

# Décision n° 2015 - 474 QPC

## Article 208 C ter du code général des impôts

*Imposition des plus-values latentes afférentes à des actifs  
devenus éligibles à l'exonération postérieurement à l'option  
pour le régime des SIIC*

## Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2015

### Sommaire

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>24</b>

# Table des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>A. Dispositions contestées .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Code général des impôts .....</b>	<b>4</b>
- Article 208 C <i>ter</i> [Version en vigueur au moment du litige] .....	4
<b>B. Évolution des dispositions contestées .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Décision n° 2004-511 DC du 29 décembre 2004 - Loi de finances pour 2005.....</b>	<b>4</b>
<b>2. Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 .....</b>	<b>4</b>
- Article 26 .....	4
<b>3. Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 .....</b>	<b>5</b>
- Article 138 .....	5
<b>4. Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 .....</b>	<b>5</b>
- Article 24 .....	5
<b>C. Autres dispositions .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Code général des impôts .....</b>	<b>5</b>
- Article 208 C.....	5
- Article 210 A.....	8
- Article 210 A [Version en vigueur au moment du litige] .....	9
- Article 219 .....	11
- Article 1663 .....	16
<b>D. Jurisprudence .....</b>	<b>17</b>
<b>1. Jurisprudence administrative .....</b>	<b>17</b>
- Conseil d'Etat, 25 juillet 1975, n° 89932.....	17
- Conseil d'Etat, 9 mars 1979, n° 08911 .....	18
- Conseil d'Etat, 29 avril 2002, n° 224258.....	19
- Conseil d'Etat, 14 novembre 2003, n° 224285 .....	19
- Conseil d'Etat, 21 novembre 2012, n° 347223 .....	21
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>24</b>
<b>A. Normes de référence.....</b>	<b>24</b>
<b>1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 .....</b>	<b>24</b>
- Article 6 .....	24
- Article 13 .....	24
- Article 16 .....	24
<b>2. Constitution du 4 octobre 1958 .....</b>	<b>24</b>
- Article 34. ....	24
<b>B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....</b>	<b>25</b>
a. Sur la disposition applicable au litige.....	25
- Décision n° 2012-280 QPC du 12 octobre 2012 - Société Groupe Canal Plus et autre [Autorité de la concurrence : organisation et pouvoir de sanction] .....	25
- Décision n° 2013-300 QPC du 5 avril 2013 - Chambre de commerce et d'industrie de Brest [Champ d'application de la "réduction Fillon" des cotisations patronales de sécurité sociale] .....	25
- Décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015 - Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS [Exonération de taxes intérieures de consommation pour les produits énergétiques faisant l'objet d'un double usage].....	25
b. Sur le grief tiré de la remise en cause des effets qui peuvent être légitimement attendus d'une situation légalement acquise .....	26
- Décision n° 97-391 DC du 7 novembre 1997 - Loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier.....	26

- Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998 - Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999	26
- Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 - Loi de finances pour 2006 .....	26
- Décision n° 2012-287 QPC du 15 janvier 2013 - Société française du radiotéléphone - SFR [Validation législative et rémunération pour copie privée II].....	26
- Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013 - Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 .....	27
- Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014 - M. Jean-François V. [Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus] .....	28
c. Sur les griefs tirés de la violation des principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques	28
- Décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010 - Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres [Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral] .....	28
- Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011 - M. Jean-Luc O. et autres [Prélèvement sur les « retraites chapeau »].....	29
- Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015 - Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement].....	29

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### 1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre II : Impôt sur les bénéficiaires des sociétés et autres personnes morales

Section II : Champ d'application de l'impôt

II : Exonérations et régimes particuliers.

- Article 208 C ter [*Version en vigueur au moment du litige*]

*Modifié par Loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006 - art. 138 (V) JORF 31 décembre 2006*

Lorsque, postérieurement à l'exercice de l'option prévue au premier alinéa du II de l'article 208 C, des immeubles, des droits réels mentionnés au sixième alinéa du II de ce même article, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble ou des participations dans des personnes visées à l'article 8 deviennent éligibles à l'exonération mentionnée à cet alinéa, la société doit réintégrer à son résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés une somme correspondant à la plus-value calculée par différence entre la valeur réelle de ces biens à cette date et leur valeur fiscale. Cette réintégration est effectuée par parts égales sur une période de quatre ans. La cession des biens concernés entraîne l'imposition immédiate de la plus-value qui n'a pas encore été réintégrée.

## B. Évolution des dispositions contestées

### 1. Décision n° 2004-511 DC du 29 décembre 2004 - Loi de finances pour 2005

Article 2

Ne sont contraires à la Constitution ni le surplus de l'article 28 de la loi de finances pour 2005, ni ses articles 22, 47, 48, 49, 52 et 87.

### 2. Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005

- Article 26

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

**D. - Après l'article 208 C, il est inséré un article 208 C ter ainsi rédigé :**

« Art. 208 C ter. - Lorsque, postérieurement à l'exercice de l'option prévue au premier alinéa du II de l'article 208 C, des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble ou des participations dans des personnes visées à l'article 8 deviennent éligibles à l'exonération mentionnée à cet alinéa, la société doit réintégrer à son résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés une somme correspondant à la plus-value calculée par différence entre la valeur réelle de ces biens à cette date et leur valeur fiscale. Cette réintégration est effectuée par parts égales sur une période de quatre ans. La cession des biens concernés entraîne l'imposition immédiate de la plus-value qui n'a pas encore été réintégrée. »

(...)

### **3. Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006**

#### **- Article 138**

*Créé par Loi 2006-1771 2006-12-30 Finances rectificative pour 2006 JORF 31 décembre 2006*

I. - Après l'article 151 septies B du code général des impôts, il est inséré un article 151 septies C ainsi rédigé :

(...)

III. - Dans la première phrase de l'article 208 C ter du même code, après les mots : « des immeubles », sont insérés les mots : « , des droits réels mentionnés au sixième alinéa du II de ce même article ».

(...)

### **4. Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009**

#### **- Article 24**

I. — Pour les sociétés placées sous le régime de l'article 208 C du code général des impôts avant le 1<sup>er</sup> janvier 2007, la condition prévue au deuxième alinéa du I de cet article doit être remplie à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

(...)

IV. — A la première phrase de l'article 208 C ter du même code, après les mots : « sur un immeuble », sont insérés les mots : « , des droits portant sur un immeuble dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics ».

(...)

VII. — Le présent article n'est pas applicable aux sorties de régime intervenues avant le 2 janvier 2009.

## **C. Autres dispositions**

### **1. Code général des impôts**

**Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt**

**Première Partie : Impôts d'État**

**Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées**

**Chapitre II : Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales**

**Section II : Champ d'application de l'impôt**

**II : Exonérations et régimes particuliers.**

#### **- Article 208 C**

*Modifié par LOI n°2014-1655 du 29 décembre 2014 - art. 72*

I. - Les sociétés d'investissements immobiliers cotées s'entendent des sociétés par actions cotées sur un marché réglementé respectant les prescriptions de la directive 2004/39/ CE du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004 concernant les marchés d'instruments financiers, modifiant les directives 85/611/ CEE et 93/6/ CEE du Conseil et la directive 2000/12/ CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 93/22/ CEE du Conseil, dont le capital social n'est pas inférieur à 15 millions d'euros, qui ont pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location, ou la détention directe ou indirecte de participations dans des personnes visées à l'article 8 et aux 1, 2 et 3 de l'article 206 dont l'objet social est identique.

Le capital ou les droits de vote des sociétés visées au premier alinéa ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à hauteur de 60 % ou plus par une ou plusieurs personnes agissant de concert au sens de l'article L. 233-10 du code de commerce. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de chaque exercice

d'application du présent régime. Elle ne s'applique pas lorsque la personne ou les personnes agissant de concert mentionnées à la première phrase sont des sociétés visées au premier alinéa.

Si, au cours d'un exercice, à la suite d'une offre publique d'achat ou d'échange au sens de l'article L. 433-1 du code monétaire et financier, d'une opération de restructuration visée à l'article 210-0 A, d'une opération de conversion ou de remboursement d'obligations en actions, le capital ou les droits de vote d'une société visée au premier alinéa viennent à être détenus à 60 % ou plus dans les conditions mentionnées à la première phrase de l'alinéa précédent, les conditions de détention sont réputées avoir été respectées si ce taux de détention est ramené au-dessous de 60 % à l'expiration du délai prévu au deuxième alinéa du 1 de l'article 223 pour le dépôt de la déclaration de résultat de cet exercice.

Le capital et les droits de vote des sociétés visées au premier alinéa doivent être détenus à hauteur de 15 % au moins par des personnes qui détiennent chacune, directement ou indirectement, moins de 2 % du capital et des droits de vote. Cette condition s'apprécie au premier jour du premier exercice d'application du présent régime.

II. - Les sociétés d'investissements immobiliers cotées visées au I et leurs filiales détenues, individuellement ou conjointement par plusieurs sociétés d'investissements immobiliers cotées, à 95 % au moins, directement ou indirectement, de manière continue au cours de l'exercice, soumises à l'impôt sur les sociétés et ayant un objet identique, peuvent opter pour l'exonération d'impôt sur les sociétés pour la fraction de leur bénéfice provenant de la location des immeubles, de la sous-location des immeubles pris en crédit-bail ou dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics et des plus-values sur la cession à des personnes non liées au sens du 12 de l'article 39 d'immeubles, de droits réels énumérés au sixième alinéa, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble et de participations dans des personnes visées à l'article 8 ou dans des filiales soumises au présent régime.

Les bénéfices exonérés provenant des opérations de location des immeubles et de la sous-location des immeubles pris en crédit-bail ou dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics sont obligatoirement distribués à hauteur de 95 % avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur réalisation.

Les bénéfices exonérés provenant de la cession des immeubles, de droits réels énumérés au sixième alinéa, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble et des participations dans des personnes visées à l'article 8 ou dans des filiales soumises au présent régime sont obligatoirement distribués à hauteur de 60 % avant la fin du deuxième exercice qui suit celui de leur réalisation.

Sont exonérés les produits des participations prélevés sur des bénéfices exonérés en application du premier et du présent alinéas s'ils sont distribués au cours de l'exercice suivant celui de leur perception par une société ayant opté pour le présent régime. Toutefois, lorsque les sociétés versante et bénéficiaire sont deux sociétés visées au premier alinéa du I, les produits ne sont exonérés que si la société bénéficiaire de la distribution détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice pendant une durée minimale de deux ans. La première phrase s'applique également aux produits des participations distribués par les sociétés étrangères ayant une activité identique à celles mentionnées au même I et qui sont exonérées, dans l'Etat où elles ont leur siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet Etat ou par les sociétés visées au 3° nonies de l'article 208, et perçus par une société visée au premier alinéa du I, à la condition que celle-ci détienne des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice pendant une durée minimale de deux ans.

