

Les dispositions du I de l'article 210 F du CGI, instituant un régime de faveur, sont déclarées non-conformes à la Constitution

Laurine Dominici

► **To cite this version:**

Laurine Dominici. Les dispositions du I de l'article 210 F du CGI, instituant un régime de faveur, sont déclarées non-conformes à la Constitution . Lexbase hebdo - Edition fiscale, 2020, pp.1-4. hal-03202018

HAL Id: hal-03202018

<https://hal-amu.archives-ouvertes.fr/hal-03202018>

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

[Jurisprudence] Les dispositions du I de l'article 210 F du CGI, instituant un régime de faveur, sont déclarées non-conformes à la Constitution

Réf. : Cons. const., décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020 ([N° Lexbase : A89613RC](#))

N4579BYA



par Laurine Dominici, Doctorante contractuelle chargée de mission d'enseignement - Université d'Aix-Marseille - Centre d'Études fiscales et financières EA 891, le 23-09-2020

Le Conseil constitutionnel a jugé, dans une décision du 31 juillet 2020, qu'il n'y a pas de lien entre le régime fiscal du cessionnaire et sa capacité à respecter son engagement de transformer en logement les locaux cédés. Dès lors, le Conseil a prononcé une non-conformité totale des dispositions contestées.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a été saisi le 10 juin 2020 par le Conseil d'État (CE 8° et 3° ch.-r., 9 juin 2020, n° 439457, inédit au recueil Lebon [N° Lexbase : A15593N3](#)), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution [N° Lexbase : L5160IBQ](#)), d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour la société Beraha. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2020-854 QPC. Cette dernière 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 ([N° Lexbase : L6214LUP](#)), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013^[1].

Dans le cadre de la décision étudiée, le Conseil constitutionnel devait s'interroger sur la question de savoir si les dispositions du I de l'article 210 F du CGI, dans leur rédaction résultant de la loi de finances rectificative pour 2013, du fait 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 CGI ([LXB=]), portent atteinte aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques ? Autrement dit, **il est ici question d'examiner la constitutionnalité des dispositions du I de l'article 210 F du CGI dans la mesure où ces dernières excluent du dispositif de faveur qu'elles instituent les plus-values dégagées lors d'une cession réalisée au profit d'une société civile de construction-vente (régie par l'article 239 ter du CGI).**

Par une décision du 31 juillet dernier, le Conseil constitutionnel a estimé que les dispositions contestées méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques. Ce dernier a donc, 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 sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2013.

Les dispositions contestées, objet de la présente QPC, octroient un avantage fiscal sous conditions, et notamment l'une d'elles tenant à la personne du cessionnaire (I). En excluant certaines sociétés du dispositif de faveur, le Conseil constitutionnel a en conséquence, déclaré non-conformes à la Constitution les dispositions en causes (II).

I - L'octroi d'un avantage fiscal sous conditions

Le législateur, en instaurant cet avantage fiscal, a comme objectif de développer l'offre de logement **A**). Or, le champ d'application de l'avantage fiscal créé par ce dernier se voit être remis en question, en raison des conditions nécessaires pour pouvoir en bénéficier, et notamment celle tenant à la personne du cessionnaire **B**).

A - Une fiscalité incitative : le développement de l'offre de logement

La loi n°2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 [2] a inséré un article 210 F au sein du Code général des impôts. Ce dernier permet de soumettre à un taux réduit à 19% au lieu de 33,33 % d'impôt sur les sociétés (IS) les plus-values nettes dégagées lors de la cession d'un local à usage de bureaux ou à usage commercial.

Au travers des dispositions de l'article 210 F du CGI, le législateur avait comme objectif, de développer l'offre de logement en facilitant la transformation en locaux à usage d'habitation de locaux initialement destinés à des usages différents [3]. Cette disposition en accordant un avantage fiscal au cédant, entre dans le champ de la « fiscalité incitative ». Ce type de fiscalité peut se définir comme des mesures fiscales ayant pour vocation d'orienter le comportement des contribuables, aussi bien particuliers qu'entreprises, dans un sens déterminé. L'objectif premier n'est donc pas ici celui du rendement. La mesure peut être aussi bien positive que négative. Si cette dernière est négative on parlera dans ce cas de « fiscalité désincitative » ou « dissuasive ». Le but étant alors de décourager certains comportements [4].

