

Décision n° 2019-812 QPC
du 15 novembre 2019

(M. Sébastien M. et autre)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 13 septembre 2019 par le Conseil d'État (décision n° 431686 du 11 septembre 2019), 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. Sébastien M. et Mme Karine V. par Me Delphine Parigi, avocate au barreau de Nice. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2019-812 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.

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° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 ;
- la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 ;
- la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 ;
- 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 Me Parigi, enregistrées le 3 octobre 2019 ;

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le même jour ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Louise Rambaud, avocate au barreau de Nice, pour les requérants et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 6 novembre 2019 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. L'article 150-0 D *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 14 mars 2012 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« I.-1. L'imposition de la plus-value retirée de la cession à titre onéreux d'actions ou de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts peut être reportée si les conditions prévues au II du présent article sont remplies.

« Le report est subordonné à la condition que le contribuable en fasse la demande et déclare le montant de la plus-value dans la déclaration prévue à l'article 170.

« 2. Le complément de prix prévu au 2 du I de l'article 150-0 A, afférent à la cession de titres ou droits mentionnés au I du présent I, fait également l'objet du report d'imposition prévu à ce même I et appliqué lors de cette cession.

« II.- Le bénéfice du report d'imposition prévu au I du I est subordonné au respect des conditions suivantes :

« 1° Les titres ou droits cédés doivent avoir été détenus de manière continue depuis plus de huit ans ;

« 1° bis Les titres ou droits détenus par le cédant, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire du conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs, doivent avoir représenté, de manière continue pendant les huit années précédant la cession, au moins 10 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés ;

« 2° La société dont les actions, parts ou droits sont cédés :

« a) Est passible de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumise sur option à cet impôt ;

« b) Exerce une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ou a pour objet social exclusif de détenir

des participations dans des sociétés exerçant les activités précitées. Cette condition s'apprécie de manière continue pendant les huit années précédant la cession ;

« c) A son siège social 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 ;

« 3° Le report d'imposition est, en outre, subordonné au respect des conditions suivantes :

« a) Le produit de la cession des titres ou droits doit être investi, dans un délai de trente-six mois et à hauteur de 80 % du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux, dans la souscription en numéraire au capital initial ou dans l'augmentation de capital en numéraire d'une société ;

« b) La société bénéficiaire de l'apport doit exercer l'une des activités mentionnées au b du 2° du présent II et répondre aux conditions prévues aux a et c du même 2° ;

« c) Les titres représentatifs de l'apport en numéraire doivent être entièrement libérés au moment de la souscription ou de l'augmentation de capital ou, au plus tard, à l'issue du délai mentionné au a du présent 3° et représenter au moins 5 % des droits de vote et des droits dans les bénéfices sociaux de la société ;

« d) Les titres représentatifs de l'apport en numéraire doivent être détenus directement et en pleine propriété par le contribuable pendant au moins cinq ans.

« Lorsque les titres font l'objet d'une transmission, d'un rachat ou d'une annulation ou, si cet événement est antérieur, lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans les conditions prévues à l'article 167 bis, avant le délai prévu au premier alinéa du présent d, le report d'imposition prévu au I du présent article est remis en cause dans les conditions du deuxième alinéa du III ;

« e) (abrogé)

« f) La société bénéficiaire de l'apport ne doit pas avoir procédé à un remboursement d'apport au bénéfice du cédant, de son conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs au cours des douze mois précédant le emploi du produit de la cession.

« III.- Le report d'imposition prévu au présent article est exclusif de l'application des articles 199 terdecies-0 A et 885-0 V bis.

« Le non-respect de l'une des conditions prévues au II du présent article entraîne l'exigibilité immédiate de l'impôt sur la plus-value, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, décompté de la date à laquelle cet impôt aurait dû être acquitté.

« L'imposition de la plus-value antérieurement reportée peut, à la demande du contribuable, être reportée de nouveau lorsque les titres souscrits conformément au 3° du II du présent article font l'objet d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B. Dans ce cas, le délai de cinq ans est apprécié à compter de la date de souscription des titres échangés.

« III bis.- Lorsque les titres ayant fait l'objet de l'apport prévu au a du 3° du II sont détenus depuis plus de cinq ans, la plus-value en report d'imposition est définitivement exonérée. Cette exonération est applicable avant l'expiration du délai de cinq ans en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune ou en cas de liquidation judiciaire de la société.

« Le premier alinéa du présent III bis ne s'applique pas en cas de remboursement des apports avant la dixième année suivant celle de l'apport en numéraire.

« IV.- En cas de cession de titres ou droits mentionnés au I du I appartenant à une série de titres ou droits de même nature, acquis ou souscrits à des dates différentes, les titres ou droits cédés sont ceux acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes.

« V.- Pour l'application du 1° du II, la durée de détention est décomptée à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits, et :

« 1° En cas de cession de titres ou droits effectuée par une personne interposée, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la personne interposée ;

« 2° En cas de vente ultérieure de titres ou droits reçus à l'occasion d'opérations mentionnées à l'article 150-0 B ou au II de l'article 150 UB, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange ;

« 3° En cas de cession de titres ou droits après la clôture d'un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D ou leur retrait au-delà de la huitième année, à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le cédant a cessé de bénéficier, pour ces titres, des avantages prévus aux 5° bis et 5° ter de l'article 157 ;

« 4° En cas de cession à titre onéreux de titres ou droits reçus en rémunération d'un apport réalisé sous le régime prévu au I ter de l'article 93 quater, au a du I de l'article 151 octies ou aux I et II de l'article 151 octies A, à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'apporteur a commencé son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole ;