Pour l'application des présentes dispositions, les opérations visées au premier alinéa et réalisées par des organismes mentionnés à l'article 8 sont réputées être faites par les associés, lorsque ceux-ci sont admis au bénéfice du présent régime, à hauteur de leur participation.

Pour l'application des présentes dispositions, les immeubles s'entendent de ceux détenus en pleine propriété, ainsi que de ceux exploités en tant que titulaire d'un usufruit ou en tant que preneur d'un bail à construction ou d'un bail emphytéotique.

II bis. - Les plus-values de cession d'immeubles, de droits réels et de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, mentionnés au II, entre une société d'investissements immobiliers cotée et ses filiales visées au II ou au III bis ou entre sociétés placées sous le régime d'imposition prévu au II ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre ces sociétés au sens du 12 de l'article 39.

L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société cessionnaire s'engage dans l'acte de cession à respecter, au titre des plus-values mentionnées au premier alinéa, les prescriptions prévues aux c et d du 3 et au 5 de l'article 210 A. Les réintégrations, prescrites au d du 3 de l'article 210 A, constituent des éléments du résultat soumis aux obligations de distribution mentionnées au deuxième alinéa du II.

II ter. - Lorsque des produits sont distribués ou réputés distribués par une société d'investissements immobiliers cotée visée au I à un associé autre qu'une personne physique détenant, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital de cette société et que les produits perçus par cet associé ne sont pas soumis à l'impôt sur les

sociétés ou à un impôt équivalent, la société distributrice doit acquitter un prélèvement égal à 20 % du montant des sommes, avant imputation éventuelle du prélèvement, distribuées à cet associé et prélevées sur des produits exonérés en application du II. L'assiette du prélèvement est diminuée des sommes distribuées provenant des produits reçus ayant déjà supporté ce prélèvement.

Toutefois, le prélèvement n'est pas dû si le bénéficiaire de la distribution est une société soumise à une obligation de distribution intégrale des dividendes qu'elle perçoit et dont les associés détenant, directement ou indirectement, au moins 10 % de son capital sont soumis à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent à raison des distributions qu'ils perçoivent.

Pour l'application des premier et deuxième alinéas du présent II ter, les produits perçus ne sont pas considérés comme soumis à l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent lorsqu'ils sont exonérés ou soumis à un impôt dont le montant est inférieur de plus des deux tiers à celui de l'impôt sur les sociétés qui aurait été dû dans les conditions de droit commun en France.

La détention de 10 % du capital s'entend de la détention de 10 % des droits à dividendes et s'apprécie au moment de la mise en paiement des distributions.

Ce prélèvement est acquitté spontanément au comptable public compétent, dans le mois qui suit la mise en paiement des distributions. Il est recouvré et contrôlé comme en matière d'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions. Il n'est ni imputable, ni restituable. Il n'est pas admis en charge déductible pour la détermination du résultat de la société distributrice.

III. - L'option doit être notifiée au plus tard avant la fin du quatrième mois de l'ouverture de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise au présent régime, à l'exception de l'exercice clos en 2003 pour lequel l'option doit être notifiée avant le 30 septembre 2003.

Cette option est irrévocable.

III bis. - Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés mentionnées au 3° du I de l'article L. 214-36 du code monétaire et financier et qui ont un objet identique à celui des sociétés d'investissements immobiliers cotées visées au I peuvent opter dans les conditions du III pour le régime d'imposition prévu au II lorsqu'elles sont détenues à 95 % au moins, directement ou indirectement et de manière continue au cours de l'exercice, individuellement ou conjointement par une ou plusieurs sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 ou par une ou plusieurs sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 et une ou plusieurs sociétés d'investissements immobiliers cotées visées au I.

IV. - En cas de sortie du présent régime de la société d'investissements immobiliers cotée dans les dix années suivant l'option, les plus-values imposées au taux visé au IV de l'article 219 font l'objet d'une imposition au taux prévu au I dudit article au titre de l'exercice de sortie sous déduction de l'impôt payé au titre du IV du même article. Par ailleurs, la société d'investissements immobiliers cotée et ses filiales visées au II doivent réintégrer dans leurs résultats fiscaux respectifs une somme correspondant au bénéfice distribuable à la clôture de l'exercice de sortie du présent régime, au sens du premier alinéa de l'article L. 232-11 du code de commerce, et correspondant à des résultats exonérés en vertu du II. Le montant d'impôt sur les sociétés dû est majoré de l'impôt dû au titre, d'une part, du montant de l'imposition de la plus-value qui aurait été exigible en application du cinquième alinéa si la société n'était pas sortie du présent régime, d'autre part, de l'imposition au taux de 25 % de la somme, diminuée d'un dixième par année civile écoulée depuis l'entrée dans le présent régime, des plus-values latentes depuis cette date relatives aux immeubles, droits réels mentionnés aux premier et sixième alinéas du II ou afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble et participations dans des personnes mentionnées à l'article 8.

Si la société d'investissements immobiliers cotée ne respecte pas le plafond de détention de 60 % prévu au deuxième alinéa du I, elle est imposée à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au titre des exercices au cours desquels la condition n'est pas respectée.

La plus-value imposable réalisée lors de la cession d'un immeuble est toutefois diminuée du montant des amortissements déduits des résultats exonérés en application du II. Le premier alinéa devient applicable si ce plafond de détention n'est pas respecté à l'expiration de l'exercice au cours duquel le dépassement a été constaté ou si ce plafond n'est pas respecté plus d'une fois pour une cause autre que l'une de celles prévues au troisième alinéa du I pendant les dix années suivant l'option ou au cours des dix années suivantes. Dans ce cas, la société d'investissements immobiliers cotée sort du présent régime, au sens du premier alinéa, au titre de l'exercice au cours duquel le dépassement a été constaté et le bénéfice distribuable est apprécié à la clôture de l'exercice au cours duquel le dépassement a été constaté.

N'est pas constitutive d'une sortie la fusion de deux sociétés d'investissements immobiliers cotées dès lors que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distribution prévues du deuxième au quatrième alinéas du II.

Par exception au 2 de l'article 221, les plus-values nettes imposables relatives aux immeubles, droits réels énumérés au dernier alinéa du II, droits afférents à un contrat de crédit-bail et parts des organismes mentionnés au cinquième alinéa du même II inscrits à l'actif des sociétés qui ont opté pour le régime prévu audit II et qui remplissent à nouveau la condition du plafond de détention de 60 % visé au deuxième alinéa du I, et de leurs filiales au sens du même II sont limitées aux plus-values latentes acquises depuis le premier jour de l'exercice au cours duquel ce plafond n'a pas été respecté. Les plus-values latentes autres que celles visées à la phrase précédente ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables.

Si au cours d'un exercice le capital d'une société d'investissements immobiliers cotée vient à être détenu, directement ou indirectement, à 95 % au moins par une autre société d'investissements immobiliers cotée, la société acquise peut devenir une filiale au sens du premier alinéa du II dès lors qu'elle satisfait aux obligations de distribution prévues au II. Dans cette situation, il n'est pas fait application des conséquences liées à la sortie du régime de la société acquise, dans la mesure où celle-ci demeure filiale jusqu'à expiration de la période de dix ans mentionnée au premier alinéa.

V. - Un décret fixe les conditions de l'option et les obligations déclaratives des sociétés mentionnées aux II et III bis soumises au présent régime.

NOTA :

*Conformément à l'article 72 II de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2015.*

### **Section III : Détermination du bénéfice imposable**

#### **- Article 210 A**

*Modifié par LOI n°2012-958 du 16 août 2012 - art. 16 (V)*

1. Les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

Il en est de même de la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée.

L'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction ultérieure.

Lorsque la société absorbante a acquis les titres de la société absorbée moins de deux ans avant la fusion, l'éventuelle moins-value à court terme réalisée à l'occasion de l'annulation de ces titres de participation n'est pas déductible à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 depuis leur acquisition.

2. L'impôt sur les sociétés n'est applicable aux provisions figurant au bilan de la société absorbée que si elles deviennent sans objet.

3. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter les prescriptions suivantes :

a. Elle doit reprendre à son passif :

d'une part, les provisions dont l'imposition est différée ;

d'autre part, la réserve spéciale où la société absorbée a porté les plus-values à long terme soumises antérieurement au taux réduit de 10 %, de 15 %, de 18 %, de 19 % ou de 25 % ainsi que la réserve où ont été portées les provisions pour fluctuation des cours en application du sixième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 ;

b. Elle doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière ;

c. Elle doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée ;

d. Elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée ; dans les

autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans. Lorsque le total des plus-values nettes sur les constructions, les plantations et les agencements et aménagements des terrains excède 90 p. 100 de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration des plus-values afférentes aux constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements des terrains est effectuée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces biens. Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée. En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport ;

e) Elle doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. A défaut, elle doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

4. (Dispositions devenues sans objet pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997 - Loi n° 97-1026 du 10 novembre 1997, article 2).

5. Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies A.

Pour l'application du c du 3, en cas de cession ultérieure des droits mentionnés à l'alinéa précédent qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Ces dispositions s'appliquent aux droits afférents aux contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce ou d'un fonds artisanal.

6. Pour l'application du présent article, les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé.

Pour l'application du c du 3, en cas de cession ultérieure des titres mentionnés au premier alinéa, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces titres avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

NOTA :

Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 16 II : Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

- **Article 210 A** [Version en vigueur au moment du litige]

1. Les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

Il en est de même de la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée.

L'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction ultérieure.

2. L'impôt sur les sociétés n'est applicable aux provisions figurant au bilan de la société absorbée que si elles deviennent sans objet.

3. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter les prescriptions suivantes :

a. Elle doit reprendre à son passif :

d'une part, les provisions dont l'imposition est différée ;

d'autre part, la réserve spéciale où la société absorbée a porté les plus-values à long terme soumises antérieurement au taux réduit de 10 %, de 15 %, de 18 %, de 19 % ou de 25 % ainsi que la réserve où ont été portées les provisions pour fluctuation des cours en application du sixième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 ;

b. Elle doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière ;

c. Elle doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée ;

d. Elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée ; dans les autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans. Lorsque le total des plus-values nettes sur les constructions, les plantations et les agencements et aménagements des terrains excède 90 p. 100 de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration des plus-values afférentes aux constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements des terrains est effectuée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces biens. Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée. En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport ;

e) Elle doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. A défaut, elle doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

4. (Dispositions devenues sans objet pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997 - Loi n° 97-1026 du 10 novembre 1997, article 2).

5. Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies A.

Pour l'application du c du 3, en cas de cession ultérieure des droits mentionnés à l'alinéa précédent qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Ces dispositions s'appliquent aux droits afférents aux contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce ou d'un fonds artisanal.

