

Décision n° 2016-538 QPC
du 22 avril 2016

(Époux M. D.)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 10 février 2016 par le Conseil d'État (décision n° 394596 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée pour M. et Mme Emmanuel M. D., par Mes Delphine Dillemann et Stéphane Buffa, avocats au barreau de Paris, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des 1^{er} et 1^{quater} de l'article 150-0 D du code général des impôts, enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2016-538 QPC.

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 de l'action sociale et des familles ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le code de la sécurité sociale ;

Vu l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale ;

Vu la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 ;

Vu la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 ;

Vu la décision du Conseil d'État n° 226886 du 10 avril 2002 ;

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 les requérants par Mes Dillemann et Buffa, enregistrées les 1^{er} et 18 mars 2016 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 3 mars 2016 ;

Vu les observations en intervention produites pour M. Marc S., par la SELARL Cabinet Bornhauser, avocat au barreau de Paris, enregistrées le 2 mars 2016 ;

Vu les observations en intervention produites pour Mme Albertine de G. D., par la SELARL Cabinet Bornhauser, avocat au barreau de Paris, enregistrées le 2 mars 2016 ;

Vu les observations en intervention produites pour M. et Mme Pascal Q., par Mes Louis-Marie Bourgeois et Eve Obadia, avocats au barreau de Paris, enregistrées les 2 et 23 mars 2016 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

Me Buffa, pour les requérants, Me Marc Bornhauser pour M. S. et Mme de G. D., parties intervenantes, Mes Bourgeois et Obadia pour les époux Q., partie intervenante, et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 12 avril 2016 ;

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 les requérants ont formé un recours pour excès de pouvoir à l'encontre du paragraphe n° 370 de l'instruction BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30-10 publiée au bulletin officiel des finances publiques du 2 juillet 2015 relatif à l'application de l'article 150-0 D du code général des impôts ; qu'ainsi, le Conseil constitutionnel est saisi des dispositions des 1^{er} et 1^{quater} de l'article 150-0 D du code général des impôts dans leur rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2014 susvisée ;

2. Considérant qu'en vertu du 2 de l'article 200 A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013 et résultant de la loi du 29 décembre 2012

susvisée, les plus-values sont prises en compte pour la détermination du revenu net global soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu ; que le deuxième alinéa du 1 de l'article 150-0 D prévoit cependant que ces plus-values sont réduites d'un abattement pour durée de détention déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1 *ter* ou au 1 *quater* du même article ;

3. Considérant qu'aux termes du 1 *ter* de l'article 150-0 D du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2014 : « L'abattement mentionné au 1 est égal à :

« a) 50 % du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins deux ans et moins de huit ans à la date de la cession ou de la distribution ;

« b) 65 % du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins huit ans à la date de la cession ou de la distribution.

« Cet abattement s'applique aux gains nets de cession à titre onéreux ou de rachat de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières ou de placements collectifs, relevant des articles L. 214-24-24 à L. 214-32-1, L. 214-139 à L. 214-147 et L. 214-152 à L. 214-166 du code monétaire et financier, ou de dissolution de tels organismes ou placements, à condition qu'ils emploient plus de 75 % de leurs actifs en parts ou actions de sociétés. Ce quota doit être respecté au plus tard lors de la clôture de l'exercice suivant celui de la constitution de l'organisme ou du placement collectif et, de manière continue, jusqu'à la date de la cession ou du rachat des actions, parts ou droits ou de la dissolution de cet organisme ou placement collectif. Toutefois, cette condition ne s'applique pas aux gains nets mentionnés au 8 du II de l'article 150-0 A du présent code et aux gains nets de cession ou de rachat de parts de fonds communs de placement à risques mentionnés aux articles L. 214-28 , L. 214-30 et L. 214-31 du code monétaire et financier et de parts ou actions de fonds professionnels de capital investissement mentionnés à l'article L. 214-159 du même code.

« L'abattement précité s'applique aux distributions mentionnées aux 7 et 7 bis du II de l'article 150-0 A du présent code, à condition que les fonds mentionnés à ce même 7 et les organismes ou les placements collectifs mentionnés à ce même 7 *bis* emploient plus de 75 % de leurs actifs en actions ou parts de sociétés ou en droits portant sur ces actions ou parts. Ce quota doit être respecté au plus tard lors de la clôture de l'exercice suivant celui de la constitution du fonds, de l'organisme ou du placement collectif et de manière continue jusqu'à la date de la distribution. Toutefois, cette condition ne s'applique pas aux distributions effectuées par des fonds communs de placement à risques mentionnés aux articles L. 214-28,

L. 214-30 et L. 214-31 du code monétaire et financier et de fonds professionnels de capital investissement mentionnés à l'article L. 214-159 du même code.

