



Commentaire

Décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020

Société Beraha

(Taux réduit d'impôt sur les sociétés sur les plus-values de cessions de locaux professionnels transformés en logements)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 10 juin 2020 par le Conseil d'État (décision n° 439457 du 9 juin 2020) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Beraha relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe I de l'article 210 F du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

Dans sa décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020, le Conseil a déclaré contraires à la Constitution les mots « *soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun* » figurant au a du paragraphe I de l'article 210 F du CGI, dans cette rédaction.

I. – Les dispositions contestées

A. – Objet des dispositions contestées

1. – L'avantage fiscal prévu à l'article 210 F du CGI

Afin d'augmenter l'offre de logement, le législateur a mis en place une incitation fiscale destinée à favoriser la transformation de locaux à usage professionnel en locaux à usage d'habitation. La loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a ainsi inséré un article 210 F au sein du CGI, permettant de soumettre à un taux minoré (19 % au lieu de 33,33 %) d'impôt sur les sociétés les plus-values nettes dégagées lors de la cession d'un local à usage de bureaux ou à usage commercial.

* Ce dispositif a remplacé le mécanisme prévu à l'article 210 E du CGI qui prévoyait l'application d'un même taux réduit d'impôt sur les sociétés pour les plus-values réalisées :

– lors de la cession d'un immeuble (ou de droits afférents à un contrat de crédit-bail, de droits réels immobiliers ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière) par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés au profit d'une société d'investissement immobilier cotée (SIIC), d'une société à

prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) ou d'une société civile de placement immobilier (SCPI), dès lors que la société cessionnaire des biens s'engageait à les conserver pendant cinq ans ;

– lors de la cession de biens immobiliers ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés au profit de certains organismes en charge du logement social ;

– par les organismes d'habitations à loyer modéré, les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux et les sociétés anonymes de coordination entre les organismes d'habitations à loyer modéré, à la condition que la société cédante s'engage à investir, dans les trois ans, dans la construction, l'acquisition, la réhabilitation ou la rénovation de logements locatifs.

Ces mesures – temporaires – visaient à favoriser le développement de sociétés foncières et celui du parc locatif social.

* Dans le dispositif issu de la loi du 28 décembre 2011 précitée, lui aussi provisoire¹, l'article 210 F du CGI prévoit trois conditions pour que la plus-value réalisée par le cédant bénéficie du taux d'imposition de 19 %.

La première est relative aux locaux cédés, qui doivent être à usage de bureaux ou à usage commercial².

La deuxième condition est relative à la qualité du cessionnaire des locaux, qui doit être :

– soit une « *personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun* », en application du a du paragraphe I de l'article 210 F ;

– soit une société immobilière spécialisée, parmi celles mentionnées au b du même paragraphe I³, à condition qu'elle ait pour objet principal l'acquisition ou

¹ Ce dispositif est cependant régulièrement prolongé par le législateur. En dernier lieu, il est applicable aux cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2020 et aux promesses de vente conclues durant la même période, à condition que la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre 2022 (paragraphe IV de l'article 25 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018).

² La loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 a ajouté les locaux à usage industriel. La loi du 30 décembre 2017 précitée a, quant à elle, ajouté les terrains à bâtir. Depuis cette dernière loi, l'application du taux réduit est limitée aux cessions réalisées dans les zones les plus tendues pour l'accès au logement.

³ Il s'agit : 1) des sociétés dont les titres donnant obligatoirement accès au capital sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation, ce qui recouvre essentiellement des SIIC ; 2) des SCPI dont les parts sociales ont été offertes au public ; 3) des sociétés agréées par l'Autorité des marchés financiers, telles que des SPPICAV ; 4) des filiales de SIIC ou de SPPICAV et des filiales conjointes de SIIC et de SPPICAV, à la condition, pour l'ensemble de ces filiales, d'être éligibles au régime d'exonération d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 208 C du CGI.

la construction d'immeubles en vue de leur location (ou la détention de participations dans des personnes morales ayant ce même objet social) ;

– soit un organisme en charge du logement social, parmi ceux visés au c du même paragraphe I.