6. Pour l'application du présent article, les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé.

Pour l'application du c du 3, en cas de cession ultérieure des titres mentionnés au premier alinéa, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces titres avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

*NOTA :*

*Loi 2004-1485 2004-12-30 art. 42 II : Ces dispositions sont applicables aux opérations de fusions et assimilées réalisées à compter du 1er janvier 2005.*

## Section V : Calcul de l'impôt

### - Article 219

*Modifié par LOI n°2014-891 du 8 août 2014 - art. 20*

I. Pour le calcul de l'impôt, le bénéfice imposable est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

Le taux normal de l'impôt est fixé à 33,1/3 %.

Toutefois :

a. Le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 19 %, dans les conditions prévues au I du I de l'article 39 quinquies et à l'article 209 quater.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, le taux d'imposition visé au premier alinéa est fixé à 15 %.

Pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2007, le montant net des plus-values à long terme afférentes aux titres des sociétés à prépondérance immobilière définies au a sexies-0 bis cotées est imposé au taux prévu au IV.

L'excédent éventuel des moins-values à long terme ne peut être imputé que sur les plus-values à long terme imposables aux taux visés au présent a et réalisées au cours des dix exercices suivants.

a bis. Les moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1994 sont imputées sur les plus-values à long terme imposées au taux de 19 %. L'excédent des moins-values à long terme subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1994 peut être déduit des bénéfices de l'exercice de liquidation d'une entreprise à raison des 19/33,33 de son montant.

Les moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005 sont imputées sur les plus-values à long terme imposées au taux de 15 %. L'excédent des moins-values à long terme subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 et afférentes à des éléments autres que les titres de participations définis au troisième alinéa du a quinquies peut être déduit des bénéfices de l'exercice de liquidation d'une entreprise à raison des 15/33,33 de son montant ;

a ter. Le régime des plus-values et moins-values à long terme cesse de s'appliquer au résultat de la cession de titres du portefeuille réalisée au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1994 à l'exclusion des parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de participation et des parts de fonds commun de placement à risques, de fonds professionnel de capital investissement ou de société de capital risque qui remplissent les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B à l'article 1er-I de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier et qui sont détenues par l'entreprise depuis au moins cinq ans.

Pour les exercices ouverts à compter de la même date, le régime des plus ou moins-values à long terme cesse également de s'appliquer en ce qui concerne les titres de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des titres exclus de ce régime ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte, à l'exception des moins-values afférentes aux titres de ces sociétés à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 au cours de l'exercice au titre duquel ces moins-values ont été constatées et des cinq exercices précédents. Il ne s'applique pas non plus aux titres émis par les organismes de placement collectif immobilier, les organismes professionnels de placement collectif immobilier ou par les organismes de droit étranger ayant un objet équivalent mentionnés au 5° du I de l'article L. 214-36 du code monétaire et financier.

Pour l'application des premier et deuxième alinéas, constituent des titres de participation les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable. Il en va de même des actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice ainsi que des titres ouvrant droit au régime des sociétés mères ou, lorsque leur prix de revient est au moins égal à 22 800 000 € qui remplissent les conditions ouvrant droit à ce régime autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice, si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte de titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable.

Les provisions pour dépréciation afférentes aux titres exclus du régime des plus ou moins-values en application des premier et deuxième alinéas cessent d'être soumises à ce même régime, à l'exception des provisions pour dépréciation des titres de sociétés mentionnés à la première phrase du deuxième alinéa à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 au cours de l'exercice au titre duquel les provisions ont été comptabilisées et des cinq exercices précédents.

Lorsque l'entreprise transfère des titres du compte de titres de participation à un autre compte du bilan, la plus-value ou la moins-value, égale à la différence existant entre leur valeur réelle à la date du transfert et celle qu'ils avaient sur le plan fiscal, n'est pas retenue, pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme, au titre de l'exercice de ce transfert ; elle est comprise dans le résultat imposable de l'exercice de cession des titres en cause et soumise au régime fiscal qui lui aurait été appliqué lors du transfert des titres. Le résultat imposable de la cession des titres transférés est calculé par référence à leur valeur réelle à la date du transfert. Le délai mentionné à l'article 39 duodecies est apprécié à cette date.

Ces règles s'appliquent lorsque l'entreprise transfère des titres d'un compte du bilan au compte de titres de participation ou procède à des transferts entre l'un des comptes du bilan et l'une des subdivisions spéciales mentionnées au troisième alinéa, sous réserve que le premier terme de la différence mentionnée au cinquième alinéa s'entend, pour les titres cotés, du cours moyen des trente derniers jours précédant celui du transfert et, pour les titres non cotés, de leur valeur probable de négociation et sans préjudice de l'application des dispositions de l'article 38 bis A.

Les dispositions des cinquième et sixième alinéas ne sont pas applicables aux transferts entre le compte de titres de participation et les subdivisions spéciales mentionnées au troisième alinéa.

Les titres inscrits au compte de titres de participation ou à l'une des subdivisions spéciales mentionnées au troisième alinéa qui cessent de remplir les conditions mentionnées à ce même alinéa doivent être transférés hors de ce compte ou de cette subdivision à la date à laquelle ces conditions ne sont plus remplies. A défaut d'un tel transfert, les titres maintenus à ce compte ou à cette subdivision sont réputés transférés pour l'application des cinquième, sixième et dixième alinéas ; les dispositions prévues au douzième alinéa en cas d'omission s'appliquent.

Lorsqu'elles reçoivent un emploi non conforme à leur objet ou qu'elles deviennent sans objet au cours d'un exercice clos après la date du transfert des titres, les provisions pour dépréciation constituées antérieurement à cette date à raison de ces titres sont rapportées aux plus-values à long terme ou au résultat imposable au taux prévu au deuxième alinéa du I, selon qu'elles sont afférentes à des titres qui, avant leur transfert, constituaient ou non des titres de participation ; les provisions rapportées s'imputent alors en priorité sur les dotations les plus anciennes.

Les provisions pour dépréciation constituées après le transfert à raison des titres transférés mentionnés aux cinquième et sixième alinéas sont déterminées par référence à la valeur des titres concernés à la date du transfert.

Les entreprises qui appliquent les dispositions des cinquième et sixième alinéas doivent, pour les titres transférés, joindre à la déclaration de résultats de l'exercice du transfert et des exercices suivants un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître, pour chaque catégorie de titres de même nature, la date de transfert, le nombre et la valeur des titres transférés, le montant de la plus-value ou de la moins-value et le régime d'imposition qui lui est applicable, à cette date, le montant des provisions constituées avant ou après le transfert et le montant de ces provisions qui a été rapporté au résultat imposable.

Le défaut de production de l'état mentionné au onzième alinéa ou l'omission des valeurs ou provisions qui doivent y être portées entraînent l'imposition immédiate des plus-values et des provisions omises ; les moins-values ne peuvent être déduites que des résultats imposables de l'exercice au cours duquel les titres considérés sont cédés ;

a quater. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession des éléments d'actif, à l'exception des parts ou actions visées aux premier et troisième alinéas du a ter.

Les moins-values à long terme afférentes à des éléments d'actif désormais exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa, et restant à reporter à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 1997, peuvent, après compensation avec les plus-values et les résultats nets de la concession de licences d'exploitation continuant à bénéficier de ce régime, s'imputer à raison des 19/33,33 de leur montant sur les bénéfices imposables. Cette imputation n'est possible que dans la limite des gains nets retirés de la cession des éléments d'actifs exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa ;

Par dérogation au premier alinéa, le régime des plus ou moins-values à long terme s'applique, dans les conditions prévues au 1 de l'article 39 terdecies, à la plus ou moins-value résultant de la cession d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel qui satisfait aux conditions prévues aux troisième, quatrième et cinquième alinéas du même 1.

a quinquies. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

Une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable.

Les titres de participation mentionnés au premier alinéa sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable, les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice et les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière définis au troisième alinéa du a.

La fraction des moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 afférente à des éléments exclus du bénéfice des taux définis au premier alinéa demeure imputable sur les plus-values à long terme imposées au taux visé au a, sous réserve de justifier la ou les cessions de ces éléments. Elle est majorée, le cas échéant, des provisions dotées au titre de ces mêmes éléments et non réintégrées à cette date, dans la limite des moins-values à long terme reportables à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

La fraction des moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, non imputable en vertu des dispositions du quatrième alinéa, peut être déduite des plus-values à long terme afférentes aux titres de participation définis au troisième alinéa imposables au titre des seuls exercices ouverts en 2006. Le solde de cette fraction et l'excédent éventuel des moins-values à long terme afférentes aux titres de participation définis au troisième alinéa constaté au titre des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 ne sont plus imposables ou reportables à partir des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

a sexies-0) Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2006, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession des titres, autres que ceux mentionnés au troisième alinéa du a quinquies, dont le prix de revient est au moins égal à 22 800 000 € et qui satisfont aux conditions ouvrant droit au régime des sociétés mères autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice.

Les provisions pour dépréciation afférentes aux titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme en application du premier alinéa cessent d'être soumises à ce même régime.

Les moins-values à long terme afférentes à ces titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa, et restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2006, peuvent, après compensation avec les plus-values à long terme et produits imposables au taux visé au a, s'imputer à raison des 15/33,33 de leur montant sur les bénéfices imposables, dans la limite des gains nets retirés de la cession de titres de même nature.

a sexies-0 bis) Le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées réalisées à compter du 26 septembre 2007. Sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Pour l'application de ces dispositions, ne sont pas pris en considération les immeubles ou les droits mentionnés à la phrase précédente lorsque ces biens ou droits sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

Les provisions pour dépréciation afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa cessent d'être soumises à ce même régime.

Les moins-values à long terme afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa, restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 26 septembre 2007 ou réalisées au cours du même exercice, peuvent, après compensation avec les plus-values à long terme et produits imposables au taux visé au a, s'imputer à raison des 15/33,33 de leur montant sur les bénéfices imposables, dans la limite des gains nets retirés de la cession de titres de même nature.

a sexies-0 ter)-Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même alinéa. (1)

a sexies. 1. Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les sommes réparties par un fonds commun de placement à risques ou par un fonds professionnel de capital investissement et les distributions de sociétés de capital-risque soumises au régime fiscal des plus-values à long terme en application du 2<sup>o</sup> du 5 de l'article 38 ou du 5 de l'article 39 terdecies sont soumises à l'impôt au taux de 8 % pour la fraction des sommes ou distributions afférentes aux cessions d'actions ou de parts de sociétés, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière mentionnées au a sexies-0 bis et des titres des sociétés mentionnées au a sexies-0 ter, détenues depuis deux ans au moins et si le fonds ou la société a détenu au moins 5 % du capital de la société émettrice pendant deux ans au moins. Le taux de 8 % est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Pour l'appréciation du seuil de 5 % prévu au premier alinéa, sont également pris en compte les titres détenus par d'autres fonds communs de placement à risques, fonds professionnels de capital investissement ou sociétés de capital-risque qui ont agi de concert avec le fonds ou la société concerné dans le cadre d'un contrat conclu en vue d'acquérir ces titres.

Lorsque les actions ou parts cédées ont été reçues dans le cadre d'un échange, d'une conversion ou d'un remboursement d'un titre donnant accès au capital de la société, le délai de deux ans de détention des actions est décompté à partir de l'acquisition du titre donnant accès au capital de la société.

2. Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, la plus-value réalisée sur la cession de parts de fonds communs de placement à risques, de parts de fonds professionnels de capital investissement ou d'actions de sociétés de capital-risque mentionnées au premier alinéa du a ter est soumise au taux de 8 % à hauteur du rapport existant à la date de la cession entre la valeur des actions ou parts de sociétés mentionnées au premier alinéa du 1 inscrites à l'actif du fonds ou de la société augmentée des sommes en instance de distribution depuis moins de six mois représentative de la cession d'actions ou de parts de sociétés mentionnées au premier alinéa du 1 et la valeur de l'actif total de ce fonds ou de cette société. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

a septies) Lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39, la déduction des moins-values de cession de titres de participation définis au dix-septième alinéa du 5<sup>o</sup> du 1 de l'article 39, autres que ceux mentionnés au a sexies-0 bis du présent I, et détenus depuis moins de deux ans, intervient à la première des dates suivantes :

1<sup>o</sup>) La date à laquelle l'entreprise cédante cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés ou est absorbée par une entreprise qui, à l'issue de l'absorption, n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés ;

2<sup>o</sup>) La date à laquelle les titres cédés cessent d'être détenus par une entreprise liée à l'entreprise cédante, à l'exception du cas où la société dont les titres ont été cédés a été absorbée par une autre entreprise liée ou qui le devient à cette occasion et pour toute la période où elle demeure liée ;

3<sup>o</sup>) La date correspondant à l'expiration d'un délai de deux ans, décompté à partir du jour où l'entreprise cédante a acquis les titres.

L'imposition est établie au nom de l'entreprise cédante ou, en cas d'absorption dans des conditions autres que celles mentionnées au 1<sup>o</sup>, de l'entreprise absorbante, selon le régime de moins-value qui aurait été applicable si l'entreprise avait cédé les titres à cette date et, le cas échéant, les avait détenus depuis la date d'acquisition par l'entreprise absorbée.

L'entreprise joint à sa déclaration de résultat au titre de chaque exercice concerné un état conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des moins-values et ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détient les titres, explicitant les liens de dépendance qui les unissent.

b. Par exception au deuxième alinéa du présent I et au premier alinéa du a, pour les redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, le taux de l'impôt applicable au bénéfice imposable est fixé, dans la limite de 38 120 € de bénéfice imposable par période de douze mois, à 25 % pour les exercices ouverts en 2001 et à 15 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002.

Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe. Le capital des sociétés mentionnées au premier alinéa du présent b doit être entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional et des sociétés

financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

c. (dispositions abrogées pour les distributions mises en paiement au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993 ainsi que pour les sommes réputées distribuées au cours de l'exercice qui précède le premier exercice ouvert à compter de cette date-loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992, article 11 II).

d. à e. (dispositions devenues sans objet).

f. Les sociétés mentionnées aux 1 à 3 de l'article 206, soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, autres que les sociétés à capital variable et celles mentionnées à l'article 238 bis HE, peuvent bénéficier, pour une série comprenant un exercice bénéficiaire et les deux premiers exercices bénéficiaires suivant celui-ci, du taux fixé au a bis, à hauteur de la fraction de leurs résultats comptables qu'elles incorporent à leur capital au cours de l'exercice suivant celui de leur réalisation. Cette fraction doit représenter, pour chacun des trois exercices et dans la limite du résultat fiscal, le quart au plus du résultat comptable sans excéder la somme de 30 000 €. L'option ne peut plus être exercée pour l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2001. Lorsque, à cette date, la série de trois exercices bénéficiaires est en cours, le taux d'imposition prévu par le dispositif ne s'applique pas aux résultats des exercices restants, sauf, sur option de l'entreprise, pour les exercices ouverts en 2001. Dans ce dernier cas, le taux de 25 % prévu au b s'applique à la fraction des résultats imposables comprise entre la part des résultats imposables selon les modalités prévues au présent alinéa et 38 120 €, lorsque les conditions prévues au b sont réunies.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent si les conditions suivantes sont remplies :

1° La société a réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € et n'est pas mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis, au cours du premier des exercices pour lequel le bénéfice du taux réduit est demandé ;

2° Le capital de la société, entièrement libéré, est détenu de manière continue, pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par une société répondant aux conditions visées au 1° dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Lorsque la société n'a pas dressé de bilan au cours d'un exercice, le bénéfice imposé provisoirement en application du deuxième alinéa de l'article 37 ne peut être soumis au taux réduit ; lorsqu'elle a dressé plusieurs bilans successifs au cours d'une même année, comme prévu au troisième alinéa de cet article, seule la fraction du bénéfice du dernier exercice clos au cours de ladite année est soumise aux dispositions du présent f.

Si l'une des trois incorporations au capital mentionnées au premier alinéa n'est pas effectuée, la société acquitte, dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel elle aurait dû procéder à cette incorporation, l'impôt au taux normal sur la fraction de résultat du ou des exercices qui a été soumise au taux réduit, diminué de l'impôt payé à ce titre, majoré de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727. Il en va de même en cas de réduction de capital non motivée par des pertes ou de survenance d'un des événements mentionnés aux 2 à 3 de l'article 221, avant la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la dernière des incorporations au capital ayant ouvert droit au bénéfice du taux réduit ; en cas de réduction de capital, le montant de la reprise est, le cas échéant, limité au montant de cette réduction. Toutefois, si la société est absorbée dans le cadre d'une opération soumise à l'article 210 A, les sommes qui ont été incorporées à son capital ne sont pas rapportées à ses résultats au titre de l'exercice au cours duquel intervient cette opération si la société absorbante ne procède à aucune réduction de capital non motivée par des pertes avant l'expiration du délai précité.

Les dispositions du présent f sont également applicables sous les mêmes conditions et sanctions lorsque les sociétés visées au premier alinéa portent à une réserve spéciale la fraction du bénéfice mentionnée à la deuxième phrase de cet alinéa.

Cette réserve doit être incorporée au capital au plus tard au cours de l'exercice suivant le troisième exercice ayant bénéficié des dispositions du premier alinéa du présent f. En cas de prélèvement sur cette réserve ou d'absence d'incorporation au capital dans ce délai, les dispositions du sixième alinéa du présent f sont applicables. Lorsque les incorporations de capital afférentes à l'imposition de résultats d'exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001 ont été différées, elles doivent être effectuées au plus tard à la clôture du second exercice ouvert à compter de cette date.

Les conditions d'application du présent f ainsi que les obligations déclaratives qui en découlent sont fixées par décret.

II. Les plus-values visées au I de l'article 238 octies sont soumises à l'impôt au taux de 15 % lorsque la société n'a pas demandé à bénéficier de l'exonération sous condition de emploi prévue audit article. L'application de la présente disposition est toutefois subordonnée à la double condition que :

a. Les opérations génératrices des plus-values présentent un caractère accessoire ou occasionnel pour la société intéressée ;

b. Les immeubles cédés aient fait l'objet d'un permis de construire délivré avant le 1er janvier 1966.

III. Les dispositions du II sont étendues, sous les mêmes conditions, aux profits réalisés à l'occasion de la cession d'immeubles ayant fait l'objet d'un permis de construire délivré entre le 1er janvier 1966 et le 1er janvier 1972 ou pour lesquels aura été déposée, avant le 1er janvier 1972, la déclaration de construction visée à l'article L. 430-3 du code de l'urbanisme.

Toutefois, en ce qui concerne ces profits :

a. Le taux réduit de l'impôt sur les sociétés est fixé à 25 % ;

b. L'application de ce taux réduit est subordonnée à la condition que les opérations de construction correspondantes présentent un caractère accessoire pour la société intéressée.

IV.-Le taux de l'impôt est fixé à 19 % en ce qui concerne les plus-values imposables en application du 2 de l'article 221, du troisième alinéa de l'article 223 F, du troisième alinéa du IV de l'article 208 C, et de l'article 208 C ter, relatives aux immeubles, droits afférents à un contrat de crédit-bail, droits portant sur un immeuble dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics et parts des organismes mentionnés au cinquième alinéa du II de l'article 208 C inscrits à l'actif des sociétés qui ont opté pour le régime prévu au II de ce même article.

Ce taux s'applique également aux plus-values imposables en application du 2 de l'article 221 relatives aux actifs mentionnés aux 1° à 5° du I de l'article L. 214-36 du code monétaire et financier en cas de transformation d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou en société professionnelle de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnée au 3° nonies de l'article 208.

NOTA :

(1) Dans sa décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 (NOR : CSCX1501797S), le Conseil constitutionnel a déclaré le a sexies 0 ter du paragraphe 1 de l'article 219 du code général des impôts conforme à la Constitution, sous la réserve énoncée au considérant 10.

## **Livre II : Recouvrement de l'impôt**

### **Chapitre premier : Paiement de l'impôt**

#### **Section I : Impôts directs et taxes assimilées**

#### **II : Exigibilité de l'impôt**

#### **1 : Impôts directs et taxes assimilées. Impôt sur le revenu. Impôt sur les sociétés. Droits et pénalités**

##### **- Article 1663**

*Modifié par Ordonnance n°2010-420 du 27 avril 2010 - art. 54*

1. Les impôts directs, produits et taxes assimilés, visés par le présent code, sont exigibles trente jours après la date de la mise en recouvrement du rôle.

2. Le déménagement hors du ressort du service chargé du recouvrement, à moins que le contribuable n'ait fait connaître, avec justifications à l'appui, son nouveau domicile, et la vente volontaire ou forcée entraînent l'exigibilité immédiate de la totalité de l'impôt, dès la mise en recouvrement du rôle. Entraîne également l'exigibilité immédiate et totale l'application d'une majoration pour non-déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfices imposables.

En cas de déménagement à l'étranger, les impôts déjà mis en recouvrement ou en cours d'établissement sont exigibles immédiatement.

Leur paiement peut toutefois être différé sur production d'une garantie estimée suffisante par le comptable chargé du recouvrement.

En cas de cession ou de cessation d'entreprise ou de l'exercice d'une profession non commerciale, ou de décès de l'exploitant ou du contribuable, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés établis dans les conditions

prévues aux articles 201, 202, 204 et au 2 de l'article 221 sont immédiatement exigibles pour la totalité. Par exception, le montant dû par les sociétés ayant opté pour le régime du II de l'article 208 C et par les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 au titre de l'imposition des plus-values visées au IV de l'article 219 est exigible le 15 décembre de l'année d'option pour le quart de son montant, le solde étant versé par fraction égale au plus tard le 15 décembre des trois années suivant le premier paiement.

Sont également exigibles immédiatement pour la totalité les droits et pénalités visés aux articles 1679 bis, 1729 B et 1731.

