

Décision n° 2019-775 QPC
du 12 avril 2019

(M. Joseph R.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 6 février 2019 par le Conseil d'État (décision n° 425447 du même jour), 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. Joseph R. par Mes Éric Ginter et Éric Chartier, avocats au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2019-775 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des deuxième, troisième et quatrième alinéas du paragraphe II de l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts, dans sa rédaction issue 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 Ginter et Chartier, enregistrées le 25 février 2019 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 28 février 2019 ;
- les secondes observations présentées pour le requérant par Mes Ginter et Chartier, enregistrées le 13 mars 2019 ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Ginter, pour le requérant, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l’audience publique du 2 avril 2019 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S’EST FONDÉ SUR CE QUI SUIIT :

1. L’article 150-0 B *ter* du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 décembre 2012 mentionnée ci-dessus, détermine les conditions de report d’imposition d’une plus-value réalisée dans le cadre d’un apport de titres à une société contrôlée par l’apporteur. En cas de transmission par voie de donation ou de don manuel des titres reçus en rémunération de l’apport, le paragraphe II du même article prévoit :

« La plus-value en report est imposée au nom du donataire et dans les conditions prévues à l’article 150-0 A :

« 1° En cas de cession, d’apport, de remboursement ou d’annulation des titres dans un délai de dix-huit mois à compter de leur acquisition ;

« 2° Ou lorsque les conditions mentionnées au 2° du I du présent article ne sont pas respectées. Le non-respect de la condition de réinvestissement met fin au report d’imposition au titre de l’année au cours de laquelle le délai de deux ans expire. L’intérêt de retard prévu à l’article 1727, décompté de la date de l’apport des titres par le donateur, est applicable ».

2. Le requérant soutient que ces dispositions, en ce qu’elles feraient peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition liée à l’enrichissement antérieur des donateurs, seraient contraires au principe d’égalité devant les charges publiques. Le requérant ajoute que ce transfert d’imposition ne saurait être justifié par la nécessité de lutter contre la fraude et l’évasion fiscales dès lors qu’il ne peut être considéré en lui-même comme abusif.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « *au nom du donataire* » figurant au deuxième alinéa du paragraphe II de l’article 150-0 B *ter* du code général des impôts.

4. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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.

5. En application de l'article 150-0 A du code général des impôts, la plus-value d'une cession de titres est soumise à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de sa réalisation. Toutefois, le contribuable bénéficie, en vertu de l'article 150-0 B *ter* du même code, d'un report d'imposition de plein droit de cette plus-value si celle-ci est réalisée dans le cadre d'un apport de titres à une société qu'il contrôle. Il est notamment mis fin à ce report d'imposition à l'occasion de la cession à titre onéreux des titres reçus en rémunération de l'apport ou lors de la cession des titres apportés à la société bénéficiaire lorsque cette cession intervient dans un délai de trois ans à compter de l'apport des titres et que le produit de cette cession ne fait pas l'objet d'un réinvestissement par la société. Lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport font l'objet d'une donation auprès d'une personne qui contrôle également la société bénéficiaire de l'apport, les dispositions contestées prévoient d'imposer la plus-value en report au nom de ce donataire, en cas de cession ultérieure des titres reçus dans un délai de dix-huit mois à compter de la donation ou en cas de cession des titres apportés à la société bénéficiaire dans les trois ans de l'apport, sauf réinvestissement du produit de la cession.

6. En premier lieu, les dispositions contestées s'inscrivent dans un mécanisme de report d'imposition qui vise à favoriser les restructurations d'entreprises susceptibles d'intervenir par échanges de titres, en évitant que le contribuable soit contraint de vendre une partie des titres qu'il a reçus lors de l'échange pour acquitter la plus-value qu'il a réalisée, à cette occasion, sur les titres apportés. Afin de maintenir le bénéfice du report d'imposition, en cas de donation, le législateur a transféré la charge d'imposition du donateur au donataire.

7. En deuxième lieu, le premier alinéa du paragraphe II de l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts prévoit que la plus-value

réalisée à l'occasion de l'échange est constatée et déclarée par le contribuable et placée en report d'imposition. Au moment de la donation des titres reçus en échange de l'apport, le donataire mentionne, dans la proportion des titres transmis, le montant de la plus-value en report dans la déclaration de revenus. Ainsi, lorsqu'il accepte la donation, le donataire a une connaissance exacte du montant et des modalités de l'imposition des plus-values placées en report qui grève les titres qu'il reçoit.

8. En dernier lieu, il n'est mis fin au report de l'imposition de ces plus-values que lorsque le donataire cède les titres qui lui ont été donnés ou lorsque la société bénéficiaire, qu'il contrôle, cède les titres apportés. Au surplus, la plus-value placée en report d'imposition est définitivement exonérée lorsque le donataire cède les titres au-delà d'un délai de dix-huit mois. Il en est de même en cas de cession des titres apportés, par la société, au-delà d'un délai de trois ans ou lorsque le produit de la cession fait l'objet d'un réinvestissement.

9. Par conséquent, 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. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté.

10. Les mots « *au nom du donataire* » figurant au deuxième alinéa du paragraphe II de l'article 150-0 B *ter* 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^{er}. – Les mots « *au nom du donataire* » figurant au deuxième alinéa du paragraphe II de l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 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 11 avril 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 12 avril 2019.