« 5° (abrogé)

« 6° (abrogé)

« 7° (supprimé)

« 8° En cas de cession de titres ou droits effectuée par une fiducie :

« a) Lorsque les titres ou droits ont été acquis ou souscrits par la fiducie, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription de ces titres ou droits par la fiducie ;

« b) Lorsque les titres ou droits ont été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater N, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres par le constituant ;

« 9° En cas de cession de titres ou droits reçus dans les conditions prévues à l'article 238 quater Q :

« a) Lorsque le cédant est le constituant initial de la fiducie :

« - lorsque les titres ou droits ont été transférés par le constituant dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions de l'article 238 quater N, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par le constituant ;

« - lorsque les titres ou droits n'ont pas été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions de l'article 238 quater N, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la fiducie ;

« b) Lorsque le cédant n'est pas le constituant initial de la fiducie, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition de droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire si les titres ou droits cédés figuraient dans le patrimoine fiduciaire lors de l'acquisition de ces droits, et à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la fiducie dans les autres situations ».

2. En premier lieu, les requérants font valoir que ces dispositions méconnaîtraient l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Selon les requérants, en remplaçant le dispositif d'abattement pour durée de détention, prévu par l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts dans sa rédaction antérieure à la loi du 28 décembre 2011 mentionnée ci-dessus, par un autre dispositif, les dispositions renvoyées de l'article 150-0 D *bis* auraient privé les contribuables de la possibilité de bénéficier de cet abattement alors qu'ils avaient conservé leurs titres à cette fin. Elles auraient ainsi remis en cause les effets qu'ils pouvaient légitimement attendre de cette conservation. En deuxième lieu, les requérants soutiennent que, en supprimant cet abattement, tout en maintenant à l'article 150-0 D *ter* du code général des impôts le dispositif d'abattement pour les dirigeants de certaines sociétés faisant valoir leurs droits à la retraite, le législateur aurait créé une différence de traitement contraire au principe d'égalité devant la loi. En dernier lieu, les requérants considèrent que la

disparition de l'abattement pour durée de détention conduirait à faire peser sur les gains de cessions de titres une imposition confiscatoire, méconnaissant ainsi le principe d'égalité devant les charges publiques.

3. Les requérants contestent donc l'absence de ce dispositif d'abattement dans les dispositions renvoyées et non le dispositif de report d'imposition qui l'a remplacé. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité doit être regardée comme portant sur les mots « *L'imposition de la plus-value retirée de la cession à titre onéreux d'actions ou de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts* » figurant au premier alinéa du 1 du paragraphe I de l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts.

– Sur le grief tiré de la méconnaissance de la garantie des droits :

4. 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* ».

5. 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. Ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles. 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 pouvaient légitimement être attendus de situations nées sous l'empire de textes antérieurs.

6. Dans sa rédaction antérieure à la loi du 28 décembre 2011, l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts prévoyait que les gains nets retirés des cessions à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, soumis au titre de l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel, bénéficieraient d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième année, conduisant à une exonération totale à l'expiration de la huitième année. La durée de détention était décomptée à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition pour les titres acquis après le 1^{er} janvier 2006 et, à partir du 1^{er} janvier 2006, pour les titres acquis avant cette date.

7. La loi du 28 décembre 2011 a modifié cet article 150-0 D *bis* en remplaçant, pour les gains de cessions réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011, le dispositif d'abattement par un dispositif de report

d'imposition subordonné notamment au réinvestissement d'une partie des gains de cessions.

8. D'une part, il résulte de l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à la loi du 28 décembre 2011, que le bénéfice d'un abattement ne pouvait être légalement acquis qu'au jour de la cession, fait générateur de l'imposition, de titres détenus depuis au moins six années révolues, décomptées au plus tôt à partir du 1^{er} janvier 2006. Ainsi, aucun droit à abattement n'a pu être légalement acquis avant le 1^{er} janvier 2012. Dès lors, les dispositions contestées, qui trouvent leur origine dans la loi du 28 décembre 2011, laquelle a supprimé ce dispositif d'abattement, ne portent pas atteinte à des situations légalement acquises.

9. D'autre part, la simple conservation de titres durant une période inférieure à la durée exigée par l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts dans sa rédaction antérieure à la loi du 28 décembre 2011 n'a pu, à elle seule, faire naître une attente légitime de bénéficier de l'abattement en cause.

10. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de l'atteinte aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté.

– Sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :

11. 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* ». 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.

12. L'article 150-0 D *ter* du code général des impôts, dans ses rédactions applicables depuis le 1^{er} janvier 2006, prévoit que les dirigeants de certaines sociétés peuvent bénéficier d'un abattement sur les gains retirés de la cession d'actions ou de parts de ces sociétés à la condition notamment de faire valoir leurs droits à la retraite dans les deux années qui suivent la cession.

13. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus que, en prévoyant un tel abattement, le législateur a entendu faciliter la transmission des entreprises

françaises au moment du départ à la retraite de leurs dirigeants, lesquels ne sont pas dans la même situation que les autres cédants de titres. Dès lors, le législateur a institué une différence de traitement fondée sur une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté.

14. Il résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées, qui ne méconnaissent pas non plus le principe d'égalité devant les charges publiques ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – Les mots « *L'imposition de la plus-value retirée de la cession à titre onéreux d'actions ou de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts* » figurant au premier alinéa du 1 du paragraphe I de l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, 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 14 novembre 2019, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, M. Alain JUPPÉ, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET et Michel PINAULT.

Rendu public le 15 novembre 2019.