## **D. Jurisprudence**

### **1. Jurisprudence administrative**

#### **- Conseil d'Etat, 25 juillet 1975, n° 89932**

Considérant que la dame X, qui s'était mariée en 1964 sous le régime de la séparation de biens, a vendu en 1965 un terrain qui lui appartenait en propre, réalisant ainsi une plus-value passible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques en vertu de l'article 150 ter du code général des impôts ; que ce revenu était imposable au nom du chef de famille en vertu de l'article 6 du même code et a d'ailleurs été régulièrement compris par le sieur X dans la déclaration de ses revenus de l'année 1965 ; que, s'agissant d'un revenu exceptionnel au sens de l'article 163 du code, le sieur X en a Z... et obtenu l'étalement sur les années 1965, 1964 et 1963 ; cons. que le sieur X, de même que la demoiselle D sa future femme, étaient en 1963 célibataires ; que l'imposition supplémentaire assignée au sieur X au titre de l'année 1963 en conséquence de l'étalement susmentionné a été calculée, comme l'avait été l'imposition primitive du même X... à l'impôt sur le revenu des personnes physiques sur la base du quotient familial 1 ; que le sieur X Z... à titre principal la décharge de cette imposition en soutenant que, la plus-value imposable ayant été réalisée sur un bien qui en 1963 ne lui appartenait pas, la fraction de plus-value a soumettre à l'impôt au titre de l'année 1963 se rattache aux revenus de 1963 de la demoiselle D et aurait du par suite être imposée au nom de cette dernière ; que le sieur X Z... à titre subsidiaire une réduction de l'imposition litigieuse en faisant valoir que celle-ci est établie à son nom pour un revenu de sa femme et en prétendant que l'impôt aurait du en conséquence être calculé sur la base d'un quotient familial de 2 ; cons., d'une part, que l'article 163 du code général des impôts prévoit, en faveur du X... qui a réalisé un revenu de caractère exceptionnel et d'un montant supérieur à la moyenne de ses revenus imposables des trois dernières années, la faculté de demander que ce revenu soit repart, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, sur l'année de sa réalisation et les années antérieures non couvertes par la prescription ; que ces dispositions, dérogeant aux règles de droit commun qui prescrivent la détermination du revenu net imposable année par année, sont d'interprétation stricte ; qu'il s'ensuit, en particulier, que les impositions que l'étalement du revenu exceptionnel conduit à établir au titre d'années antérieures ne peuvent être assignées à d'autres Y... que celui qui a demandé et obtenu l'étalement ; qu'ainsi l'imposition supplémentaire litigieuse, consécutive à la Z... d'étalement du sieur X a été à bon droit mise à la charge de celui-ci ; cons., d'autre part, que l'article 6 du code général des impôts dispose que "chaque chef de famille B... imposable tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de sa femme et des enfants considérés comme étant à sa charge au sens de l'article 196" ; Cons. que l'article 196 du même code fixe le "quotient familial" à appliquer d'après la situation et les charges de famille du X... ; que l'article 196 bis précise que "la situation et les charges de famille A... il doit être tenu compte sont celles existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition - toutefois, en cas de mariage du X... ou d'augmentation de ses charges de famille en cours d'année, il est fait état de sa situation au 31 décembre de ladite année" ; qu'en raison de la généralité de leurs termes, ces dispositions doivent recevoir application pour le calcul de toute cotisation à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre d'une année déterminée ; qu'aucun texte ne permet de déroger à cette règle en calculant les cotisations de manière différente selon qu'il s'agit d'impositions primitives ou d'impositions supplémentaires ou, parmi ces dernières, selon qu'elles procèdent d'un rehaussement des bases d'imposition consécutif à des insuffisances ou omissions constatées par les services d'assiette ou d'un rehaussement qui a été demandé par le X... lui-même ; qu'ainsi l'imposition supplémentaire litigieuse a été à bon droit calculée, compte tenu de la situation de famille du sieur X en 1963, sur la base du quotient familial 1

Cons. qu'il résulte de ce qui précède que le sieur X n'est pas fondé à soutenir que c'est tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de A rejeté sa demande en décharge et subsidiairement en réduction de l'imposition supplémentaire qui lui a été assignée au titre de l'année 1963 dans les conditions sus relatées

Considerant qu'aux termes de l'article 209 du code général des impôts, "les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45 et 53 à 58" ; qu'aux termes de l'article 39 duodecimes du même code, "1. par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme. - 2. le régime des plus-values à court terme est applicable : a aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans ; 3. le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles définies au 2" ; qu'enfin l'article 219.i relatif au calcul de l'impôt sur les sociétés dispose, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition 1969, que "le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 10 % " ; cons. qu'il résulte de l'instruction que la société anonyme X. était depuis 1937, en vertu d'un accord verbal, le fournisseur d'un très important client, la société Y. , en margarine conditionnée et livrée sous la marque Z. qu'après avoir eu longtemps l'exclusivité de cette fourniture, elle a dû la partager avec la société W. , la répartition entre les deux fournisseurs étant faite selon des modalités déterminées par la société Y. qu'en 1956, la société W. ital de la société X. a acquis un tiers du ca et s'est fait attribuer par cette dernière l'exclusivité de la fabrication à façon de la margarine Z. ; qu'enfin, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1968, la société Y. a cessé ses achats à la société X. et a confié à la société W. l'exclusivité de la fourniture de margarine Z. ; qu'à la suite de ce dernier événement, la société X. a obtenu de la société W. une indemnisation dont le montant a été fixé, en vertu d'un "arbitrage" rendu le 31 octobre 1968, à 500 000 f, payables à concurrence de 350 000 f en 1969 et de 150 000 f en 1970 ; que, pour le calcul de l'impôt sur les sociétés du par elle au titre de l'année 1969, la société X. a d'abord compris la somme de 350 000 f dans ses bénéfices imposables au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés ; qu'ayant ensuite appris que le versement de cette somme n'était pas admis en charge déductible pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés du par la société W. , l'administration fiscale estimant que, pour cette dernière, ce versement avait pour contrepartie l'acquisition d'un élément d'actif incorporel, la société X. en a déduit que sa propre recette de 350 000 f était assimilable à une plus-value de cession d'un élément incorporel de son actif immobilisé et aurait dû être imposée au taux de 10 % et non à celui de 50 % ; qu'elle a en conséquence demandé une réduction d'impôt de 40 % de 350 000 f, soit 140 000 f ; qu'elle fait appel du jugement en date du 26 avril 1977 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ; que l'imposition de la société requérante au titre de l'année 1970 n'est pas en cause dans le présent litige ;

cons. que, d'une part, il résulte des circonstances ci-dessus relatées, eu égard notamment à l'importance pour l'entreprise du débouché constitué par la clientèle de la société Y. et à l'ancienneté de cette clientèle, longtemps conservée à titre exclusif, puis partagée avec une seule autre firme, que la société requérante doit être regardée comme s'étant ainsi constitué un élément d'actif incorporel qui, favorisant son exploitation par l'assurance et la stabilité relative d'un certain volume de ventes, avait le caractère d'un élément de l'actif immobilisé ; que, d'autre part, l'indemnité litigieuse a été perçue à l'occasion de la perte de cet élément d'actif et a eu pour objet de réparer cette perte, même si elle a été évaluée par référence à un manque à gagner portant sur des bénéfices bruts ; que, des lors, et en admettant même que la société W. n'eût pas été strictement tenue de réparer le préjudice subi par la société requérante, lequel était tout autant imputable à la société Y. , et ne l'ait fait que par simple convenance en vue de ménager pour l'avenir ses relations avec le concurrent évincé, la perception de l'indemnité litigieuse par la société requérante constitue pour celle-ci une plus-value assimilable à une plus-value de cession portant sur un élément incorporel de son actif immobilisé ; que, cet élément ayant été créé depuis plus de deux ans, le régime des plus-values à long terme est, en vertu des dispositions précitées de l'article 39 duodecimes, applicable à la plus-value correspondante et celle-ci n'était donc imposable, en vertu de l'article 219-i, qu'au taux de 10 % ; cons. que le ministre du budget invoque il est vrai, pour justifier le maintien de l'imposition au taux de droit commun de 50 % , les dispositions de l'article 209 quater du code aux termes duquel "1. les plus-values soumises à l'impôt au taux de 10 % prévu à l'article 219-i, diminuées du montant de cet impôt, sont portées à une réserve spéciale. 2. les sommes prélevées sur cette réserve sont rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement, sous déduction de l'impôt perçu lors de la réalisation des plus-values correspondantes" ; qu'il fait valoir que la société requérante a méconnu les prescriptions de ce texte, des lors qu'il est constant qu'elle n'a pas porté la plus-value litigieuse à une réserve spéciale et qu'elle a en outre procédé en 1970 à une distribution de bénéfices d'un montant tel qu'il en résultait nécessairement un prélèvement, au moins partiel, sur les sommes qui auraient dû figurer à la réserve spéciale ;

cons. que les plus-values, quel que soit le régime selon lequel elles sont imposables, font partie des bénéfices sociaux de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées ; que les sociétés sont en droit de choisir entre les différents emplois passibles des bénéfices d'un exercice, ces emplois comprenant notamment l'inscription à des comptes de réserves, mais ne peuvent faire ce choix, dans des conditions régulières, qu'après la clôture de l'exercice, lorsque les comptes de celui-ci ont été arrêtés ; que, par suite, l'obligation impartie aux sociétés par les dispositions précitées de l'article 209 quater-1 ne peut être respectée qu'au cours de l'exercice suivant celui

au cours duquel ont été réalisées des plus-values a long terme ; qu'en l'espèce, la société requérante ne peut donc pas être réputée avoir méconnu cette obligation des 1969 ; que les dispositions de l'article 209 quater invoquées par le ministre du budget sont des lors sans influence sur la solution du présent litige ; cons. qu'il résulte de ce qui précède que la société anonyme X. est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de paris a rejeté sa demande ; annulation du jugement, impôt sur les sociétés réduit à 140 000 f .

- **Conseil d'Etat, 29 avril 2002, n° 224258**

Considérant qu'aucun texte n'impose que les minutes des décisions des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel soient signées par le commissaire du gouvernement ; que, dès lors, le moyen tiré de ce que l'arrêt attaqué serait irrégulier faute d'avoir été signé par le commissaire du gouvernement ne peut qu'être écarté ;

Considérant qu'aux termes de l'article 163 du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année 1991 : "Lorsqu'au cours d'une année, un contribuable a réalisé un revenu exceptionnel (...) et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander qu'il soit réparti, pour l'établissement de cet impôt, sur l'année de sa réalisation et les années antérieures non couvertes par la prescription" ; que l'article 92 B du même code prévoit la taxation des valeurs mobilières lorsque le montant de ces cessions excède par foyer fiscal 150 000 F par an et que, selon l'article 92 J : "Les dispositions de l'article 92 B s'appliquent aux gains nets retirés des cessions des droits sociaux réalisés à compter du 12 septembre 1990 par les personnes visées au I de l'article 160" ; qu'enfin, en vertu de l'article 200 A du même code, les dites plus values sont taxées au taux forfaitaire de 16 % ;

Considérant que M. X... soutient que la plus value réalisée en 1991 à l'occasion de la cession de titres non cotés, imposée par l'administration fiscale à l'impôt sur le revenu au titre de 1991 au taux forfaitaire de 16 %, doit bénéficier du mécanisme d'étalement prévu par l'article 163 précité sur les années 1988 à 1991, ce qui aurait pour effet d'exonérer les fractions réparties sur la période antérieure au 12 septembre 1990, date à partir de laquelle les dispositions précitées sont devenues applicables ;

Considérant que le mécanisme d'étalement ouvert par l'article 163 précité du code général des impôts ne saurait avoir pour effet de supprimer le principe même de l'imposition des revenus dont s'agit ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'application de l'étalement prévu par l'article 163 précité "n'a pas pour objet et ne saurait avoir pour effet de soustraire à l'impôt certaines fractions d'une plus value dont le montant est imposable en totalité à l'égard de la date de sa réalisation" ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. X... n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 8 juin 2000 rejetant sa demande tendant à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne lui refusant la décharge du complément d'impôt sur le revenu auquel il a été assujéti au titre de l'année 1991 ;

- **Conseil d'Etat, 14 novembre 2003, n° 224285**

Considérant qu'aux termes de l'article 163 du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années d'imposition : lorsqu'au cours d'une année, un contribuable a réalisé un revenu exceptionnel (...) et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander qu'il soit réparti, pour l'établissement de cet impôt, sur l'année de sa réalisation et les années antérieures non couvertes par la prescription ; que l'article 92 B du même code prévoit la taxation des cessions de valeurs mobilières lorsque le montant de ces cessions excède par foyer fiscal 150 000 F par an et que, selon l'article 92 J : les dispositions de l'article 92 B s'appliquent aux gains nets retirés des cessions des droits sociaux réalisés à compter du 12 septembre 1990 par les personnes visées au I de l'article 160 ; qu'enfin, en vertu de l'article 200 A du même code, lesdites plus-values sont taxées au taux forfaitaire de 16 % ;

Sur le moyen tiré de la méconnaissance de l'article R. 611-7 du code de justice administrative par la cour administrative d'appel :

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Charles X a demandé le bénéfice de l'étalement prévu à l'article 163 du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable, à la plus-value de cession de droits sociaux qu'il a réalisée le 16 octobre 1990 ; qu'en jugeant que les fractions de cette plus-value afférentes aux années 1987 à 1989 ne pouvaient être soustraites à l'impôt sur le revenu et que l'administration avait pu à bon droit imposer la totalité de (la) plus-value au taux proportionnel de 16 %, la cour administrative d'appel de Nantes a fait droit à la demande de substitution de base légale présentée par l'administration pour fonder le taux applicable à la taxation des fractions de la plus-value imposées aux titres des années 1987 à 1989 ; qu'en relevant, notamment, qu'il y avait lieu d'appliquer à cette taxation les dispositions en vigueur en 1990, année du fait générateur de l'impôt soit celles de l'article 92 J du code général des impôts, issu de l'article 18 de la loi de finances pour 1991, et des articles 92 B et 200 A 2 du même code qu'il rend applicables aux plus-values de la nature de celle réalisée par M. X, la cour n'a pas, alors même que le ministre de l'économie, des finances et du budget avait indiqué, par une erreur de plume, que les articles 92 B et 200 A 2 étaient déjà en vigueur de 1987 à 1989, substitué, pour le calcul de l'imposition, des règles différentes de celles dont la substitution à celles appliquées par le tribunal administratif était demandée par le mémoire du ministre ; qu'elle a donc régulièrement statué en procédant à une telle substitution sans soulever de moyen d'ordre public et sans méconnaître les dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative qui imposent la communication des moyens d'ordre public ;

Sur le moyen tiré du défaut d'information par le vérificateur de M. X sur l'origine et la teneur des renseignements recueillis dans l'exercice du droit de communication :

Considérant que ce moyen qui n'a pas été soulevé devant les juges du fond n'est pas d'ordre public ; qu'il est par suite irrecevable ;

Sur les moyens tirés de l'erreur de droit dans l'application de la loi fiscale :

Considérant que M. X soutient que les dispositions précitées de l'article 163 du code général des impôts permettant l'imposition du revenu exceptionnel constitué par la plus-value de cession des droits sociaux réalisée le 16 octobre 1990 au titre des années 1987 à 1989 instituent une mesure d'étalement pour l'établissement de l'impôt dont le calcul devrait être effectué en fonction des textes applicables au titre de l'année de rattachement de chaque fraction étalée ;

Considérant que le mécanisme d'étalement de revenus exceptionnels institué par l'article 163 du code général des impôts ne saurait avoir pour effet de supprimer le principe même de l'imposition des revenus dont il s'agit et que le taux d'imposition applicable ne pouvait être que celui en vigueur durant l'année du fait générateur ; qu'ainsi, en jugeant, en l'absence de toute disposition qu'il y avait lieu d'appliquer aux fractions de la plus-value réalisée le 16 octobre 1990 reportées sur les années 1987, 1988 et 1989 les dispositions en vigueur au titre de 1990, année du fait générateur de l'imposition, la cour administrative d'appel de Nantes n'a commis aucune erreur de droit ;

Sur le moyen tiré de l'erreur de droit dans l'application de la garantie contre les changements de la doctrine administrative :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration ; lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ;

Considérant d'une part que les dispositions du premier alinéa de l'article L. 80 A précité ne s'appliquent pas, en l'absence de première décision, à l'égard de rehaussements n'affectant les impositions antérieurement établies aux titres des années 1987, 1988 et 1989 que par l'effet d'un étalement sur la période non prescrite du revenu exceptionnel apparu en 1990 ;

Considérant d'autre part que M. X n'a pu dans ses déclarations au titre des années 1987 à 1989 faire expressément application de l'interprétation donnée par l'administration des dispositions de l'article 163 du code général des impôts, dès lors que les plus-values de la sorte n'entraient pas, alors, dans le champ d'application de l'article 160 du même code ; qu'ainsi les dispositions du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ne peuvent davantage recevoir application ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales étaient inapplicables ; qu'ainsi en jugeant que les énonciations de la documentation administrative de base 5B263 mise à jour le 15 décembre 1984 et d'une réponse à M. Royer, député, pouvaient être invoquées par M. X sur ce fondement la cour administrative d'appel de Nantes a, tout en déclarant ces moyens mal fondés, commis une erreur de droit ; que le motif tiré de ce qu'en soulevant ces moyens M. X avait émis une prétention

qui n'entraîne pas dans le champ d'application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales doit être substitué aux motifs de rejet desdits moyens à tort retenus par l'arrêt entrepris, dont le dispositif demeure néanmoins, sur ce point, légalement justifié ;

- **Conseil d'Etat, 21 novembre 2012, n° 347223**

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. et Mme A...ont transféré leur domicile fiscal en Suisse le 20 septembre 1998 ; qu'ils ont déposé le 17 septembre 1998 une déclaration de revenus provisoire puis une déclaration complémentaire le 27 septembre 1999 ; qu'à ce titre, ils ont notamment déclaré une plus-value constatée sur des titres des sociétés Arpels et SPL qu'ils détenaient, pour un montant de 29 741 334 francs ; qu'à la suite de l'examen de leur situation fiscale personnelle portant sur les années 1998 et 1999, un rehaussement du montant de la plus-value constatée sur les titres Arpels leur a été notifié pour un montant de 111 536 453 francs au titre de l'année 1998 ; que M. et Mme A...ont contesté à la fois l'imposition primitive au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales, afférente à cette plus-value, ainsi que les impositions supplémentaires mises à leur charge en conséquence du rehaussement du montant de cette plus-value ; que les contribuables se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 31 décembre 2010 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté leur appel formé contre le jugement du 3 juillet 2008 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande tendant à la réduction des cotisations d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 1998 ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 167 bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 24 de la loi de finances pour 1999 du 30 décembre 1998 : " I. 1. Les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années sont imposables, à la date du transfert de leur domicile hors de France, au titre des plus-values constatées sur les droits sociaux mentionnés à l'article 160 (...) II. 1. Le paiement de l'impôt afférent à la plus-value constatée peut être différé jusqu'au moment où s'opérera la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des droits sociaux concernés. (...) 3 (...) L'impôt acquitté localement par le contribuable et afférent à la plus-value effectivement réalisée hors de France est imputable sur l'impôt sur le revenu établi en France à condition d'être comparable à cet impôt (...) III. A l'expiration d'un délai de cinq ans suivant la date du départ ou à la date à laquelle le contribuable transfère de nouveau son domicile en France si cet événement est antérieur, l'impôt établi en application du I est dégrevé d'office en tant qu'il se rapporte à des plus-values afférentes aux droits sociaux qui, à cette date, demeurent dans le patrimoine du contribuable)(... " ;

Sur la liberté de circulation des capitaux :

3. Considérant qu'aux termes de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne : " 1. (...), toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites " ;

4. Considérant que les dispositions précitées de l'article 167 bis du code général des impôts, qui avaient pour objet de soumettre à une imposition immédiate les personnes transférant leur domicile fiscal hors de France à compter du 9 septembre 1998, au titre des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux qu'ils détenaient à la date de ce transfert, étaient inapplicables à ceux des contribuables qui, pouvant invoquer la liberté d'établissement, transféraient leur domicile dans un autre Etat régi également par cette liberté ; que les requérants, ayant transféré leur domicile en Suisse, se sont prévalus devant les juges du fond de leur incompatibilité avec la liberté de circulation des capitaux ; que toutefois, ces dispositions n'emportent par elles-mêmes aucune conséquence sur la liberté de circulation des capitaux ; que, par suite, en jugeant qu'elles n'étaient pas contraires aux stipulations de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, la cour a suffisamment motivé son arrêt et n'a pas commis d'erreur de droit ;

Sur l'article 6 du traité du 23 février 1882 sur l'établissement des Français en Suisse et des Suisses en France :

5. Considérant qu'aux termes de l'article 6 de ce traité : " Tout avantage que l'une des parties contractantes aurait concédé ou pourrait encore concéder à l'avenir, d'une manière quelconque, à une autre puissance, en ce qui concerne l'établissement des citoyens et l'exercice des professions industrielles, sera applicable, de la même manière et à la même époque, à l'autre partie, sans qu'il soit nécessaire de faire une convention spéciale à cet effet " ;

6. Considérant que ces stipulations visent à ce que les avantages concédés par la France pour l'établissement en France de citoyens de pays autres que la Suisse doivent être accordés aux citoyens suisses s'installant en France et, réciproquement, s'agissant de citoyens français s'installant en Suisse ; qu'elles n'ont pas pour objet d'aligner le traitement des ressortissants français s'installant en Suisse avec celui dont bénéficient ceux s'installant dans un