Depuis la loi du 29 décembre 2013 précitée, le dernier alinéa du paragraphe I précise que l'avantage fiscal ne s'applique pas aux cessions réalisées entre un cédant et un cessionnaire qui ont entre eux des liens de dépendance (il s'agit de la seule modification apportée par cette loi à cet article).

La troisième condition est l'engagement, par le cessionnaire, de transformer la destination des locaux. Aux termes du paragraphe II de l'article 210 F, l'application du taux d'imposition minoré de la plus-value réalisée par le cédant est subordonnée « *à la condition que la société cessionnaire s'engage à transformer le local acquis en local à usage d'habitation dans les trois ans qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition est intervenue. Pour l'application de cette condition, l'engagement de transformation est réputé respecté lorsque l'achèvement des travaux de transformation intervient avant le terme du délai de trois ans* »⁴.

La méconnaissance de son engagement par le cessionnaire ne fait pas perdre au cédant le bénéfice de l'avantage fiscal. En revanche, le cessionnaire est passible d'une sanction, prévue au paragraphe III de l'article 1764 du CGI : « *La société cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement de transformation mentionné au II de l'article 210 F est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble. La société absorbante substituée aux droits de la société cessionnaire est redevable de la même amende lorsqu'elle ne respecte pas l'engagement de transformation* »⁵.

* Cet avantage fiscal prévu à l'article 210 F poursuit une finalité distincte de celui qui le précédait, figurant à l'article 210 E.

Comme indiqué ci-dessus, l'ancien dispositif visait notamment à favoriser le développement de sociétés foncières. En 2011, le législateur a jugé que cet objectif était atteint, ce qui l'a conduit à faire évoluer le mécanisme d'incitation fiscale⁶. Selon M. Gilles Carrez, rapporteur général de l'Assemblée nationale :

⁴ Le délai a été porté à quatre ans par la loi du 29 décembre 2016 précitée.

⁵ Dans une décision du 10 mars 2020 (n° 437122), le Conseil d'État a jugé que cette amende portait une atteinte disproportionnée, au regard de l'objectif poursuivi, au droit au respect des biens garanti par l'article 1^{er} du protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

⁶ Voir en ce sens le rapport n° 4006 (Assemblée nationale – XIII^{ème} législature) de M. Gilles Carrez, fait au nom de la commission des finances, déposé le 23 novembre 2011, p. 222. L'impact du dispositif sur le logement social est, à l'inverse, jugé « *relativement faible* » (*ibid.*)

« En ne réservant plus le bénéfice du taux réduit à des opérations au profit de sociétés à prépondérance immobilière ou d'organismes en charge du logement social, le [nouvel avantage fiscal] permet d'adapter le dispositif à sa finalité, qui est la création de nouveaux logements à usage d'habitation, sans que cette incitation à la création de nouveaux logements soit réservée à des logements créés par des sociétés immobilières »⁷. De même, l'évaluation préalable de l'article en cause, jointe au projet de loi de finances rectificative, indiquait que l'objectif de la mesure était de favoriser « la cession à toute société capable de réaliser les travaux de transformation ».

La prise en compte, parmi les sociétés cessionnaires, des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés traduit donc une volonté du législateur d'élargir le champ d'application de l'avantage fiscal afin de favoriser la création de logements.

* Cette extension a cependant des limites. Les personnes physiques demeurent exclues de la liste des cessionnaires, ainsi que les personnes morales qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun (et qui ne sont ni des sociétés immobilières spécialisées ni des organismes de logement social mentionnés aux b et c du paragraphe I de l'article 210 F).

Cette dernière catégorie recouvre, d'une part, les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés mais bénéficiant d'une exonération, totale ou partielle, de cet impôt (sociétés coopératives, sociétés de capital-risque, etc.).

Elle recouvre, d'autre part, les sociétés non soumises à cet impôt. Il s'agit des sociétés de personnes et assimilées visées à l'article 8 du CGI, dites « *translucides* » ou « *semi-transparentes* ». En principe, le résultat imposable est, comme pour l'impôt sur les sociétés, déterminé, déclaré et vérifié au niveau de la société, mais celle-ci n'est pas personnellement imposée ; ce sont ses associés qui sont soumis à l'impôt (soit l'impôt sur le revenu, en particulier pour les personnes physiques, soit l'impôt sur les sociétés pour les personnes morales passibles de cet impôt) pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société⁸.

Toutefois, par exception, certaines des sociétés énumérées à cet article 8 peuvent être soumises à l'impôt sur les sociétés, soit de plein droit, soit sur option (dans les deux cas, la cession au profit d'une telle société ouvre alors droit au taux réduit prévu à l'article 210 F).

⁷ *Ibid.*, p. 223.

⁸ Les sociétés semi-transparentes s'opposent aux sociétés dites « *opaques* », qui sont personnellement soumises à l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, en application du 3 de l'article 206 du CGI, peuvent opter pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, notamment : les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, certaines sociétés civiles (celles qui ne réalisent pas des bénéfices industriels et commerciaux au sens des articles 34 et 35 du CGI, parmi lesquelles figurent les sociétés civiles immobilières – SCI), les sociétés en participation, les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique.

En outre, en vertu du 2 du même article 206, les sociétés civiles qui réalisent des bénéfices industriels et commerciaux au sens des articles 34 et 35 du CGI sont soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés. Parmi les bénéfices visés à l'article 35 figurent ceux réalisés par les personnes « *qui, à titre habituel, achètent des biens immeubles, en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre, en bloc ou par locaux* » (1° bis du paragraphe I).

Certaines sociétés restent cependant totalement exclues du régime de l'impôt sur les sociétés : elles n'y sont pas soumises de plein droit et ne peuvent pas non plus opter en sa faveur. En vertu de l'article 239 du CGI, il s'agit notamment des sociétés immobilières de copropriété⁹ et de certaines sociétés civiles mentionnées au c du 1 de cet article, c'est-à-dire les groupements forestiers (article 238 *ter* du même code), les SCPI (article 239 *septies*)¹⁰, les sociétés civiles de moyens (article 239 *quater* A) et les sociétés civiles de construction-vente (article 239 *ter*).

Ces dernières, qui étaient en cause dans la QPC, appellent quelques précisions.

2. – Les sociétés civiles de construction-vente (SCCV)

* Régies par les articles L. 211-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation, les SCCV constituent une sous-catégorie particulière de SCI. Selon l'article 239 *ter* du CGI, il s'agit de sociétés civiles « *qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente* » (à la différence des sociétés visées au b du paragraphe I de l'article 210 F, dont l'activité repose sur la location). Elles permettent par exemple à des promoteurs de réunir des fonds pour la réalisation d'un programme immobilier.

En application des articles 239 et 239 *ter* du CGI, et alors même que leur objet social devrait les faire figurer parmi les personnes réalisant des bénéfices industriels et commerciaux (voir le 1° bis du paragraphe I de l'article 35 précité), les SCCV échappent à l'impôt sur les sociétés, à la seule condition qu'elles ne

⁹ Celles-ci sont soumises au régime fiscal de « *transparence* » prévu à l'article 1655 *ter* du CGI.

¹⁰ Comme indiqué plus haut, certaines SCPI (celles dont les parts sociales ont été offertes au public et dont l'objet social est l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location) sont cependant prises en compte pour l'application de l'avantage fiscal, au titre du b du paragraphe I de l'article 210 F.

soient pas constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée et que leurs statuts prévoient la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le passif social. Ce sont donc les associés de ces sociétés qui sont imposés, suivant le régime qui leur est propre : ils peuvent ainsi, selon le cas, relever de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Le régime fiscal de l'article 239 *ter* est applicable aux seules sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente¹¹. Si l'objet social de la société ne comporte pas une telle activité, ce régime n'est pas applicable, même si la société se livre exclusivement, en pratique, à de telles opérations¹². Cet objet social peut être réalisé soit à titre exclusif soit conjointement avec l'exercice d'une activité purement civile du point de vue fiscal¹³, comme la location d'immeubles¹⁴. En revanche, si l'objet social d'une société civile comporte, en plus de la construction d'immeubles en vue de la vente, une activité entrant dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, cette société relève de plein droit de l'impôt sur les sociétés en application du 2 de l'article 206 précité¹⁵.

Le traitement fiscal spécifique des SCCV s'explique par des considérations historiques : « *les pouvoirs publics ont cherché, au cours des années 60, à favoriser la technique de la vente et à encourager les sociétés de vente qui étaient jusqu'alors fiscalement pénalisées par rapport aux sociétés de construction*¹⁶. En effet, par application de l'article 206-2 du code général des impôts, les bénéfices des sociétés de vente subissaient une double imposition des profits, de 50 p. 100 au niveau de la société puis à un taux variable en fonction de leurs revenus et tranche d'imposition au niveau des associés auxquels ils étaient distribués. À l'inverse, faute de réaliser des bénéfices, les sociétés de construction [...] n'étaient pas assujetties à l'impôt sur les sociétés »¹⁷. C'est pour remédier à cette situation que les SCCV ont été exclues du régime de l'impôt sur les sociétés par l'article 28 de la loi n° 64-1278 du 23 décembre 1964 de finances rectificative pour 1964.

* Lors des travaux parlementaires de la loi du 28 décembre 2011 précitée, le cas des SCCV n'a pas été évoqué.

¹¹ Certains travaux de transformation et d'aménagement sont assimilés à des opérations de construction : voir BOI-BIC-CHAMP-70-20-100-10, *BOFiP* du 12 septembre 2012, § 240.

¹² Conseil d'État, 24 février 1988, n° 59762.

¹³ C'est-à-dire une activité autre que celles mentionnées aux articles 34 et 35 du CGI.

¹⁴ Conseil d'État, 28 novembre 2012, n° 332110 ; 18 mars 2019, n° 411640.

¹⁵ Conseil d'État, 18 mars 2019, préc.

¹⁶ Sociétés de construction régies par la loi du 28 juin 1938 et devenues, depuis, les sociétés dites « *d'attribution* » régies par les articles L. 212-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation.

¹⁷ Martine Barré, « Sociétés de construction en vue de la vente », *Répertoire de droit des sociétés*, Dalloz, 1993, n° 3.

En revanche, les SCCV ont ensuite été intégrées, par la loi du 30 décembre 2017 précitée, à la liste des cessionnaires de l'article 210 F permettant à la société cédante de bénéficier de l'imposition minorée de la plus-value réalisée lors de la cession de locaux à usage professionnel (actuel d du paragraphe I de cet article, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018)¹⁸. Cet ajout résulte d'un amendement de la commission des finances du Sénat : *« votre commission vous propose un amendement FINC-7 tendant à étendre le champ des cessionnaires susceptibles d'ouvrir droit au taux réduit d'impôt sur les sociétés aux sociétés civiles ayant pour objet la construction en vue de la vente, communément appelées les sociétés civiles de construction-vente (SCCV). Cela permettrait ainsi d'ouvrir un peu les cas dans lesquels la société cédant un local ou un terrain à bâtir pourrait être incitée à vendre dans l'optique de permettre la construction de logements, en bénéficiant du taux réduit d'impôt sur les sociétés »*¹⁹.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Beraha, qui est une SCI, avait fait l'acquisition le 4 mai 2005, avec une autre SCI, d'un ensemble immobilier à usage de bureaux. Le 30 juin 2015, cet ensemble avait été cédé à une autre SCI, ayant la qualité de SCCV, qui s'était engagée à construire des logements dans les trois ans.

Sur le fondement de l'article 210 F du CGI, la plus-value réalisée avait été comptabilisée par la société Beraha en gain taxable à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 19 %. Mais l'administration fiscale avait constaté que la société cessionnaire n'était ni une société immobilière spécialisée mentionnée au b du paragraphe I de cet article, ni un organisme de logement social visé au c du même paragraphe, ni soumise à l'impôt sur les sociétés comme le prévoit le a du même paragraphe. Elle avait donc refusé l'application du taux réduit d'impôt sur les sociétés et, dès lors, mis à la charge de la société Beraha des cotisations supplémentaires de cet impôt au titre de l'exercice 2015.

La réclamation contentieuse de la société ayant été rejetée, cette dernière avait saisi le tribunal administratif de Marseille d'une requête tendant à la décharge de ces cotisations supplémentaires. À cette occasion, elle avait soulevé une QPC relative à l'article 210 F du CGI. Par décision du 10 mars 2020, le tribunal administratif de Marseille l'avait transmise au Conseil d'État.

¹⁸ Le champ des cessionnaires a encore été étendu par la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, qui a ajouté les organismes de foncier solidaire (e du paragraphe I).

¹⁹ Rapport n° 108 (Sénat – 2017-2018) de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, tome II, fasc. 1, vol. 1. Auparavant, un amendement ayant un objet plus large (visant l'ensemble des sociétés mentionnées à l'article 8 du CGI) avait, sans succès, été présenté à l'Assemblée nationale par M. François Pupponi, qui avait notamment déclaré : *« si l'acquéreur est un promoteur qui veut construire pour vendre, cet avantage [fiscal] ne s'applique pas. Quelle logique y a-t-il à limiter le choc d'offre [voulu par le Gouvernement] ? »* (JOAN, 2^{ème} séance du 19 octobre 2017, p. 3337).

Dans sa décision du 9 juin 2020 précitée, le Conseil d'État avait d'abord relevé *« qu'une société civile exerçant l'une des activités visées à l'article 35 du code général des impôts est en principe assujettie à l'impôt sur les sociétés, sauf à ce que, sous les conditions prévues à l'article 239 ter de ce code, elle ait pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente. Dans ce cas, les bénéfices qu'elle réalise sont soumis à l'impôt sur le revenu entre les mains des associés, lesquels sont réputés avoir personnellement réalisé chacun une part des bénéfices, proportionnelle à leurs droits dans la société »*.

Le Conseil d'État avait ensuite considéré : *« Soulève une question présentant un caractère sérieux le moyen tiré de ce que, en tant qu'elles excluent du dispositif de faveur qu'elles instituent les plus-values dégagées lors d'une cession réalisée au profit d'une société soumise au régime de l'article 239 ter du même code, ces dispositions [celles du paragraphe I de l'article 210 F] portent atteinte aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques qui résultent respectivement des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 »*.

Il avait donc renvoyé au Conseil constitutionnel *« la question de la conformité à la Constitution des dispositions du I de l'article 210 F du code général des impôts en tant que, dans leur rédaction issue de l'article 36 de la loi du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, elles excluent du dispositif de faveur qu'elles instituent les plus-values dégagées lors d'une cession réalisée au profit d'une société soumise au régime de l'article 239 ter du même code »*.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

La société requérante, rejointe par la société intervenante, reprochait à ces dispositions de limiter de façon injustifiée le bénéfice du taux réduit d'impôt sur les sociétés sur la plus-value dégagée lors de la cession de locaux à usage de bureaux ou à usage commercial en vue de leur transformation en logements. Selon elle, lorsque le cessionnaire des locaux n'était pas au nombre des organismes mentionnés au b ou au c du paragraphe I de l'article 210 F du CGI, le cédant ne pouvait bénéficier de ce taux réduit que si le cessionnaire était une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés. L'objectif du législateur étant de développer l'offre de logement, une telle condition, fondée sur le régime fiscal du cessionnaire, était, selon la société requérante, sans rapport avec la capacité de ce dernier à réaliser les travaux de transformation des locaux. Cette condition excluait ainsi du champ de l'avantage fiscal les plus-values de cessions réalisées au profit de personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés, telles que, en particulier, les sociétés civiles de construction-vente, alors même que leur objet est de construire des immeubles en vue de la vente. La société en déduisait que le

législateur avait retenu un critère ni objectif ni rationnel et institué une différence de traitement injustifiée entre les cédants, selon que le cessionnaire des locaux était ou non assujéti à l'impôt sur les sociétés. Il en résultait selon elle une méconnaissance des principes d'égalité devant les charges publiques et devant la loi.

Au regard de ces griefs, le Conseil a considéré que la QPC portait uniquement sur les mots « *soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun* » figurant au a du paragraphe I de l'article 210 F du CGI (paragr. 3).

A. – La jurisprudence constitutionnelle relative aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

* Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *La loi [...] doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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* »²⁰.

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* ». Sur le fondement de ces dispositions, le Conseil constitutionnel considère « *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. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »²¹.

* Lorsqu'il examine la conformité à ces principes d'une loi établissant un avantage fiscal en faveur d'un secteur économique ou de certains contribuables, le Conseil constitutionnel juge que « *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à*

²⁰ Cf. par exemple : décision n° 2019-782 QPC du 17 mai 2019, Mme Élise D. (*Déductibilité de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune des dettes du redevable à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées*), paragr. 8.

²¹ Cf. par exemple : décision n° 2019-824 QPC du 31 janvier 2020, M. Thierry A. (*Régime fiscal de la prestation compensatoire*), paragr. 6.

ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés »²², sous réserve qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques²³.

D'une manière plus générale, qu'il se fonde sur l'article 6 ou sur l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil veille, au regard du but visé par le législateur, à la rationalité de la différence de traitement instaurée (égalité devant la loi) ou des critères de différenciation retenus (égalité devant les charges publiques).

Par exemple, dans sa décision n° 2019-814 QPC du 22 novembre 2019, il a validé la limitation du bénéficiaire d'un crédit d'impôt aux sociétés dont les associés ont intégralement libéré le capital social qu'ils ont souscrit : *« même si toutes les catégories de sociétés commerciales ne sont pas soumises à une exigence de montant minimal de capital social, le critère retenu par le législateur, qui repose sur les prévisions et les engagements des associés, n'est pas manifestement inapproprié à l'objectif poursuivi par le législateur »*²⁴.

De même, dans sa décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019, il a jugé : *« Il ressort des travaux parlementaires que le législateur a entendu diriger le subventionnement public des dépenses en faveur de la rénovation énergétique des logements vers les ménages les plus susceptibles de renoncer à de tels travaux pour des motifs financiers. Ainsi, en soumettant le bénéficiaire du crédit d'impôt à une condition de ressources, il s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en lien avec l'objectif poursuivi. Dès lors, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté »*²⁵.

Dans d'autres cas, au contraire, le Conseil constitutionnel a estimé que la distinction opérée par le législateur n'était pas cohérente et rationnelle, ou pas justifiée, au regard du but poursuivi. Il a ainsi jugé, par exemple :

– que les critères selon lesquels l'indemnité compensatrice versée à l'occasion de la cessation d'activité d'un agent général d'assurances faisant valoir ses droits à la retraite bénéficie d'un régime d'exonération méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques. Dans la mesure où le législateur avait entendu favoriser la poursuite de l'activité exercée, en exigeant que le repreneur la poursuive dans les mêmes locaux, alors qu'il n'y a pas de lien entre la poursuite

²² Décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011, *Société Unilever France (Taux de TVA sur la margarine)*, cons. 3.

²³ Décision n° 2018-777 DC du 28 décembre 2018, *Loi de finances pour 2019*, paragr. 25.

²⁴ Décision n° 2019-814 QPC du 22 novembre 2019, *Société Prato Corbara (Conditions d'octroi du crédit d'impôt au titre de certains investissements réalisés en Corse)*, paragr. 8.

²⁵ Décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019, *Loi de finances pour 2020*, paragr. 11.

de l'activité d'agent général d'assurances, qui consiste en la gestion d'un portefeuille de contrats d'assurances, et le local où s'exerce cette activité, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction des buts qu'il s'est proposé²⁶. Puis, à nouveau saisi, il a jugé qu'en conditionnant l'exonération d'impôt sur le revenu à la reprise de l'activité par un nouvel agent général d'assurances exerçant à titre individuel, le législateur ne s'est pas non plus fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but visé²⁷ ;

– qu'une exonération de la cotisation foncière des entreprises pouvait, afin de favoriser l'investissement public dans les infrastructures portuaires, être instituée aux profit des seules personnes publiques assurant elles-mêmes la gestion d'un port et des seules sociétés à qui elles ont confié cette gestion et dont elles détiennent une part significative du capital. Toutefois, en s'appliquant aux sociétés d'économie mixte, les dispositions contestées excluaient « *de leur champ d'application d'autres sociétés susceptibles de gérer un port [...] dont le capital peut être significativement, voire totalement, détenu par des personnes publiques. Tel est le cas en particulier des sociétés publiques locales, dont les collectivités territoriales ou leurs groupements détiennent la totalité du capital. En excluant de telles sociétés du bénéfice de l'exonération, le législateur a, compte tenu de l'objectif qu'il s'est assigné, méconnu les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques* »²⁸.

B. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a contrôlé les dispositions contestées au regard du principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789.

Après avoir énoncé sa formulation de principe en la matière (paragr. 4) et exposé le cadre d'application de l'avantage fiscal qui était en cause (paragr. 5), il a indiqué le but que s'était donné le législateur en adoptant ces dispositions : « *En instituant un taux réduit d'imposition des plus-values de cession de locaux professionnels en vue de leur transformation en locaux à usage d'habitation, le législateur a entendu favoriser la création de logements* » (paragr. 6).

Le Conseil constitutionnel a ensuite examiné si, au regard d'un tel but, le critère retenu par le législateur était objectif et rationnel.

²⁶ Décision n° 2016-587 QPC du 14 octobre 2016, *Époux F. (Exonération d'impôt sur le revenu de l'indemnité compensatrice de cessation de mandat d'un agent général d'assurances)*, paragr. 5 à 7.

²⁷ Décision n° 2017-663 QPC du 19 octobre 2017, *Époux T. (Exonération d'impôt sur le revenu de l'indemnité compensatrice de cessation de mandat d'un agent général d'assurances II)*, paragr. 6 à 9.

²⁸ Décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018, *Société d'exploitation de moyens de carénage (Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises)*, paragr. 9.

À cet égard, le Conseil a souligné que le bénéfice du taux réduit d'imposition de la plus-value réalisée par le cédant était dépendant du régime fiscal du cessionnaire. Ce taux réduit est ainsi exclu « *lorsque la cession a été réalisée au profit d'une personne morale non soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés et qui n'est pas non plus autorisée à opter en faveur de son assujettissement à cet impôt* » (paragr. 7). Tel est par exemple le cas des sociétés civiles de construction-vente. De même, la cession réalisée au profit d'une société en nom collectif ou en commandite simple, dans laquelle, en principe, chacun des associés est personnellement soumis à l'impôt (article 8 du CGI), n'ouvre pas droit à ce taux réduit d'imposition, alors qu'il est applicable lorsque le cessionnaire, de même forme sociale, a opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (même paragr.).

Or, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il n'y avait pas de lien entre le régime fiscal du cessionnaire et sa capacité à respecter son engagement de transformer en logements les locaux cédés. « *Par conséquent, en réservant l'application de l'avantage fiscal aux plus-values de cessions réalisées au profit d'une personne morale "soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun", excluant ainsi d'autres personnes morales tout autant susceptibles de transformer les locaux cédés en locaux à usage d'habitation, en particulier les sociétés civiles de construction-vente, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction du but de création de logements qu'il s'est proposé* » (paragr. 8). Par les termes « *en particulier* », la décision signale ainsi qu'il manque au moins les SCCV à la liste des cessionnaires²⁹ et que, pour que le dispositif incitatif soit cohérent et rationnel, il conviendrait d'y faire également figurer les autres personnes morales pour lesquelles aucun motif ne justifie leur exclusion.

Le Conseil en a conclu que les dispositions contestées méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques et les a déclarées contraires à la Constitution (paragr. 9).

S'agissant des effets dans le temps de cette déclaration d'inconstitutionnalité, le Conseil constitutionnel a indiqué que les dispositions déclarées contraires à la Constitution, dans leur rédaction contestée, n'étaient plus en vigueur (paragr. 11). Il a ensuite jugé que « *la déclaration d'inconstitutionnalité est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de la présente décision* » (paragr. 12).

²⁹ Ce qui, comme indiqué plus haut (I.A.2.), n'est plus le cas dans le droit en vigueur (d du paragraphe I de l'article 210 F du CGI).