



## Commentaire

Décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017

*Époux B.*

*(Exonération des plus-values de cession de logements par des non résidents)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 31 juillet 2017 par le Conseil d'État (décision n° 411546 du 28 juillet 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. et Mme Gilles B. portant sur le 1° du paragraphe II de l'article 244 *bis* A et sur le 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

### **I. – Les dispositions contestées**

#### **A. – Historique et objet des dispositions contestées**

##### **1. – Le régime fiscal des plus-values immobilières des résidents fiscaux**

\* La loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité a institué un régime d'imposition généralisée des plus-values de cession de meubles et immeubles réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

Le principe de l'imposition des plus-values immobilières à l'impôt sur le revenu (IR), qui trouve son origine dans cette loi, est fixé au paragraphe I de l'article 150 U du CGI.

\* L'assiette de l'imposition est déterminée après l'application d'un abattement pour durée de détention (art. 150 VC du CGI).

\* L'IR est liquidé, en l'état du droit, au taux forfaitaire de 19 %.

\* Toutefois, dès l'origine, le législateur a prévu un certain nombre d'exonérations.

Sont ainsi exonérées, en vertu de l'article 150 U :

– la plus-value de cession de « *la résidence principale du cédant au jour de la cession* » (1° du paragraphe II) ;

Pour l'application de cette exonération, le Conseil d'État juge de manière constante qu'un immeuble ne perd pas sa qualité de résidence principale du cédant au jour de la cession du seul fait que celui-ci a libéré les lieux avant ce jour, à condition que le délai pendant lequel l'immeuble est demeuré inoccupé puisse être regardé comme normal, et qu'il en va ainsi lorsque le cédant a accompli les diligences nécessaires pour mener à bien cette vente dans les meilleurs délais à compter de la date prévisible du transfert de sa résidence habituelle dans un autre lieu (CE, 7 mai 2014, n° 356328, *SCI La Lieutenance*).

– la plus-value de la première cession d'un logement lorsque le cédant n'a pas été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession ; l'exonération est limitée à la fraction du prix de cession remployé à l'acquisition d'une résidence principale (1° *bis* du paragraphe II) ;

– sous certaines conditions, la plus-value de cession de l'ancienne résidence principale des personnes âgées hébergées en maison de retraite ou des personnes handicapées accueillies en foyer d'accueil (1° *ter* du paragraphe II) ;

– la plus-value de cession d'un logement par un non résident fiscal (2° du paragraphe II) (présentée *infra* en page 4) ;

– la plus-value de cession de biens constituant les dépendances immédiates et nécessaires de la résidence principale (3° du paragraphe II) ;

– la plus-value réalisée lors de l'expropriation d'un bien immobilier, sous condition de remploi de l'intégralité de l'indemnité dans l'achat d'un bien immobilier (4° du paragraphe II) ;

– la plus-value d'échange réalisée dans le cadre de certains remboursements urbains ou d'opérations d'aménagement foncier agricole ou forestier (5° du paragraphe II) ;

– la plus-value de cession d'un montant inférieur ou égal à 15 000 euros (6° du paragraphe II) ;

- la plus-value de cession d'un immeuble destiné au logement social (7° et 8° du paragraphe II) ;
- la plus-value de cession d'un droit de surélévation d'un immeuble existant (9° du paragraphe II) ;
- la plus-value de cession d'un bien immobilier, autre que la résidence principale, par les retraités et les invalides de condition modeste, sous condition de fortune et de revenus (paragraphe III).

\* Les plus-values immobilières sont également soumises aux contributions sociales. L'assiette des contributions sociales est déterminée après application d'un abattement pour durée de détention, qui fonctionne selon une cadence différente de celle prévue pour l'IR.

Les exonérations d'IR emportent exonération de contributions sociales.

## **2. – Le régime fiscal des plus-values immobilières des non-résidents fiscaux**

\* Les plus-values immobilières réalisées par les non-résidents fiscaux font l'objet d'un régime d'imposition différent. Elles sont soumises à un prélèvement spécifique prévu par le 1 du paragraphe I de l'article 244 *bis* A du CGI, qui s'applique notamment aux plus-values réalisées par « *Les personnes physiques, qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B<sup>1</sup>* » (a du 2 du paragraphe I de l'article 244 *bis* A).

En application du quatrième alinéa du 1 du paragraphe I de l'article 244 *bis* A, le prélèvement s'applique actuellement au taux de 19 %, fixé à l'article 200 B du CGI, pour certains contribuables mentionnés au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 244 *bis* A, en particulier les personnes physiques. Il est alors libératoire de l'IR, en application du premier alinéa du paragraphe V de l'article 244 *bis* A.

En application du premier alinéa du 1 du paragraphe I de ce même article 244 *bis* A, il s'applique au taux de 33,1/3 %, fixé par le deuxième alinéa de l'article 219 du CGI, pour les contribuables mentionnés au premier alinéa du même paragraphe I, en particulier les personnes morales soumises à l'impôt sur les

---

<sup>1</sup> Article 4 B du CGI : « 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : / a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; / b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; / c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. [...] ».

sociétés. Il est alors imputable sur cet impôt, en application du second alinéa du paragraphe V de l'article 244 *bis* A.