Etat membre de l'Union européenne ; que par suite, en jugeant qu'elles ne pouvaient utilement être invoquées, aux fins de bénéficier du même traitement fiscal que celui accordé aux ressortissants français transférant leur domicile dans un autre Etat de la Communauté européenne, par les requérants lesquels étaient, en tout état de cause, à la date du fait générateur de la plus-value en litige, encore domiciliés fiscalement en France, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

Sur la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 :

7. Considérant qu'aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-suisse : " 4. Lorsqu'une personne physique a transféré définitivement son domicile d'un Etat contractant dans l'autre, elle cesse d'être assujettie dans le premier Etat aux impôts pour lesquels le domicile fait règle dès l'expiration du jour où s'est accompli le transfert du domicile. L'assujettissement aux impôts pour lesquels le domicile fait règle commence dans l'autre Etat à compter de la même date. " ; qu'aux termes de l'article 15 de cette même convention : " 5. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont mentionnés aux paragraphes 1, 2 et 3 ne sont imposables que dans l'Etat dont le cédant est un résident " ;

8. Considérant que les stipulations de l'article 15 de la convention précitée qui réservent à l'Etat de résidence l'imposition des plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières, ne sauraient faire obstacle à ce qu'une personne ayant son domicile fiscal en France soit imposée sur les plus-values constatées lorsqu'elle transfère son domicile fiscal hors de France ; que, par suite, M. et Mme A...qui, en application du 4 de l'article 4 de cette même convention, conservaient la qualité de résidents en France jusqu'à l'expiration du jour où s'est accompli le transfert de leur domicile en Suisse, ne sont pas fondés à soutenir que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse ne faisait pas obstacle à l'imposition de la plus-value en litige ;

Sur l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales :

9. Considérant qu'aux termes de cet article : " Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes " ; qu'à défaut de créance certaine, l'espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent doit être regardée comme un bien au sens de ces stipulations ;

10. Considérant qu'en instituant un mécanisme nouveau de taxation des plus-values " latentes " constatées par les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France à compter du 9 septembre 1998, le législateur ne peut être regardé comme ayant remis en cause un avantage fiscal dont les contribuables pouvaient escompter la pérennisation ; que la circonstance que de telles plus-values n'étaient auparavant pas imposées ne peut être regardée comme constituant un bien au sens de l'article 1er du premier protocole ; que, dès lors, les contribuables ne pouvaient se prévaloir d'aucune espérance légitime de ne pas être imposés en France à raison des plus-values " latentes " constatées à la date du transfert de leur domicile fiscal hors de France ;

11. Considérant, par suite, qu'en jugeant que M. et Mme A...ne pouvaient soutenir que les stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, combinées à celles de l'article 1er du premier protocole additionnel à cette convention et le principe de sécurité juridique auraient été méconnus par l'administration du fait d'une prétendue rétroactivité de la loi, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ; que la cour a ainsi implicitement mais nécessairement écarté le moyen tiré de la remise en cause de leurs droits acquis et de la violation de la confiance légitime dont les contribuables s'étaient prévalus ; que, dès lors, les moyens tirés de ce que la cour a insuffisamment motivé son arrêt et dénaturé leurs écritures doivent être écartés ;

Sur les majorations exclusives de bonne foi :

12. Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 1729 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date de l'infraction : " Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1728 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressée est établie ou de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit (...) " ;

13. Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les majorations exclusives de bonne foi prévues au 1 de l'article 1729 du code général des impôts ont été appliquées à raison de la minoration du montant de la plus-value en litige déclarée le 27 septembre 1999 ; que dès lors, en jugeant, au motif que ces dispositions étaient applicables à la date de la déclaration, par M. et Mme A..., de la

valeur des titres qu'ils possédaient, que les contribuables n'étaient pas fondés à soutenir que la sanction qui leur avait été appliquée présentait un caractère rétroactif, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

14. Considérant, en deuxième lieu, qu'en jugeant que les dispositions précitées, qui proportionnent les pénalités aux agissements commis par le contribuable et prévoient des taux de majoration différents selon la qualification qui peut être donnée au comportement de l'intéressé, ne méconnaissent pas les stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme, alors même qu'elles ne confèrent pas au juge un pouvoir de modulation du taux des pénalités qu'elles instituent, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

15. Considérant en troisième lieu, qu'en relevant que l'administration établissait l'intention délibérée des contribuables de minorer le montant de la plus-value en litige dès lors qu'ils avaient accepté le 3 avril 1998 une offre d'achat présentée le 12 janvier 1998 dans laquelle figurait le montant total de la cession envisagée, et par suite, leur absence de bonne foi, la cour n'a pas inexactement qualifié les faits ;

## II. Constitutionnalité de la disposition contestée

### A. Normes de référence

#### 1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- **Article 6**

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- **Article 13**

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.

- **Article 16**

Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution.

#### 2. Constitution du 4 octobre 1958

##### Titre V - Des rapports entre le Parlement et le gouvernement

- **Article 34.**

La loi fixe les règles concernant :

- les droits civiques et les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; la liberté, le pluralisme et l'indépendance des médias ; les sujétions imposées par la défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ;
- la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et libéralités ;
- la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale ; l'amnistie ; la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ;
- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

(...)

## **B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel**

### **a. Sur la disposition applicable au litige**

- **Décision n° 2012-280 QPC du 12 octobre 2012 - Société Groupe Canal Plus et autre [Autorité de la concurrence : organisation et pouvoir de sanction]**

1. Considérant que le Conseil constitutionnel est saisi du paragraphe II de l'article L. 461-1 du code de commerce « dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 13 novembre 2008 » susvisée ; que ce paragraphe, qui a été modifié par la loi du 4 août 2008 susvisée, n'a ensuite fait l'objet d'aucune nouvelle modification avant la loi du 23 juillet 2010 susvisée ; 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 ; qu'ainsi le Conseil constitutionnel est saisi du paragraphe II de l'article L. 461-1 du code de commerce dans sa rédaction issue de la loi du 23 juillet 2010 susvisée ; que le Conseil constitutionnel est saisi de l'article L. 461-3 du même code « dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 13 novembre 2008 » susvisée ; que l'article 139 de la loi du 12 mai 2009 susvisée, qui a procédé à la ratification de cette ordonnance, a dans le même temps modifié la rédaction du quatrième alinéa de l'article L. 461-3 ; que le Conseil constitutionnel ne peut être saisi que de dispositions qui revêtent le caractère de dispositions législatives au sens de l'article 61-1 de la Constitution ; que, par suite, le Conseil constitutionnel est saisi de l'article L. 461-3 du code de commerce dans sa rédaction issue de la loi du 12 mai 2009 susvisée ;

- **Décision n° 2013-300 QPC du 5 avril 2013 - Chambre de commerce et d'industrie de Brest [Champ d'application de la "réduction Fillon" des cotisations patronales de sécurité sociale]**

1. Considérant qu'à la suite d'un contrôle portant sur la période s'étendant du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2006, la chambre de commerce et d'industrie de Brest a contesté le redressement décidé par l'URSSAF du Finistère et, à l'occasion de l'appel formé contre la décision du tribunal des affaires de sécurité sociale de Brest, posé une question prioritaire de constitutionnalité relative au paragraphe II de l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale ; que la loi du 17 janvier 2003 susvisée a réduit à l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale les cotisations à la charge de l'employeur au titre des assurances sociales, des accidents du travail et des maladies professionnelles et des allocations familiales qui sont assises sur les gains et rémunérations tels que définis à l'article L. 242-1 de ce code ; que le paragraphe II de l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale a ensuite été modifié par la loi du 20 mai 2005 susvisée ; 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 ; qu'ainsi le Conseil constitutionnel est saisi du paragraphe II de l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale dans sa version issue de la loi du 17 janvier 2003 susvisée et dans celle issue de la loi du 20 mai 2005 susvisée ;

- **Décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015 - Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS [Exonération de taxes intérieures de consommation pour les produits énergétiques faisant l'objet d'un double usage]**

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 la société requérante a demandé la restitution des droits de taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel qu'elle avait acquittés au titre de la période allant du 1er avril 2008 au 28 février 2011 ; qu'ainsi, le Conseil constitutionnel est saisi des dispositions de l'article 265 C du code des douanes dans ses versions successives applicables pendant cette période ;

**b. Sur le grief tiré de la remise en cause des effets qui peuvent être légitimement attendus d'une situation légalement acquise**

- **Décision n° 97-391 DC du 7 novembre 1997 - Loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier**

5. Considérant que les auteurs de la requête font grief aux dispositions du premier alinéa d'être entachées de rétroactivité et de contrevenir ainsi à un principe de "sécurité juridique" ; qu'ils soutiennent à cet égard que leur application à des revenus ponctuels, provenant notamment de la cession d'éléments du patrimoine professionnel, décidée en fonction des règles fiscales en vigueur le jour de cette décision, n'est pas justifiée par une nécessité impérieuse et méconnaît dès lors un principe de "confiance légitime" ; qu'ils exposent, en outre, qu'en portant au niveau de droit commun le taux d'imposition de plus-values qui peuvent être purement nominales en raison de l'érosion monétaire, les dispositions contestées sont entachées, à ce titre également, d'une rétroactivité inconstitutionnelle en portant une atteinte excessive au droit de propriété ; qu'à tout le moins, les nouvelles dispositions ne devraient pas s'appliquer aux plus-values constatées en comptabilité avant le 1er janvier 1997 et dont l'imposition fait l'objet d'un sursis d'imposition ; qu'enfin, en traitant différemment une cession réalisée en 1997, selon qu'elle est ou non antérieure au début de l'exercice ouvert en 1997, ces dispositions sont contraires au principe d'égalité ;

6. Considérant que le principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives dès lors qu'il ne prive pas de garantie légale des exigences constitutionnelles ; qu'aucune norme de valeur constitutionnelle ne garantit un principe dit de "confiance légitime" ;

- **Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998 - Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999**

5. Considérant que le principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que, néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ;

- **Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 - Loi de finances pour 2006**

45. Considérant, en second lieu, 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 méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant ;

- **Décision n° 2012-287 QPC du 15 janvier 2013 - Société française du radiotéléphone - SFR [Validation législative et rémunération pour copie privée II]**

5. Considérant que, par la validation prévue par le paragraphe II de l'article 6, le législateur a limité la portée, pour les instances en cours, de l'annulation prononcée par le Conseil d'État, afin d'éviter que cette annulation prive les titulaires de droits d'auteur et de droits voisins de la compensation attribuée au titre de supports autres que ceux acquis notamment à des fins professionnelles dont les conditions d'utilisation ne permettent pas de présumer un usage à des fins de copie privée ;

6. Considérant que le législateur pouvait rendre applicables aux situations juridiques nées antérieurement à la date de la décision d'annulation du Conseil d'État susvisée de nouvelles règles mettant fin au motif qui avait justifié cette annulation ; que, toutefois, les motifs financiers invoqués à l'appui de la validation des rémunérations faisant l'objet d'une instance en cours le 18 juin 2011, qui portent sur des sommes dont

l'importance du montant n'est pas établie, ne peuvent être regardés comme suffisants pour justifier une telle atteinte aux droits des personnes qui avaient engagé une procédure contentieuse avant cette date ; que, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, le paragraphe II de l'article 6 de la loi du 20 décembre 2011 susvisée doit être déclaré contraire à la Constitution,