Ajoutons que cet article est venu remplacer l'article 210 E du CGI dont le but était de favoriser le développement de sociétés foncières [5]. Le législateur a estimé que cet objectif avait été atteint, c'est donc pour cette raison qu'il y a eu en 2011 une évolution de ce dispositif incitatif [6].

Originellement, ce dispositif de faveur devait être d'une durée limitée, or le législateur l'a régulièrement prolongé. Il est de ce fait relativement délicat de comprendre ce dispositif si l'on ne revient pas sur l'origine de cet article [7]. Dans le cadre de la décision commentée, il s'agit de la version issue de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013. L'objectif recherché par le législateur demeure le même, c'est-à-dire favoriser la création de logements. Ce point est d'ailleurs rappelé dans le considérant 6 de la décision étudiée qui dispose qu'« 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 ».

Bien que le législateur ait fait évoluer ce mécanisme d'incitation fiscale dans le but d'augmenter l'offre de logement, il n'en demeure pas moins que le champ d'application de l'avantage fiscal pose de nombreuses questions, et notamment en raison des conditions requises pour pouvoir y prétendre.

B - Le champ d'application de l'avantage fiscal en question

Pour se prévaloir de l'avantage fiscal prévu par l'article 210 F du CGI, il est nécessaire de répondre aux trois conditions mentionnées dans la présente disposition. Si les trois sont remplies, le cédant peut bénéficier d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés sur les plus-values réalisées lors de la cession d'un local à usage de bureaux ou à usage commercial. La première condition est relative aux locaux cédés, ces derniers doivent être à usage de bureaux ou à usage commercial. La deuxième est relative à la qualité du cessionnaire des locaux, c'est cette condition qui va nous intéresser dans le cadre de ce commentaire de décision. La dernière condition est l'engagement, par le cessionnaire, de transformer la destination des locaux, c'est-à-dire que la société cessionnaire doit s'engager à transformer le local acquis en local à usage d'habitation.

Comme il a déjà été rappelé dans ce commentaire, le Conseil constitutionnel devait étudier la conformité à la Constitution du paragraphe I de l'article 210 F du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi de finances rectificative pour 2013. Ce point est fondamental, d'où la nécessité d'y revenir régulièrement. Le point de départ du litige, tel que mentionné au considérant 5 de l'arrêt du Conseil d'État du 9 juin 2020 précité est né : « de ce que l'Administration a remis en cause, chez la société Beraha, qui est soumise à l'impôt sur les sociétés, le bénéfice du taux réduit prévu au IV de l'article 219 du CGI pour l'imposition de la plus-value que cette société a dégagée lors de la cession, le 30 juin 2015, de locaux à usage de bureaux, au motif que la société cessionnaire, qui s'était engagée à les transformer en locaux à usage d'habitation, ne relevait d'aucune des catégories mentionnées aux a, b et c du I de l'article 210 F du même Code. Notamment, elle n'avait pas le caractère d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, dès lors qu'il s'agissait d'une société civile de construction-vente régie par l'article 239 ter du CGI ». Certainement, le législateur a manifesté sa volonté d'élargir le champ d'application de ce dispositif incitatif en prenant en compte, parmi les sociétés cessionnaires, des personnes morales soumises à l'IS. Pour autant, il n'en demeure pas moins que cette extension présente aussi des limites. En effet, dans ce litige on s'intéresse notamment aux sociétés civiles de construction-vente (CGI, art. 239 ter) dans la mesure où ces dernières sont exclues du régime de l'IS : elles n'y sont pas soumises de plein droit et ne peuvent pas non plus opter en sa faveur [8]. Ainsi, la deuxième condition relative à la qualité du cessionnaire se trouve être au cœur du litige. En effet, cette condition exclue du champ de l'avantage fiscal, comme cela est exprimé dans le considérant 2 de la décision étudiée : « les plus-values de cessions réalisées au profit de personnes morales non soumises à l'IS, 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 ». Ainsi donc, les dispositions en causes font dépendre du régime fiscal du cessionnaire le bénéfice, par le cédant, de ce taux réduit d'imposition (considérant 7).

