

Décision n° 2017-638 QPC
du 16 juin 2017

(M. Gérard S.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 25 avril 2017 par le Conseil d'État (décision n° 407223 du 21 avril 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. Gérard S. par Mes Stéphane Austry, Damien Basson et Luc Jaillais, avocats au barreau des Hauts-de-Seine. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2017-638 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du troisième alinéa de l'article 150-0 B du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 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° 2012-1510 du 29 décembre 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 le requérant par Mes Austry, Basson et Jaillais, enregistrées les 16 mai et 1^{er} juin 2017 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 17 mai 2017 ;
- les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Mes Austray et Jaillais, pour le requérant, et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 6 juin 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. Le troisième alinéa de l'article 150-0 B du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2012 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les échanges avec soulte demeurent soumis aux dispositions de l'article 150-0 A lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus ».

2. Le requérant reproche, en premier lieu, aux dispositions contestées de méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques. En effet, en subordonnant le bénéfice du sursis d'imposition prévu au premier alinéa de l'article 150-0 B du code général des impôts au fait que le montant de la soulte reçue à l'occasion de l'opération d'échanges de titres ne dépasse pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, le troisième alinéa du même article 150-0 B créerait un effet de seuil excessif. Ce dernier serait manifestement contraire à l'objectif poursuivi et ne tiendrait pas compte des capacités contributives des assujettis. En second lieu, le requérant soutient que les dispositions contestées créeraient, en méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, une différence de traitement injustifiée entre des opérations d'échanges de titres d'un même montant, selon qu'elles s'accompagnent ou non de l'émission d'une prime.

3. 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. Il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes.

4. 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 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.

5. En application de l'article 150-0 A du code général des impôts, la plus-value qu'une personne physique retire d'une cession de titres est soumise à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de sa réalisation. Toutefois, le contribuable peut bénéficier, en vertu de l'article 150-0 B du même code, d'un sursis d'imposition si cette cession intervient, notamment, dans le cadre d'une opération d'échange de titres. Selon le troisième alinéa de ce même article, sont cependant exclus du bénéfice de ce sursis d'imposition les échanges avec soulte, lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

6. 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 bénéficient d'un tel sursis d'imposition celles de ces opérations qui ne se limitent 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.

7. 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. Les dispositions contestées, qui ne créent pas d'effets de seuil manifestement disproportionnés, ne font pas peser sur les assujettis, s'agissant de conditions requises pour bénéficier d'un sursis d'imposition, une charge excessive au regard de leurs facultés contributives.

8. En troisième lieu, le principe d'égalité devant la loi n'imposait pas au législateur de traiter différemment les opérations d'échange de titres selon qu'elles s'accompagnent ou non de l'émission d'une prime.

9. Il résulte de ce qui précède que les dispositions contestées n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Les griefs tirés de la méconnaissance de ces principes doivent être écartés.

10. Le troisième alinéa de l'article 150-0 B 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 troisième alinéa de l'article 150-0 B du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, 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 15 juin 2017, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, 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 16 juin 2017.