- **Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013 - Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014**

. *En ce qui concerne le grief tiré de la méconnaissance des exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 :*

13. Considérant 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 » ;

14. Considérant 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 ;

15. Considérant, en premier lieu, que les dispositions du 2° du A du paragraphe I, du 1° du paragraphe III, du paragraphe IV et des B et C du paragraphe V de l'article 8 prévoient, pour les produits de contrats d'assurance-vie acquis ou constatés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997 exonérés d'impôt sur le revenu et pour lesquels les prélèvements sont acquittés lors du dénouement du contrat ou du décès de l'assuré, une modification des taux de prélèvements sociaux applicable aux « faits générateurs intervenant à compter du 26 septembre 2013 » ; qu'en prévoyant d'appliquer les taux de prélèvements sociaux modifiés pour des contrats dont le dénouement ou la transmission sont intervenus à compter du 26 septembre 2013, date à laquelle les dispositions contestées ont été rendues publiques, le législateur a entendu éviter que l'annonce de cette réforme n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif de rendement poursuivi ; que, par suite, l'effet rétroactif qui résulte de ces dispositions est justifié par un motif d'intérêt général suffisant ;

16. Considérant, en second lieu, que le législateur a institué, pour les contrats d'assurance-vie souscrits avant le 26 septembre 1997 pour les primes versées avant cette date ou, dans certaines conditions particulières, ultérieurement, un régime particulier d'imposition des produits issus de ces primes, afin d'inciter les titulaires à conserver ces contrats pendant une durée de six ou huit ans prévue au paragraphe I bis de l'article 125-0 A du code général des impôts ;

17. Considérant que, d'une part, le législateur a prévu une exonération totale d'impôt sur le revenu sur les produits correspondant à ces primes versées sur des contrats souscrits avant le 26 septembre 1997 ; que, d'autre part, les taux de prélèvements sociaux applicables aux produits de contrats d'assurance-vie acquis ou constatés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997 exonérés d'impôt sur le revenu et pour lesquels les prélèvements sont acquittés lors du dénouement du contrat ou du décès de l'assuré sont, pour chaque fraction de produits correspondant à une période donnée, les taux en vigueur lors de cette période ; que le bénéfice de l'application de ces taux « historiques » de prélèvements sociaux est attaché, tout comme le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu sur ces mêmes gains, au respect d'une durée de conservation du contrat de six ans pour les contrats souscrits entre le 1<sup>er</sup> janvier 1983 et le 31 décembre 1989 et de huit ans pour ceux souscrits entre le 1<sup>er</sup> janvier 1990 et le 25 septembre 1997 ; que les dispositions contestées ont entendu mettre fin à cette règle d'assujettissement aux prélèvements sociaux « nonobstant les articles 5 et 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998 (n° 97-1164 du 19 décembre 1997), l'article 19 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées, l'article 72 de la loi n° 2004-810 du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie, l'article 28 de la loi n° 2008-1249 du 1<sup>er</sup> décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion, l'article 6 de la loi n° 2010-1657 du 9 décembre 2010 de finances pour 2011, l'article 10 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, l'article 2 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 et l'article 3 de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013 » ; qu'il ressort de l'ensemble des dispositions législatives énumérées que l'application des taux de prélèvements sociaux « historiques » aux produits issus de certains contrats d'assurance-vie est l'une des contreparties qui sont attachées au respect d'une durée de six ou huit ans de conservation des contrats, accordées aux épargnants pour l'imposition des produits issus de ces contrats ; que, par suite, les contribuables ayant respecté cette durée de conservation pouvaient légitimement attendre l'application d'un régime particulier d'imposition lié au respect de cette durée légale ;

18. Considérant que le législateur, en poursuivant l'objectif d'augmentation du rendement des prélèvements sociaux appliqués aux produits des contrats d'assurance-vie, a pu prévoir une augmentation des taux de ces

prélèvements pour la partie de ces produits acquise ou constatée au-delà de la durée légale nécessaire pour bénéficier du régime d'exonération d'impôt sur le revenu ; qu'en revanche, un tel motif, exclusivement financier, ne constitue pas un objectif d'intérêt général suffisant pour justifier que les produits des contrats d'assurance-vie acquis ou constatés pendant la durée légale nécessaire pour bénéficier du régime particulier d'imposition de ces produits fassent l'objet d'une modification des taux de prélèvements sociaux qui leur sont applicables ;

19. Considérant que, par suite, les dispositions du 2° du A du paragraphe I, du 1° du paragraphe III, du paragraphe IV et des B et C du paragraphe V de l'article 8 ne sauraient, sans porter atteinte aux exigences précitées de l'article 16 de la Déclaration de 1789, permettre que les produits de contrats d'assurance-vie acquis ou constatés à compter du 1er janvier 1997 exonérés d'impôts sur le revenu et pour lesquels les prélèvements sont acquittés lors du dénouement du contrat ou du décès de l'assuré soient soumis aux taux de prélèvements sociaux applicables à la date du fait générateur de l'imposition pour ceux de ces produits qui ont été acquis ou constatés au cours des huit premières années suivant l'ouverture du contrat d'assurance-vie pour ceux de ces contrats souscrits entre le 1er janvier 1990 et le 25 septembre 1997 ;

20. Considérant, qu'il résulte de tout ce qui précède que, sous la réserve énoncée au considérant 19, les dispositions du 2° du A du paragraphe I, du 1° du paragraphe III, du paragraphe IV et des B et C du paragraphe V de l'article 8 doivent être déclarées conformes à la Constitution ; que, pour le surplus, les dispositions de l'article 8 doivent être déclarées conformes à la Constitution ;

- **Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014 - M. Jean-François V. [Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus]**

9. Considérant, toutefois, que la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus a également été rendue applicable par les dispositions contestées aux revenus perçus en 2011 soumis aux prélèvements libératoires prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts ; que les contribuables ayant perçu en 2011 des revenus soumis à ces prélèvements libératoires pouvaient légitimement attendre de l'application de ce régime légal d'imposition d'être, sous réserve de l'acquittement des autres impôts alors existants, libérés de l'impôt au titre de ces revenus ; qu'en appliquant cette nouvelle contribution aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu, le législateur a remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires ;

10. Considérant que la volonté du législateur d'augmenter les recettes fiscales ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant pour mettre en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus d'une imposition à laquelle le législateur avait conféré un caractère libératoire pour l'année 2011 ; que, dès lors, les mots : « à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 et » figurant à la première phrase du A du paragraphe III de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 ne sauraient, sans porter une atteinte injustifiée à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789, être interprétés comme permettant d'inclure dans l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus due au titre des revenus de l'année 2011 les revenus de capitaux mobiliers soumis aux prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts ; que, sous cette réserve, les dispositions contestées ne méconnaissent pas les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;

**c. Sur les griefs tirés de la violation des principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques**

- **Décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010 - Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres [Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral]**

5. Considérant, d'une part, 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 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'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

6. Considérant, d'autre part, 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 » ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur 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 ;

- **Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011 - M. Jean-Luc O. et autres [Prélèvement sur les « retraites chapeau »]**

- SUR LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ DEVANT L'IMPÔT :

3. Considérant que les requérants soutiennent, en premier lieu, que les dispositions contestées ne permettent de tenir compte ni de l'ensemble des facultés contributives du contribuable bénéficiaire d'une telle retraite supplémentaire, ni des facultés contributives de son foyer, ni des personnes qui sont à sa charge ; qu'en deuxième lieu, ils font valoir que ces dispositions ne frappent que les bénéficiaires d'une telle retraite supplémentaire à l'exclusion des bénéficiaires des autres types de retraite supplémentaire ; qu'en troisième lieu, ils estiment que le barème retenu crée des effets de seuil constitutifs d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

4. Considérant, d'une part, 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'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

5. Considérant, d'autre part, 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, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, 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 ;

6. Considérant que l'article L. 137-11 s'applique au régime de retraite supplémentaire dans lequel la constitution de droits à prestations est subordonnée à l'achèvement de la carrière du bénéficiaire dans l'entreprise ; qu'en raison de cet aléa, empêchant l'individualisation du financement de la retraite par le salarié, le bénéficiaire ne contribue pas à l'acquisition de ses droits ; que ce régime se distingue de celui des retraites supplémentaires à droits certains dans lequel, l'individualisation par salarié étant possible, le bénéficiaire y contribue ; qu'en instituant un prélèvement sur les rentes versées, l'article L. 137-11-1 vise à faire participer les bénéficiaires qui relèvent de ce texte au financement de l'ensemble des retraites et à réduire la différence de charges supportées par chacune des catégories de titulaires ; que la différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi ;

7. Considérant qu'en fondant le prélèvement sur le montant des rentes versées, le législateur a choisi un critère objectif et rationnel en fonction de l'objectif de solidarité qu'il vise ; que, pour tenir compte des facultés contributives du bénéficiaire, il a prévu un mécanisme d'exonération et d'abattement, institué plusieurs tranches et fixé un taux maximal de 14 % ; que, par suite, les dispositions contestées, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, ne créent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt doit être rejeté ;

- **Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015 - Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement]**

5. Considérant 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 ;

6. Considérant que l'article 235 ter ZAA du code général des impôts institue une contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés ; qu'en vertu du premier alinéa du paragraphe I de cet article, sont assujettis à cette contribution les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros ; qu'en vertu du deuxième alinéa du même paragraphe, cette contribution est égale à 5 % de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le troisième alinéa du même paragraphe prévoit que la contribution est due par la société mère lorsque les redevables sont membres d'un groupe fiscalement intégré prévu à l'article 223 A du même code ; que, selon le même alinéa, la contribution est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D de ce code, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le quatrième alinéa de ce paragraphe I prévoit que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement est atteint s'entend, pour la société mère d'un groupe fiscalement intégré, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe ;

7. Considérant, en premier lieu, qu'en prévoyant que sont assujettis à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros, le législateur a entendu imposer spécialement les grandes entreprises ; qu'il a fixé des conditions d'assujettissement spécifiques pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés au sens de l'article 223 A du code général des impôts ; qu'en précisant en ce cas, d'une part, que la contribution est due par la société mère et, d'autre part, que le chiffre d'affaires de la société mère s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, le législateur a entendu tenir compte de ce que la société mère est seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par l'ensemble des sociétés du groupe ;

8. Considérant que le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'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 ; qu'en retenant comme seuil d'assujettissement la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe fiscalement intégré, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif poursuivi ;

9. Considérant, en second lieu, qu'en égard à la définition de l'assiette de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, les règles d'assujettissement des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, quelle que soit la nature de l'activité de certaines des sociétés du groupe, ne font pas peser sur la société mère une charge excessive au regard de ses facultés contributives ; qu'elles n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;