\* En vertu du paragraphe II de cet article 244 *bis* A, les plus-values immobilières réalisées par les non résidents, lorsqu'il s'agit de contribuables soumis à l'IR, bénéficient de certaines des exonérations susmentionnées prévues pour les résidents : « *Lorsque le prélèvement mentionné au I est dû par des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, les plus-values sont déterminées selon les modalités définies : / 1° Au I et aux 2° à 9° du II de l'article 150 U, aux II et III de l'article 150 UB et aux articles 150 V à 150 VD* ».

Ce renvoi exclut cependant plusieurs des exonérations applicables aux résidents fiscaux, notamment celle relative à la résidence principale. Mme Émilie Bokdam-Tognetti relevait ainsi, dans ses conclusions sous la décision de renvoi de la QPC, que « *ce renvoi limité aux 2° à 9° du II de l'article 150 U du CGI a pour effet d'exclure l'application du 1° de ce II, qui exonère les plus-values de cession d'immeubles qui constituent la résidence principale du cédant au jour de la cession* »<sup>2</sup>.

\* En revanche, ce renvoi a pour effet de rendre applicable le 2° du paragraphe II de l'article 150 U du CGI, qui institue une exonération spécifique aux plus-values immobilières réalisées par certains non résidents fiscaux.

Cette exonération spécifique, qui s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession d'un logement situé en France, est subordonnée au respect de plusieurs conditions relatives au cédant ou à la cession :

– les conditions relatives au cédant sont les suivantes : le cédant doit être une personne physique ; il doit être ressortissant d'un État membre de l'Union européenne (UE), notamment la France, ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (Islande, Liechtenstein et Norvège)<sup>3</sup> ; il ne doit pas être résident en France, au sens fiscal ; il doit avoir été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque avant la cession ;

---

<sup>2</sup> CE, 28 juill. 2017, n° 411546, *M. et Mme Boussac*, concl. Émilie Bokdam-Tognetti : *Droit fiscal* 2017, n° 37, comm. 441.

<sup>3</sup> Cette exonération était initialement réservée aux Français domiciliés hors de France. La loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 l'a étendue aux ressortissants des États membres de l'Union européenne. La loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 l'a étendue aux ressortissants des autres États parties à l'espace économique européen.

– les conditions relatives à la cession sont les suivantes : elle doit intervenir au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France, ou porter sur un bien dont le cédant a la libre disposition depuis au moins le 1<sup>er</sup> janvier de l’année précédant celle de la cession.

Cette exonération est limitée à une résidence par contribuable et au montant de 150 000 euros de plus value nette imposable par personne. Ce plafond a été introduit par la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, en contrepartie de l’élargissement de l’exonération au cas où le logement est mis en location (la condition de libre disposition du bien étant supprimée lorsque la cession intervient dans les cinq ans du départ de France). À cette occasion, le rapporteur général de la commission des finances de l’Assemblée nationale a présenté cette exonération spécifique comme applicable au cas où le bien immobilier « *est conservé en France et assimilable à une résidence principale* »<sup>4</sup>. Ce plafond s’apprécie après prise en compte de l’abattement pour durée de détention, calculé comme en matière d’IR. Au-delà, la plus-value est soumise au prélèvement spécifique, ainsi qu’aux contributions sociales.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

Les requérants ont vendu, en février 2014, l’appartement situé en France qui constituait leur résidence principale jusqu’à leur installation à l’étranger, intervenue à la fin de l’année 2013. Ils ont acquitté le prélèvement forfaitaire et les prélèvements sociaux, puis demandé la restitution de ces sommes, en réclamant le bénéfice de l’exonération prévue au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l’article 150 U du CGI, en faisant valoir que le bien vendu constituait leur résidence principale jusqu’à leur départ à l’étranger.

À l’appui de leur demande devant le tribunal administratif, les requérants ont soulevé une QPC dirigée contre les dispositions combinées du 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l’article 244 *bis* A et du 2<sup>o</sup> du paragraphe II de l’article 150 U du CGI. Ils soutenaient que ces dispositions étaient contraires aux principes d’égalité devant la loi et devant les charges publiques en ce qu’elles ne permettaient pas l’application de l’exonération d’IR et, par ricochet, de contributions sociales, de la plus-value de cession au titre de la résidence principale, prévue au 1<sup>o</sup> du paragraphe II de l’article 150 U du CGI, lorsque la cession est réalisée par un contribuable devenu non résident fiscal à la date de cession du bien.

---

<sup>4</sup> M. Christian Eckert, compte-rendu des débats, première séance du 21 octobre 2013.

Par une ordonnance du 15 juin 2017, le tribunal administratif de Versailles a transmis cette QPC au Conseil d'État.