Par conséquent, en excluant d'autres personnes morales tout autant susceptibles de transformer les locaux cédés en locaux à usage d'habitation, et en particulier les sociétés civiles de construction-vente, le Conseil constitutionnel a estimé que les dispositions faisant l'objet de la présente QPC n'étaient pas conformes à la Constitution.

II - Non-conformité des dispositions excluant du dispositif de faveur certaines sociétés

Les dispositions contestées ont été déclarées non-conformes à la Constitution dans la mesure où le dispositif de faveur prévu par ces dernières, ne répond pas à un critère objectif et rationnel (A). En conséquence, le Conseil constitutionnel a estimé que les

dispositions en causes méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques (**B**).

A - Un dispositif de faveur ne répondant pas à un critère objectif et rationnel

Il a été mentionné plus haut, dans le présent commentaire, qu'en instaurant cet avantage fiscal, le législateur a pour but de favoriser la création de logements. Il semblerait donc légitime de penser que lorsque la société cessionnaire est une société civile de construction-vente, le cédant puisse bénéficier du taux réduit d'imposition. En effet, les sociétés civiles de construction-vente constituent une sous-catégorie particulière des sociétés civiles immobilières. Ainsi, conformément à 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 » [9]. Or, les dispositions contestées, dans leur rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2013, exclue ce type de sociétés. On ne peut donc pas comprendre le choix du législateur compte tenu du fait que l'objet des sociétés civiles de construction-vente est de construire des immeubles en vue de la vente. Les requérants ont donc soulevé et ce à juste titre, que la condition fondée sur le régime fiscal du cessionnaire est sans rapport avec la capacité de ce dernier à réaliser les travaux de transformation des locaux (considérant 2). Pour justifier l'exclusion dans le champ de la mesure des sociétés civiles de construction-vente : « on ne peut affirmer que la contribution des SCCV à la construction de logements serait marginale » [10], il est par conséquent encore plus délicat de concevoir le raisonnement du législateur.

Dans la décision commentée, au considérant 5, le Conseil constitutionnel a énoncé le cadre d'application de l'avantage fiscal, ensuite il a rappelé le but poursuivi par le législateur au travers de l'instauration de ces dispositions (considérant 6). Pour vérifier la constitutionnalité du dispositif, le Conseil s'est posé la question de savoir si le critère retenu par le législateur était objectif et rationnel au regard du but recherché (favoriser la création de logements). Il a donc pu relever que le bénéfice du taux réduit d'imposition de la plus-value réalisée par le cédant était dépendant du régime fiscal du cessionnaire. Or ce n'est pas seulement une question du régime fiscal de la société cessionnaire, car en effet, rien ne peut garantir le respect de son engagement. Par conséquent, le Conseil a jugé dans le considérant 8 : « qu'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 particuliers les SCCV, 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 ». Il n'y avait donc aucun motif pouvant justifier l'exclusion des sociétés civiles de construction-vente.

En excluant les SCCV, le Conseil constitutionnel en a conclu que les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques et a donc prononcé leur inconstitutionnalité.

B - Des dispositions méconnaissant le principe d'égalité devant les charges publiques

En l'espèce, la société requérante estimait 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'IS. Ainsi, de telles dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant les charges publiques prévu par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 (LXB=L1360A9A), et devant la loi prévue par l'article 6 de la même déclaration. Dès lors que le Conseil constitutionnel apprécie la conformité, au regard des articles 6 et 13 de la DDHC, d'une loi établissant un avantage fiscal en faveur d'un secteur économique ou de certains contribuables, ce dernier estime que « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à 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 » [11], sous réserve qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques [12].

