieure n'intervient pas dans le cadre du partage. Par conséquent, elle ne bénéficie pas du régime favorable prévu par le paragraphe IV de l'article 150-0 A du CGI. Elle est donc imposée selon le régime de droit commun prévu par le paragraphe I de cet article.

Et, dès lors que l'attributaire est, compte tenu de l'effet déclaratif du partage (et non translatif de propriété), réputé détenir le bien depuis l'origine de l'indivision, le prix d'acquisition pris en compte pour déterminer le montant de la plus-value n'est pas le prix au moment du partage mais le prix au moment de l'entrée dans l'indivision.

Ainsi, pour reprendre l'exemple précédent : « A », attributaire de la totalité des parts après le partage, cède ses titres à un tiers. La plus-value de cession imposable résulte alors de la différence entre le prix de cession de ses titres, à savoir 350 000 euros, et leur valeur au jour de l'entrée en indivision des titres cédés soit 200 000 euros. La plus-value totale imposable est donc égale à 150 000 euros au lieu de 100 000 (75 000 euros, première fraction, et 25 000 euros, deuxième fraction) dans l'exemple précédent.

⁴ *Ibidem.*

Le paragraphe IV de l'article 150-0 A a été introduit par voie d'amendement lors de l'adoption de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008. Il s'agissait « *de traiter l'ensemble des partages intervenant dans un cadre familial (succession, divorce ou donation-partage) comme des opérations intercalaires exclusives de toute taxation au titre des plus-values* ». En outre, elles visaient à « *harmoniser les analyses fiscale et civile en matière de partages. En effet, en droit civil, les partages ont un caractère déclaratif et n'opèrent pas de transfert de propriété, qu'ils donnent lieu au versement d'une soulte ou d'une plus-value* »⁵.

Plus particulièrement, l'auteur de l'amendement indiquait qu'en principe, en droit fiscal, dans le cadre d'un partage donnant lieu au versement d'une soulte, la somme d'argent est rendue « *nécessaire pour rétablir l'égalité* » et est donc assimilée « *à une vente à concurrence de la soulte qui est versée* ». Cependant, dans certains cas, la loi fiscale admet « *que certains partages de nature familiale ou conjugale ne s[oi]ent pas assimilés à des ventes à concurrence de ces soultes* »⁶.

C'est donc afin de « *remédier à un certain nombre de "frottements" fiscaux (...) qui ralentissent parfois les accords familiaux entre les familles, selon la définition initiale, ou entre les familles recomposées* »⁷, que les dispositions du paragraphe IV ont été adoptées.

B. – Origine de la QPC et question posée

La requérante et ses trois sœurs ont, à compter du décès de leur père en 2009, acquis en indivision les parts sociales d'une société. À l'issue du partage de la succession, en février 2011, la requérante est devenue attributaire de la totalité des parts, moyennant le versement d'une soulte au profit de chacune de ses sœurs. En mai 2011, la requérante a vendu certaines de ses parts à une société tierce.

Pour la détermination du montant de la plus-value réalisée à l'occasion de cette cession, la requérante a pris, pour la fraction correspondant à la part acquise lors du partage, la valeur des parts à la date du partage et non à celle de l'entrée dans l'indivision. Elle a fait l'objet d'un contrôle, à l'issue duquel lui a été notifiée une rectification de ses bases imposables, l'administration ayant retenu, comme prix d'acquisition, la valeur à la date de la déclaration de la succession, c'est-à-dire l'entrée dans l'indivision.

⁵ Objet de l'amendement présenté en séance publique au Sénat par M. Alain Lambert.

⁶ M. Alain Lambert, Sénat, compte-rendu des débats, séance du 26 novembre 2007.

⁷ *Ibidem*.

Après le rejet de sa réclamation, la requérante a vainement saisi le tribunal administratif de Dijon, puis la cour administrative d'appel de Lyon. À cette occasion elle a soulevé une QPC portant sur les dispositions du paragraphe IV de l'article 150-0 A du CGI. Cette QPC a été transmise au Conseil d'État par une ordonnance du 16 janvier 2018.

Par la décision du 11 avril 2018 précitée, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel la QPC portant sur les paragraphes I et IV de l'article 150-0 A du CGI au motif que « *le moyen tiré de ce que ces dispositions méconnaissent les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen soulève une question qui présente un caractère sérieux* ».

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

La requérante reprochait 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 est 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 est pas admis. Il en résultait, selon elle, une méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

Elle leur reprochait également 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 résultait, selon elle, une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

A. – La détermination de la version des dispositions contestées et la délimitation du champ de la QPC

* Le Conseil d'État ne précisait pas la version dans laquelle les dispositions des paragraphes I et IV de l'article 150-0 A du CGI étaient renvoyées au Conseil constitutionnel. Le Conseil constitutionnel a considéré qu'il était saisi de ces dispositions de l'article 150-0 A du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 précitée (paragr. 1).

* Le Conseil constitutionnel était saisi par le Conseil d'État de la totalité des dispositions du paragraphe I et IV de l'article 150-0 A du CGI.

Or, la critique de la requérante visait les différences de traitement résultant du régime dérogatoire instauré par le paragraphe IV de l'article 150-0 A du CGI pour les partages effectués à l'issue d'une succession, tant en ce qu'il engendre un traitement différent des copartageants par rapport à l'attributaire qu'en ce qu'il engendre un traitement différent de l'attributaire de biens indivis à l'issue d'un partage successoral par rapport à l'attributaire de biens indivis à l'issue d'un partage relevant du paragraphe I de l'article 150-0 A du CGI.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait sur les mots « *d'une succession ou* » figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 150-0 A du CGI (paragr. 5).

B. – Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

1. – La jurisprudence constitutionnelle

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* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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.

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* ». 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. 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

⁸ Par exemple, récemment : décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018, *Société Life Sciences Holdings France (Application de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus d'une société établie en dehors de l'Union européenne)*, paragr. 5.

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.

* Une précédente décision du Conseil constitutionnel était topique en matière de différence de traitement instituée entre des contribuables imposés sur des plus-values de cession. Dans sa décision n° 2017-668 QPC, le Conseil a validé une différence de traitement pour l'imposition de la plus-value de cession d'une résidence principale entre les résidents fiscaux et les non résidents fiscaux en s'appuyant sur la différence de situation existant entre eux : « *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.*

« *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* »⁹.

Plus récemment, saisi d'un grief mettant en cause la différence d'imposition, au titre de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), entre l'usufruitier et le nu-propriétaire d'un bien, selon que l'usufruit a été créé conventionnellement ou légalement, le Conseil constitutionnel a jugé :

« *L'article 968 pose le principe selon lequel, pour l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière, les biens grevés d'un usufruit sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété. Par exception, le 1° de cet article prévoit que, dans des hypothèses où la constitution de l'usufruit procède des prévisions de la loi civile, l'actif grevé d'un usufruit est compris dans les patrimoines de l'usufruitier et du nu-propriétaire suivant des proportions fixées par*

⁹ Décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017, *Époux B. (Exonération des plus-values de cession de logements par des non résidents)*, paragr. 10 et 11.

le législateur en fonction de l'âge de l'usufruitier. La différence de traitement instituée repose donc sur une différence de situation, selon que l'usufruit est soit constitué par détermination de la loi, soit procède d'une convention ou d'un testament. Elle résulte de la volonté du législateur de faire peser sur l'usufruitier la charge de l'impôt sur la fortune immobilière lorsque celui-ci était le plein propriétaire initial du bien immobilier et que le démembrement procède de sa volonté, et, au contraire, de faire peser cette charge sur l'usufruitier et le nu-propriétaire à hauteur de la valeur de l'usufruit et de la nue-propriété dans les autres situations. La différence de traitement établie par le législateur est donc fondée sur des critères objectifs et rationnels, en rapport avec le but qu'il s'est assigné. Le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques doit donc être écarté »¹⁰.

– Se fondant sur l'exigence de critères objectifs et rationnels, dans sa décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a censuré l'imposition de personnes à raison de l'enrichissement d'autres personnes : « que les dispositions contestées font peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire qui est sans lien avec leur situation mais est liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ; que le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfragable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'é luder le paiement de l'imposition des plus-values ; que le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 »¹¹. Le Conseil a ainsi sanctionné le fait de faire peser sur le donataire de valeurs mobilières une imposition sans rapport avec sa situation mais liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété.

Dans sa décision n° 2017-638 QPC du 16 juin 2017, il a en revanche validé des dispositions qui subordonnaient le bénéfice du sursis d'imposition pour la plus-value d'échange de titres au fait que le montant de la soulte reçue à l'occasion de l'opération ne dépasse pas un certain pourcentage de la valeur nominale des titres échangés : « *En premier lieu, en instaurant le sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, le législateur a entendu favoriser les restructurations d'entreprises susceptibles d'intervenir par échanges de titres. Toutefois, il a voulu éviter, au nom de la lutte contre l'évasion fiscale, que bénéficiant d'un tel sursis d'imposition celles de ces opérations qui ne se limitent*

¹⁰ Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*, paragr. 55.