« Les conditions mentionnées aux quatrième et cinquième alinéas du présent 1 ter s'appliquent également aux entités de même nature constituées sur le fondement d'un droit étranger.

« Par dérogation aux mêmes quatrième et cinquième alinéas, pour les organismes constitués avant le 1^{er} janvier 2014, le quota de 75 % doit être respecté au plus tard lors de la clôture du premier exercice ouvert à compter de cette même date et de manière continue jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de la dissolution ou jusqu'à la date de la distribution.

4. Considérant qu'aux termes du 1 *quater* de l'article 150-0 D du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2014 : « A.-Par dérogation *au 1 ter*, lorsque les conditions prévues au B sont remplies, les gains nets sont réduits d'un abattement égal à :

« 1° 50 % de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis au moins un an et moins de quatre ans à la date de la cession ;

« 2° 65 % de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis au moins quatre ans et moins de huit ans à la date de la cession ;

« 3° 85 % de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis au moins huit ans à la date de la cession.

« B.-L'abattement mentionné au A s'applique :

« 1° Lorsque la société émettrice des droits cédés respecte l'ensemble des conditions suivantes :

« a) Elle est créée depuis moins de dix ans et n'est pas issue d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension ou d'une reprise d'activités préexistantes. Cette condition s'apprécie à la date de souscription ou d'acquisition des droits cédés ;

« b) Elle répond à la définition prévue au e du 2° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A. Cette condition est appréciée à la date de clôture du dernier exercice précédant la date de souscription ou d'acquisition de ces droits ou, à défaut d'exercice clos, à la date du premier exercice clos suivant la date de souscription ou d'acquisition de ces droits ;

« c) Elle respecte la condition prévue au f du même 2° ;

« d) Elle est passible de l'impôt sur les bénéfices ou d'un impôt équivalent ;

« e) Elle 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 ;

« f) Elle exerce une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier.

« Lorsque la société émettrice des droits cédés est une société holding animatrice, au sens du troisième alinéa du V de l'article 885-0 V *bis*, le respect des conditions mentionnées au présent 1° s'apprécie au niveau de la société émettrice et de chacune des sociétés dans laquelle elle détient des participations.

« Les conditions prévues aux quatrième à avant-dernier alinéas du présent 1° s'apprécient de manière continue depuis la date de création de la société ;

« 2° Lorsque le gain est réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 D *ter* ;

« 3° Lorsque le gain résulte de la cession de droits, détenus directement ou indirectement par le cédant avec son conjoint, leurs ascendants et descendants ainsi que leurs frères et sœurs, dans les bénéficiaires 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 qui ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéficiaires à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, pendant la durée de la société, à l'une des personnes mentionnées au présent 3°, 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, réduite, le cas échéant, de l'abattement mentionné au 1 *ter*, est imposée au nom du premier cédant au titre de l'année de la revente des droits au tiers.

« C.-L'abattement mentionné au A ne s'applique pas :

« 1° Aux gains nets de cession ou de rachat de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières ou de placements collectifs, relevant des articles L. 214-24-24 à L. 214-32-1, L. 214-139 à L. 214-147 et L. 214-152 à L. 214-166 du code monétaire et financier, ou d'entités de même nature constituées sur le fondement d'un droit étranger, ou de dissolution de tels organismes, placements ou entités ;

« 2° Aux distributions mentionnées aux 7 et 7 *bis*, aux deux derniers alinéas du 8 du II de l'article 150-0 A, à l'article 150-0 F et au 1 du II de l'article 163 *quinquies* C, y compris lorsqu'elles sont effectuées par des entités de même nature constituées sur le fondement d'un droit étranger ;

« 3° Aux gains mentionnés aux 3, 4 *bis*, 4 *ter* et 5 du II et, le cas échéant, au 2 du III de l'article 150-0 A » ;

5. Considérant que, selon les requérants et les parties intervenantes, en ne prévoyant pas l'application des abattements pour durée de détention aux plus-values placées en report d'imposition avant l'entrée en vigueur de ces règles d'abattement, les dispositions contestées méconnaissent l'égalité devant la loi et devant les charges publiques ; que les requérants et les parties intervenantes soutiennent également qu'il résulte de l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu aux plus-values placées en report d'imposition avant l'entrée en vigueur des dispositions contestées, sans aucune mesure d'atténuation, une méconnaissance des exigences de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

6. Considérant qu'il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État que, lorsqu'une plus-value mobilière fait l'objet d'un report d'imposition, notamment pour tenir compte du fait que le contribuable n'a pas disposé des liquidités provenant de l'opération effectuée, l'assiette de l'imposition est déterminée selon les règles applicables à la date de cette opération ; qu'en revanche, le montant de l'imposition est arrêté selon les règles applicables à la date de l'événement mettant fin au report d'imposition ;

7. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les trois premiers alinéas du 1^{er} et sur le A du 1^{er} *quater* de l'article 150-0 D du code général des impôts ;

8. 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 ; 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 ;

9. Considérant, d'une part, qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu assurer l'application de nouvelles règles d'assiette favorisant la détention des valeurs mobilières sur une longue durée ; que l'importance de l'abattement applicable pour la détermination de l'imposition due est proportionnelle à la durée de détention de ces valeurs mobilières ; qu'ainsi, le législateur a retenu un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi ;

10. Considérant, d'autre part, que ces nouvelles règles de détermination de l'assiette des plus-values mobilières sont applicables aux plus-values réalisées à compter de l'entrée en vigueur de ces règles, soit le 1^{er} janvier 2013 ; qu'il en résulte que les plus-values mobilières placées en report d'imposition avant cette date sont exclues du bénéfice des abattements pour durée de détention prévus aux 1^{er} et 1^{quater} de l'article 150-0 D ; que cette différence de traitement, qui repose sur une différence de situation, est en rapport avec l'objet de loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

11. Considérant qu'il résulte de l'assujettissement des plus-values mobilières à l'impôt sur le revenu prévu par l'article 200 A du code général des impôts, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue par l'article 223 *sexies* du même code ainsi qu'aux prélèvements sociaux prévus par l'article 16 de l'ordonnance du 24 janvier 1996 susvisée, par l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles, par l'article 1600-0 F *bis* du code général des impôts et par les articles L. 136-7 et L. 245-15 du code de la sécurité sociale qu'un taux marginal maximal d'imposition de 62,001 % s'applique à la plus-value réalisée avant le 1^{er} janvier 2013 qui a été placée en report d'imposition et dont le report expire postérieurement à cette date ; que les valeurs mobilières qui ont donné lieu à la réalisation cette plus-value, fait générateur de l'imposition, ont pu être détenues sur une longue durée avant cette réalisation ; que, faute de tout mécanisme prenant en compte cette durée pour atténuer le montant assujetti à l'impôt sur le revenu, l'application du taux marginal maximal à cette plus-value méconnaîtrait les capacités contributives des contribuables ; que, par suite, les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître l'égalité devant les charges publiques, priver les plus-values placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 qui ne font l'objet d'aucun abattement sur leur montant brut et dont le montant de l'imposition est arrêté selon des règles de taux telles que celles en vigueur à compter du

1^{er} janvier 2013, de l'application à l'assiette ainsi déterminée d'un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté ;

12. Considérant, en second 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 » ; 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 l'imposition due par le contribuable à raison de plus-values placées en report d'imposition est liquidée selon des règles fixées par le législateur postérieurement à la période au cours de laquelle le fait générateur de l'imposition est intervenu ; que les dispositions contestées excluent, de manière rétroactive, le bénéfice de l'abattement pour durée de détention aux plus-values placées en report d'imposition avant la date de leur entrée en vigueur ;

14. Considérant que lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, d'obtenir le report de l'imposition d'une plus-value, le contribuable doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de cette plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition ; qu'en particulier, l'imposition de la plus-value selon le taux applicable l'année de cet événement ne porte, par elle-même, atteinte à aucune exigence constitutionnelle ;

15. Considérant, en revanche, que si le report d'imposition d'une plus-value s'applique de plein droit, dès lors que sont satisfaites les conditions fixées par le législateur, le montant de l'imposition est arrêté, sans option du contribuable, selon des règles, en particulier de taux, qui peuvent ne pas être celles applicables l'année de la réalisation de la plus-value ; que, dans cette hypothèse, seul un motif d'intérêt général suffisant peut justifier que la plus-value soit ainsi rétroactivement soumise à des règles de liquidation qui n'étaient pas déterminées à la date de sa

réalisation ; qu'en l'espèce aucun motif d'intérêt général ne justifie l'application rétroactive de telles règles de liquidation à une plus value placée, antérieurement à leur entrée en vigueur, en report d'imposition obligatoire ; que par suite, les dispositions contestées ne sauraient, sans porter atteinte aux situations légalement acquises, avoir pour objet ou pour effet de conduire à appliquer des règles d'assiette et de taux autres que celles applicables au fait générateur de l'imposition de plus-values mobilières obligatoirement placées en report d'imposition ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

16. Considérant que, sous les réserves énoncées aux considérants 11 et 15, les trois premiers alinéas du 1^{er} et le A du 1^{er} quater de l'article 150-0 D du code général des impôts, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution,

D É C I D E :

Article 1^{er}. – Sous les réserves énoncées aux considérants 11 et 15, les trois premiers alinéas du 1^{er} et le A du 1^{er} quater de l'article 150-0 D du code général des impôts 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 21 avril 2016, où siégeaient : M. Laurent FABIUS, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 22 avril 2016.