Il est intéressant de soulever que dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a examiné la constitutionnalité des dispositions contestées uniquement au regard du principe d'égalité devant les charges publiques (considérant 4). Nous pouvons constater ceci dans le considérant 9 de la décision où le Conseil estime, qu'il n'est pas nécessaire d'examiner le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant la loi pour déclarer les dispositions non-conformes à la Constitution. Une remarque du Conseil constitutionnel aurait été non seulement nécessaire mais aussi appréciable pour ce qui concerne la différence de traitement entre les cédants. Notons d'ailleurs que la QPC a été soulevée par un cédant et non par un cessionnaire. C'est un point déjà important d'admettre que le critère retenu n'est ni objectif ni rationnel ; mais alors pourquoi ne pas mentionner également que la différence de traitement entre les cédants n'est pas en rapport avec l'objet de la loi établie par le législateur ? L'article 6 de la DDHC n'a même pas été cité dans la décision, ce qui peut être assez regrettable dans la mesure où le Conseil aurait eu matière à développer cet élément.

A propos de l'examen par le Conseil des dispositions contestées au regard de l'article 13 de la DDHC, des développements supplémentaires auraient été opportuns. Nous pouvons quand même saluer la décision prise par le Conseil constitutionnel en déclarant les dispositions non-conformes à la Constitution.

En ce qui concerne les effets dans le temps de la décision, le Conseil rappelle au considérant 11 de la décision commentée, que les dispositions déclarées contraires à la Constitution ne sont plus en vigueur. Il a ajouté au considérant suivant que : « la déclaration d'inconstitutionnalité est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de la publication de la présente décision ».

vigueur mais surtout parce qu'il y a eu une évolution dans la législation fiscale. Au départ, comme il a été mentionné plus haut, ce dispositif incitatif avait vocation à être temporaire ; pour autant il a sans cesse été prolongé. En effet, l'article 25 de la loi de finances pour 2018 [13] a étendu le champ d'application de l'article 210 F du CGI aux cessions réalisées au profit de sociétés civiles de construction-vente bénéficiant du régime fiscal prévu à l'article 239 ter du CGI. L'extension du dispositif à cette catégorie de cessionnaires a pu être appliqué aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018. Cette inclusion récente dans le champ des cessionnaires était plus que nécessaire pour rendre le dispositif cohérent. Si le législateur souhaitait favoriser le développement de l'offre de logement, ces sociétés auraient dû entrer dans le champ d'application du dispositif dès le départ.

[1] Loi n° 2013-1279, du 29 décembre 2013, de finances rectificative pour 2013 ([N° Lexbase : L7404IYU](#)).

[2] Loi n° 2011-1978, du 28 décembre 2011, de finances rectificative pour 2011 ([N° Lexbase : L4994IRE](#)).

[3] « Exclusion du taux réduit d'IS des plus-values de cession de locaux à une société civile de construction-vente : renvoi d'une QPC », RDF, 2020, n° 27, comm. 295.

[4] Voir sur le [site](#) du Conseil d'État.

[5] Commentaire de la décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020, p. 3

[6] Voir le rapport n°4006 (Assemblée nationale-XIII^{ème} législature) de M. le député Gilles Carrez, fait au nom de la commission des finances, déposé le 23 novembre 2011, pp. 221-224.

[7] Voir en ce sens le dossier documentaire relatif à la décision n°2020-854 QPC sur le site du Conseil constitutionnel.

[8] Commentaire de la décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020, pp. 4-5.

[9] Commentaire de la décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020, p. 5.

[10] CE 8^o et 3^o ch.-r., 9 juin 2020, n° 439457 précité.

[11] Cons. const., décision n° 2011-121 QPC, du 29 avril 2011, cons.3 ([N° Lexbase : A2797HPB](#)).

[12] Cons. const. décision n° 2018-777 DC, du 28 décembre 2018, cons.25 ([N° Lexbase : A8393YRB](#)).

[13] Loi n° 2017-1837, du 30 décembre 2017, de finances pour 2018 ([N° Lexbase : L7952LHY](#)).

© Reproduction interdite, sauf autorisation écrite préalable