¹¹ Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 24.

pas à un échange de titres, mais dégagent également une proportion significative de liquidités. À cette fin, poursuivant ces buts d'intérêt général, il a prévu que les plus-values résultant de tels échanges avec soulte soient soumises à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de l'échange, lorsque le montant des liquidités correspondant à la soulte dépasse une certaine limite.

« En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement. Il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé. En faisant référence, pour définir la limite au-delà de laquelle le sursis d'imposition est exclu, à la valeur nominale des titres reçus en échange, le législateur a retenu un élément qui rend compte de l'importance de l'opération d'échange de titres au regard du capital social de l'entreprise qui fait l'objet de la restructuration. Le législateur n'était à cet égard pas tenu de définir cette limite en fonction de la valeur vénale des titres reçus en échange, laquelle tient compte de la prime d'émission. Dès lors, en fixant à 10 % de la valeur nominale le montant de la soulte au-delà duquel il n'est pas possible de bénéficier du sursis d'imposition, il s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif poursuivi (...) »¹².

– Enfin, le Conseil constitutionnel a déduit de l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui découle de l'article 13 de la Déclaration de 1789 que « qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource. S'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs ». Ainsi, dans une décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, le Conseil constitutionnel a censuré le dispositif incluant dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les sommes versées par les annonceurs aux régisseurs de messages publicitaires. Il a jugé à cet égard : « Elles ont ainsi pour effet de soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas. En posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas et quelles que soient les circonstances, des éditeurs de services de télévision au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur

¹² Décision n° 2017-638 QPC du 16 juillet 2017, M. Gérard S. (*Sursis d'imposition en cas d'échange de titres avec soulte*), paragr. 6 et 7.

a méconnu les exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 »¹³. Le Conseil a réitéré cette solution dans sa décision n° 2017-681 du 15 décembre 2017¹⁴.

2. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé ses formulations de principe en matière d'égalité devant la loi (paragr. 6) et devant les charges publiques (paragr. 7) et décrit le dispositif de droit commun d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières (paragr. 8) et le dispositif dérogatoire critiqué (paragr. 9), le Conseil s'est attaché à déterminer l'objet des dispositions contestées.

À cet égard, il a relevé qu'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* » (paragr. 10).

Puis, il a successivement examiné les deux différences de traitement critiquées par la requérante.

* La première différence de traitement est celle instituée entre les attributaires de valeurs mobilières indivises, selon que celles-ci sont issues d'un partage relevant du régime de droit commun (où est alors prise en compte la soulte versée pour la détermination du prix d'acquisition, et donc de la plus-value de la cession ultérieure au partage) ou d'un partage successoral relevant du régime dérogatoire (où n'est alors pas prise en compte la soulte versée dès lors que ces biens sont réputés avoir été acquis non pas lors du partage mais lors de la naissance de l'indivision).

Contrôlant cette différence de traitement au regard du principe d'égalité devant la loi, le Conseil constitutionnel a considéré qu'elle était justifiée par l'existence d'une différence de situation : « *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* » (paragr. 11). Il en a déduit qu'« *en instituant ce régime dérogatoire, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des*

¹³ Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur la publicité diffusée sur les chaînes de télévision)*, paragr. 6.

¹⁴ Décisions n° 2017-681 QPC du 15 décembre 2017, *Société Marlin (Exonération de la taxe sur les locaux à usage de bureaux)*, paragr. 7.

situations différentes » et que la « *différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi* » (même paragr.).

* La seconde différence de traitement est celle instituée entre les copartageants de valeurs mobilières indivises issues d'un partage successoral, selon qu'ils en sont ou non attributaires. En cas de plus-value, les premiers réalisent une plus-value en franchise d'IR, tandis que le second est imposé sur l'ensemble de la plus-value réalisée depuis la naissance de l'indivision.

Le Conseil constitutionnel a examiné cette différence de traitement au regard des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Il a d'abord considéré qu'il existait une différence de situation : « *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* » (paragr. 12).

Il a ensuite répondu à la critique tirée de la méconnaissance de l'exigence de prise en compte des capacités contributives du fait de l'imposition de l'intégralité de la plus-value réalisée entre les seules mains de l'attributaire, qui ne peut déduire la soulte versée à ses co-indivisaires pour le calcul de la plus-value imposable lors de la cession ultérieure des valeurs mobilières. Il a écarté cette critique en considérant, d'une part, que « *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* » et, d'autre part, que « *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* » (paragr. 12). Il en a conclu qu'« *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 contributive* » (même paragr.).

Le Conseil a donc écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Après avoir considéré qu'aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit n'était méconnu, le Conseil constitutionnel a déclaré 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, conformes à la Constitution.