Par la décision susmentionnée du 28 juillet 2017, le Conseil d'État l'a renvoyée au Conseil constitutionnel aux motifs que « *Le 1° du II de l'article 244 bis A, en tant qu'il renvoie au 2° du II et non également au 1° du II de l'article 150 U du code général des impôts, est applicable au litige dont est saisi le tribunal administratif de Versailles. Cette disposition n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel. Le moyen tiré de ce qu'elle porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis respectivement par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

Les requérants reprochaient aux dispositions renvoyées d'instituer une différence de traitement entre des contribuables cédant leur résidence principale selon qu'ils sont ou non toujours fiscalement domiciliés en France à la date de la cession. Dans le premier cas, la plus-value de cession est intégralement exonérée d'impôt sur le revenu, alors que dans le second cas, elle l'est seulement à hauteur de 150 000 euros par personne. Il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

### **A. – La détermination de la version des dispositions contestées et la délimitation du champ de la QPC**

\* La décision de renvoi du Conseil d'État ne précisait pas la version dans laquelle les dispositions contestées étaient renvoyées au Conseil constitutionnel. Il revenait donc à ce dernier de la déterminer.

Selon une formulation de principe bien établie : « *La question prioritaire doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée* ».

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a relevé que la QPC avait été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur les contributions sociales dues à raison d'une plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un bien immobilier le 21 février 2014. Dès lors, il a considéré qu'il était saisi du 1° du paragraphe II de l'article 244 *bis* A du CGI, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 25 juillet 2013, et du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du même code, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2013 précitée (paragr. 1).

\* Par ailleurs, compte tenu des griefs soulevés par les requérants, le Conseil constitutionnel a considéré que la QPC portait sur le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts (paragr. 5).

## **B. – Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques**

### **1. – La jurisprudence constitutionnelle**

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* »<sup>5</sup>.

Le Conseil combine les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 avec l'article 34 de la Constitution, dont il déduit la formulation de principe suivante : « *Selon 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". 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* »<sup>6</sup>.

Le Conseil constitutionnel n'a pas souvent eu l'occasion de se prononcer sur une différence de traitement fondée sur la résidence en France. Toutefois, dans sa décision n° 2005-514 DC, il a été confronté à des dispositions prévoyant « *que les règles de rémunération des navigants résidant hors de France, qu'il s'agisse du niveau du salaire minimum ou du paiement des heures supplémentaires, ainsi que le régime de protection sociale de ces navigants, sont différents de ceux des navigants résidant en France* ». Il a à cette occasion considéré « *d'une part,*

---

<sup>5</sup> Par exemple : décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Françoise B. (Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées)*, paragr. 6.

<sup>6</sup> Par exemple : décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, *Société de participations financière (Contribution de 3 % sur les montants distribués)*, paragr. 4.

*qu'il résulte des règles actuelles du droit de la mer qu'un navire battant pavillon français ne peut être regardé comme constituant une portion du territoire français ; que, dès lors, les navigants résidant hors de France qui sont employés à bord d'un navire immatriculé au registre international français ne peuvent se prévaloir de toutes les règles liées à l'application territoriale du droit français ; - [...] Considérant, d'autre part, que les navigants qui résident hors de France ne se trouvent pas dans la même situation que ceux qui résident en France compte tenu des conditions économiques et sociales propres aux pays où se situe le centre de leurs intérêts matériels et moraux ; qu'eu égard à cette différence objective de situation, il était loisible au législateur de leur appliquer des règles de rémunération et de protection sociale minimales différentes de celles prévues pour les navigants résidant en France ; que la différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi qui est de promouvoir le pavillon français en améliorant sa compétitivité »<sup>7</sup>.*

## **2. – L'application à l'espèce**

Après avoir rappelé ses formulations de principe en matière d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 6 et 7), le Conseil constitutionnel a successivement exposé le régime d'imposition des plus-values immobilières applicable aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France et l'exonération en faveur de la résidence principale (paragr. 8), puis le régime d'imposition des plus-values immobilières applicable aux personnes physiques non fiscalement domiciliées en France et l'exonération partielle en faveur de celles d'entre elles qui sont ressortissants des États membres de l'UE ou des autres États parties à l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (paragr. 9).

Il a ensuite constaté l'existence d'une différence de traitement instituée par les dispositions contestées entre deux contribuables cédant leur résidence principale après avoir quitté les lieux, selon qu'ils sont ou non fiscalement domiciliés en France à la date de cette cession : *« Les dispositions contestées font ainsi obstacle à ce qu'une personne physique ressortissante de l'un des États mentionnés ci-dessus ayant, avant la cession, quitté sa résidence principale et cessé d'être fiscalement domiciliée en France, bénéficie de la même exonération qu'une personne physique ayant elle aussi quitté sa résidence principale avant sa cession mais qui est demeurée fiscalement domiciliée en France »* (paragr. 10).

---

<sup>7</sup> Décision n° 2005-514 DC du 28 avril 2005, *Loi relative à la création du registre international français*, cons. 32 à 34.

Le Conseil constitutionnel a toutefois considéré que cette différence de traitement était justifiée par une différence de situation : « *En instituant, aux 1° et 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts, des régimes d'exonération des plus-values immobilières différents pour les résidents fiscaux et certains non résidents fiscaux, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes au regard des règles d'imposition des revenus* » (paragr. 11).

Jugeant que cette différence de traitement était en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels, il a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (même paragr.).

En conséquence, et dès lors qu'il ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (paragr. 12).