

Décision n° 2015-475 QPC
du 17 juillet 2015

(Société Crédit Agricole SA)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 7 mai 2015 par le Conseil d'État (décision n° 387824 du 7 mai 2015), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée pour la société Crédit Agricole SA, par Me Stéphane Austry, avocat au barreau des Hauts-de-Seine, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe II de l'article 18 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2015-475 QPC.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

Vu le code général des impôts ;

Vu la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ;

Vu le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Vu les observations produites pour la société requérante par Me Austry, enregistrées les 28 mai 2015 et 15 juin 2015 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 29 mai 2015 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

Me Austray pour la société requérante et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 7 juillet 2015 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant que le paragraphe I de l'article 18 de la loi du 16 août 2012 susvisée insère à l'article 39 *quaterdecies* du code général des impôts un 2 *bis* relatif aux règles de déduction du bénéfice imposable de la moins-value résultant de la cession de titres de participation reçus en contrepartie d'un apport, lorsque cette cession intervient moins de deux ans après l'émission de ces titres ; qu'aux termes du paragraphe II de ce même article 18 : « Le I s'applique aux cessions de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012 » ;

2. Considérant que, selon la société requérante, les dispositions contestées portent atteinte aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques garantis respectivement par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, aux exigences de l'article 16 de cette Déclaration ainsi qu'à la liberté d'entreprendre et à la liberté contractuelle ;

– SUR LE GRIEF TIRÉ DE LA MÉCONNAISSANCE DES EXIGENCES DE L'ARTICLE 16 DE LA DÉCLARATION DE 1789 :

3. Considérant que, selon la société requérante, en prévoyant l'application de nouvelles règles de déduction des moins-values résultant de la cession de titres de participation aux cessions consécutives à des opérations d'apport intervenues à compter du 19 juillet 2012, les dispositions contestées ont, en méconnaissance de la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789, remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus des apports réalisés avant que les contribuables aient connaissance de la modification de la loi fiscale ;

4. 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 » ;

5. 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 ;

6. Considérant que les dispositions combinées des paragraphes I et II de l'article 18 de la loi du 16 août 2012, applicables aux résultats des exercices clos à compter de son entrée en vigueur, modifient des modalités de déduction des moins-values de cession à court terme de titres de participation dont aucune règle constitutionnelle n'impose le maintien ; que les règles modifiées sont relatives au traitement fiscal des cessions de titres de participation et non à celui des apports en contrepartie desquels ces titres ont été émis ; que les dispositions contestées, qui n'affectent pas les règles applicables aux cessions réalisées au cours d'exercices clos antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, ne portent aucune atteinte à des situations légalement acquises ou aux effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ; qu'en particulier, l'acquisition de titres de participation en contrepartie d'un apport ne saurait être regardée comme faisant naître une attente légitime quant au traitement fiscal du produit de la cession de ces titres quelle que soit l'intention de leur acquéreur et quel que soit leur prix de cession ; que le grief tiré de la méconnaissance des exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

– SUR LES GRIEFS TIRÉS DE LA MÉCONNAISSANCE DES PRINCIPES D'ÉGALITÉ DEVANT LA LOI ET LES CHARGES PUBLIQUES :

7. Considérant que, selon la société requérante, les dispositions contestées instituent, en méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, une différence de traitement injustifiée entre les contribuables dégageant des moins-values résultant de la cession de titres de participation moins de deux ans après leur émission selon que l'apport en contrepartie duquel ces titres ont été reçus a été réalisé avant le 19 juillet 2012 ou à compter de cette date ; que serait également méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant 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 ;

9. 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 ;

10. Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des dispositions combinées des paragraphes I et II de l'article 18 de la loi du 16 août 2012 que, pour les cessions de titres de participation émis à compter du 19 juillet 2012 en contrepartie d'un apport, la moins-value à court terme résultant de la différence entre la valeur réelle à la date d'acquisition des titres et la valeur de marché à la date de la cession reste déductible des résultats de l'exercice en cours ;

11. Considérant, en second lieu, que, selon les mêmes dispositions, pour les cessions de titres de participation émis avant le 19 juillet 2012 en contrepartie d'un apport, la moins-value à court terme, qui résulte de l'écart entre la valeur comptable des titres lors de leur acquisition et la valeur de marché de ces mêmes titres lors de leur cession demeure intégralement déductible du résultat imposable ; qu'en réservant l'application des dispositions du paragraphe I aux seules cessions de titres de participation reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012, les dispositions du paragraphe II de l'article 18 traitent différemment des contribuables qui, au cours du même exercice, se trouvent une situation identique ;

12. Considérant que, par les dispositions du paragraphe I de l'article 18 de la loi du 16 août 2012, le législateur a entendu mettre un terme à l'utilisation optimisante des règles de déduction des moins-values

résultant de la cession à court terme de titres de participation reçus par une société mère en contrepartie de l'apport à sa filiale dont la situation nette est négative et consistant à rendre, en tout ou partie, le montant de cet apport déductible des résultats de la société mère alors qu'il n'est pas compris dans les résultats de la filiale ; qu'à cette fin, il a retenu comme valeur d'acquisition des titres non plus leur valeur d'inscription en comptabilité, mais leur valeur réelle à la date de leur émission ;

13. Considérant qu'en réservant les nouvelles règles de déduction aux titres de participation reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012, date à laquelle la disposition a été votée en première lecture à l'Assemblée nationale, le législateur a, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 16 août 2012, entendu maintenir, dans un souci de « loyauté » favorable au contribuable, le régime fiscal antérieurement applicable aux cessions de titres de participation émis en contrepartie d'apports intervenus avant que la nouvelle mesure soit connue ; qu'en évitant ainsi d'appliquer les nouvelles règles à l'ensemble des cessions réalisées au cours de l'exercice clos à compter de la date de promulgation de la loi, il a poursuivi un objectif d'intérêt général ; que la différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'en choisissant d'appliquer ces règles aux cessions de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter de la date à laquelle les dispositions contestées ont été adoptées en séance publique, le législateur a fondé son appréciation sur un critère objectif et rationnel en fonction du but poursuivi sans entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

14. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques doivent être écartés ;

SUR LES GRIEFS TIRÉS DE LA MÉCONNAISSANCE DE LA LIBERTÉ CONTRACTUELLE ET DE LA LIBERTÉ D'ENTREPRENDRE :

15. Considérant que, selon la société requérante, les dispositions contestées méconnaissent la liberté d'entreprendre et la liberté contractuelle en raison de leur répercussion sur le choix de la politique de développement de l'entreprise ;

16. Considérant que les dispositions visées, relatives aux modalités d'application dans le temps d'une nouvelle règle de déduction

des moins-values résultant de la cession de titres de participation, n'ont en elles-mêmes ni pour objet ni pour effet de porter atteinte à la liberté d'entreprendre ou à la liberté contractuelle ;

17. Considérant que les dispositions du paragraphe II de l'article 18 de la loi du 16 août 2012, qui ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution,

D É C I D E :

Article 1^{er}.– Les dispositions du paragraphe II de l'article 18 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 sont conformes à la Constitution.

Article 2.– La présente décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Délibéré par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 16 juillet 2015, où siégeaient : M. Jean-Louis DEBRÉ, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Guy CANIVET, Michel CHARASSE, Renaud DENOIX de SAINT MARC, Lionel JOSPIN et Mme Nicole MAESTRACCI.

Rendu public le 17 juillet 2015.