

N° 469715 – Société Lionheart

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 30 janvier 2023

Lecture du 10 février 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, Rapporteuse publique

La société Lionheart, qui exerce une activité de promotion immobilière, s'est vue confier par la métropole de Lyon un important projet d'aménagement correspondant à la création du quartier du Grand Parilly, où de nombreux logements, bureaux et commerces doivent être construits sur plusieurs années.

Dans le cadre du litige d'appel en cours d'instance devant la cour administrative d'appel de Lyon concernant son assujettissement, à raison de la cession de deux parcelles du terrain concerné par ce projet, à la taxe sur la cession de terrains nus rendus constructibles, elle a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité, que la cour vous a transmise, à l'encontre des dispositions de l'article 1605 *nonies* du CGI, qui fondent l'imposition contestée.

Cet article, qui n'a jamais directement fait l'objet d'un examen par le Conseil constitutionnel, est issu de la loi du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche¹. Afin de lutter contre l'artificialisation des terres agricoles, il institue une taxe sur la première cession à titre onéreux des terrains nus (ou des droits relatifs à ces terrains) rendus constructibles par une modification des documents d'urbanisme, dont le produit est affecté à un fonds qui finance des mesures en faveur de l'installation et de la transmission en agriculture.

Son assiette correspond à la différence entre, d'une part, le prix de cession du terrain et, d'autre part, son prix d'acquisition stipulé dans l'acte d'origine, ou en cas de transmission à titre gratuit, sa valeur vénale à l'entrée dans le patrimoine du cédant, ce dernier montant étant actualisé à la date de la cession.

Par le jeu des exclusions prévues au 2° du III, la taxe ne s'applique qu'aux seules cessions réalisées à un prix au moins dix fois supérieur à la valeur d'origine du terrain. Le taux applicable est de 5 % lorsque la valeur du terrain a été multipliée par un facteur compris entre 10 et 30, ce taux étant porté à 10% au-delà de cette limite.

¹ Article 55 de la loi n° 2010-874.

Soulignons dès à présent qu'en dépit des apparences et de l'emploi de ce terme au IV de l'article 1605 *nonies*, cette taxe ne frappe pas une « plus-value » dans le sens habituellement conféré à cette notion par la législation fiscale. En effet, si le prix de cession à retenir pour le calcul de l'assiette est déterminé par renvoi aux règles de droit commun fixées par l'article 150 VA du CGI concernant les plus-values immobilières, en revanche, le prix d'acquisition n'est, à la différence de ces dernières², pas majoré des frais d'acquisition, ni des frais d'aménagement du terrain supportés, le cas échéant, par le cédant en vue de la vente. La différence est négligeable lorsque le terrain est vendu dans son état d'origine, mais elle ne l'est pas lorsque le cédant engage des frais, en amont de la cession, pour valoriser son terrain. Tel est le cas des aménageurs qui procèdent à la viabilisation du terrain, et exposent des coûts liés à sa division, à la construction des voies de desserte des lots et à l'implantation des réseaux. Et ce mode de calcul a des incidences, non seulement sur l'assiette de la taxe, mais aussi sur son champ d'application, puisque celui-ci est défini au regard du rapport entre prix de cession et prix d'acquisition, sans tenir compte des travaux effectués par le cédant sur le terrain.

C'est, précisément cette absence d'alignement entre les modalités de liquidation de la taxe en cause et celles de l'imposition des plus-values immobilières qui est à la source de la contestation dont vous êtes saisis.

1. La société fait d'abord grief au législateur d'avoir méconnu le principe d'égalité devant la loi, garanti par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, et le **principe d'égalité devant les charges publiques**, garanti par son article 13.

1.1. Elle soutient que, dans la mesure où la taxe est établie au regard d'un montant supérieur au seul accroissement de la valeur du terrain provenant de son classement en zone constructible, les contribuables qui ont, postérieurement à l'acquisition du terrain, exposé des frais en vue de sa vente se trouvent moins favorablement traités que ceux qui n'en ont pas supportés.

Bien qu'elle s'en défende, l'argumentation de la requérante revient à critiquer la loi au motif que le législateur n'a pas traité différemment ces deux catégories de contribuable. Or le Conseil constitutionnel juge de manière constante que le principe d'égalité n'impose pas au législateur de traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes (décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, cons. 37 ; décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017, cons. 10). Le grief tiré de la violation de l'article 6 de la Déclaration de 1789 est, ainsi, inopérant.

Nous ajouterons qu'une éventuelle différence de traitement entre les contribuables vendant un terrain « en l'état » et ceux qui y réalisent des travaux au préalable serait, en tout état de cause, en rapport direct avec l'objet de la loi.

² En vertu du II de l'article 150 VB du CGI.

En matière de fiscalité incitative, visant à susciter un comportement donné, le Conseil constitutionnel a développé un contrôle plus approfondi qu'en matière de fiscalité de rendement. Il vérifie, ainsi, que l'assiette et le taux de l'impôt sont en adéquation avec l'objectif poursuivi par la loi³. Lorsque les deux griefs sont invoqués simultanément, cette grille d'analyse est habituellement mise en œuvre d'un seul mouvement par le juge constitutionnel pour apprécier la conformité de la loi tant au regard du principe d'égalité devant la loi que du principe d'égalité devant les charges publiques, dans son premier volet correspondant à l'examen d'une éventuelle rupture caractérisée⁴.

En l'espèce, il résulte des travaux parlementaires ayant précédé l'adoption des dispositions contestées⁵ que celui-ci a entendu lutter contre la disparition des terres agricoles, en freinant les ventes à des fins spéculatives. Or, contrairement à ce qui est soutenu devant vous, l'artificialisation des terres agricoles ne résulte pas uniquement du classement d'un terrain en zone constructible, qui ne scelle pas nécessairement, dans les faits, son changement d'usage. A l'inverse, les travaux de viabilisation engagés par un aménageur ont pour effet de rendre le terrain impropre à tout usage agricole de manière irréversible. Le vendeur d'un terrain vierge n'est donc pas dans la même situation, de ce point de vue, que celui d'un terrain viabilisé.

Il est vrai, comme le relève la société sur le terrain de la rupture d'égalité entre les charges publiques, qu'il a été précisé, à l'occasion des débats parlementaires, que la taxe avait vocation à frapper la spéculation sur les terres agricoles et non la seule transformation d'usage de celles-ci. Selon la requérante, l'absence de prise en compte des frais de valorisation du terrain ne serait, à cet égard, ni objective, ni rationnelle, dès lors que ces frais viennent diminuer la plus-value réalisée par le vendeur à concurrence de leur montant. Elle invoque, à ce titre, plusieurs réponses ministérielles à des questions écrites de parlementaires faisant état, notamment, de la situation des communes réalisant des lotissements sous leur propre maîtrise d'ouvrage, qui ne peuvent vendre ensuite les terrains au coût de la viabilisation sans encourir une perte de recettes budgétaires à raison de la taxe⁶.

Mais, alors que les débats parlementaires font état de ce que le législateur n'a pas entendu faire obstacle à la transmission des terres dans des « conditions normales », il nous semble difficile d'inclure dans cette catégorie les opérations de cession précédées de travaux d'aménagement d'envergure, fussent-ils réalisés par une commune. L'imposition n'étant due que lorsque le prix de cession est plus de dix fois supérieur à la valeur d'origine du terrain, les cessions précédées de travaux de viabilisation ne sont imposables que lorsque le coût des travaux est plus de neuf fois supérieur au prix d'acquisition du terrain. A supposer donc que l'on accepte de circonscrire le but poursuivi à la seule lutte contre la spéculation sur les terres agricoles, ce qui nous paraît réducteur, au vu des débats mentionnant, plus généralement,

³ V. commentaire accompagnant la décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, p. 11 et les décisions citées.

⁴ Décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014 ; décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015.

⁵ V. l'exposé des motifs de l'amendement n° 674 présenté par le gouvernement en première lecture du projet de loi devant le Sénat et le compte-rendu des débats en séance du 28 mai 2010.

⁶ Notamment, réponse publiée dans le JO Sénat du 23 septembre 2021, p. 5505 en réponse à la question écrite n° 20435 de Mme L....

l'objectif de décourager l'artificialisation de ces terres, les modalités de calcul de l'impôt n'en demeurerait pas moins en adéquation avec cet objectif.

1.2. La société soutient par ailleurs, à l'appui du grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, que la taxe revêt un caractère confiscatoire du fait qu'elle peut conduire à une imposition sur une base bien plus importante que le profit réalisé, voire qu'elle peut conduire à une imposition alors que le cédant ne réalise aucun profit de la vente.

Ainsi, si l'on imagine un contribuable vendant 1,5 M€ un terrain qu'il a acheté pour 140 000 € et sur lequel il a engagé des travaux de viabilisation de 1,3 M€, celui-ci réalisera un profit de 60 000 €, mais sera redevable d'une taxe de 68 000 euros, faisant apparaître, à l'issue de l'opération, une perte de 8000€.

Si la taxe en litige est applicable tant aux particuliers qu'aux personnes morales, il convient de souligner que la situation hypothétique dénoncée par la requérante ne pourrait être observée, le cas échéant, que dans le cas d'un cédant exerçant une activité d'aménageur, c'est-à-dire une activité professionnelle.

Or l'on sait que, pour les entreprises, la jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui n'a jamais déterminé explicitement les critères à prendre en compte pour apprécier le caractère confiscatoire d'une imposition, est particulièrement rigoureuse et n'a jamais conduit à une censure à ce jour⁷. Le Conseil a validé à de multiples reprises des impositions qui, comme en l'espèce, n'étaient pas assises sur un revenu « net », mais, par exemple, sur un chiffre d'affaires ou un volume d'achat ou une production. Or celles-ci peuvent, en théorie déboucher sur une imposition supérieure au profit net dégagé par l'entreprise à raison des opérations économiques correspondantes⁸.

Deux décisions nous paraissent particulièrement éclairantes. La première concerne la taxe générale sur les activités polluantes portant sur les déchets non dangereux réceptionnés dans des installations de stockage, dont le Conseil constitutionnel a écarté le caractère confiscatoire en relevant que le redevable était autorisé à la répercuter sur son co-contractant (décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, cons. 8). De manière plus générale, il nous semble qu'il faut tenir compte de la capacité de l'entreprise à répercuter la taxe dans les prix qu'elle pratique. Or, s'agissant de travaux de viabilisation effectués par un promoteur immobilier, l'on peut penser qu'il en sera, en principe, ainsi.

⁷ Ainsi que le reconnaît sans fard le commentaire de la décision n° 2019-825 QPC du 7 février 2020.

⁸ Tel est le cas, par exemple d'une taxation à 70% de la tranche de dépassement supérieure à 4% du chiffre d'affaires des entreprises redevables, s'agissant de la contribution applicable à la progression du chiffre d'affaires des entreprises pharmaceutiques n'ayant pas passé de convention avec le comité économique des produits de santé (décision n° 2000-427 DC du 19 décembre 2000, cons. 34), du taux de contribution de 100 euros par hl indexé sur l'inflation sur les boissons dites « énergisantes » (décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014, cons. 13), ou encore du barème de 8 % appliqué à la production de mines d'hydrocarbures liquides supérieure à 1500 tonnes (décision n° 2019-771 QPC du 29 mars 2019, cons. 8).

La seconde décision prend en compte, de la même manière, la marge de manœuvre de l'entreprise, mais pousse le raisonnement un cran plus loin. Le Conseil constitutionnel a validé la redevance d'archéologie préventive, applicable aux travaux affectant le sous-sol soumis à une autorisation administrative, et dont le montant avait été fixé au regard de l'emprise au sol du projet, sans égard pour la spécificité des activités d'extraction sous-marine exercées sur une emprise très étendue. