

Décision n° 2020-854 QPC
du 31 juillet 2020

(Société Beraha)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 10 juin 2020 par le Conseil d'État (décision n° 439457 du 9 juin 2020), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour la société Beraha par Me Laurent Roustouil, avocat au barreau de Marseille. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2020-854 QPC. Elle est 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, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 26 juin 2020 ;
- les observations en intervention présentées pour la société ICA par Me Jean-Jacques Calderini, avocat au barreau de Bordeaux, enregistrées le même jour ;

– les observations présentées pour la société requérante par Me Roustouil, enregistrées le 3 juillet 2020 ;

– les secondes observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le même jour ;

– les secondes observations présentées pour la société intervenante par Me Calderini, enregistrées le même jour ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Augustin Tempo, avocat au barreau de Marseille, pour la société requérante, Me Calderini et Me Damien Barré, avocat au barreau de Bordeaux, pour la société intervenante, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 21 juillet 2020 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. Le paragraphe I de l'article 210 F du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2013 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les plus-values nettes dégagées lors de la cession d'un local à usage de bureau ou à usage commercial par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux mentionné au IV de l'article 219 lorsque la cession est réalisée au profit :

« a) D'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;

« b) D'une société 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, d'une société civile de placement immobilier dont les parts sociales ont été offertes au public, d'une filiale mentionnée au premier alinéa du II de l'article 208 C, d'une société mentionnée au III bis du même article 208 C ou d'une société agréée par l'Autorité des marchés financiers et ayant 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 morales mentionnées à l'article 8 et aux 1, 2 et 3 de l'article 206 dont l'objet social est identique ;

« c) D'un organisme d'habitations à loyer modéré, d'une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, de l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation, des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements mentionnés au 4° de l'article L. 351-2 du même code ou d'un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 dudit code.

« Pour l'application du premier alinéa, les locaux à usage de bureaux s'entendent, d'une part, des bureaux proprement dits et de leurs dépendances immédiates et indispensables destinés à l'exercice d'une activité de quelque nature que ce soit et, d'autre part, des locaux professionnels destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif. Les locaux à usage commercial s'entendent des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal.

« Le présent I ne s'applique pas aux cessions réalisées entre un cédant et un cessionnaire qui ont entre eux des liens de dépendance, au sens du 12 de l'article 39 ».

2. La société requérante, rejointe par la société intervenante, reproche 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. En effet, lorsque le cessionnaire des locaux n'est pas au nombre des organismes mentionnés au b ou au c du paragraphe I de l'article 210 F du code général des impôts, le cédant ne peut bénéficier de ce taux réduit que si le cessionnaire est 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, serait sans rapport avec la capacité de ce dernier à réaliser les travaux de transformation des locaux. Cette condition exclut 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. Ce faisant, le législateur aurait retenu un critère qui ne serait ni objectif ni rationnel et institué une différence de traitement injustifiée entre les cédants, selon que le cessionnaire des locaux est ou non assujéti à l'impôt sur les sociétés. Il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant les charges publiques et devant la loi.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte 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 code général des impôts.

– Sur le fond :

4. Aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

5. Le paragraphe I de l'article 210 F du code général des impôts prévoit que la plus-value dégagée lors de la cession, par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, d'un local à usage de bureaux ou à usage commercial peut être soumise à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 19 %, mentionné au paragraphe IV de l'article 219 du même code, lorsque cette cession est réalisée au profit de certaines personnes morales. Parmi ces dernières figurent, aux termes des dispositions contestées, les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. En application du paragraphe II de l'article 210 F, le bénéfice de cet avantage fiscal est subordonné à l'engagement pris par le cessionnaire de 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.

6. 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.

7. Toutefois, les dispositions contestées font dépendre du régime fiscal du cessionnaire le bénéfice, par le cédant, de ce taux réduit d'imposition. Ainsi, par exemple, l'application de ce taux réduit est exclue

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. Tel est le cas notamment, en application des articles 239 et 239 *ter* du code général des impôts, des sociétés civiles de construction-vente, qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente. De même, l'application de ce taux réduit est exclue lorsque le cessionnaire est une société en nom collectif ou en commandite simple, dans lesquelles, en principe, chacun des associés est personnellement soumis à l'impôt, alors qu'un cessionnaire de même forme sociale mais ayant, quant à lui, opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ouvre droit au bénéfice de ce taux réduit.

8. Or, il n'y a 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.

9. Dès lors, les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques. Sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, elles doivent donc être déclarées contraires à la Constitution.

– Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

10. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « *Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause* ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la

disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration. Ces mêmes dispositions réservent également au Conseil constitutionnel le pouvoir de s'opposer à l'engagement de la responsabilité de l'État du fait des dispositions déclarées inconstitutionnelles ou d'en déterminer les conditions ou limites particulières.

11. En premier lieu, les dispositions déclarées contraires à la Constitution, dans leur rédaction contestée résultant de la loi du 29 décembre 2013, ne sont plus en vigueur.

12. En second lieu, la déclaration d'inconstitutionnalité est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de la présente décision.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – 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 code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, sont contraires à la Constitution.

Article 2. – La déclaration d'inconstitutionnalité de l'article 1^{er} prend effet dans les conditions fixées aux paragraphes 11 et 12 de cette décision.

Article 3. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 30 juillet 2020, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, M. Alain JUPPÉ, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET et Michel PINAULT.

Rendu public le 31 juillet 2020.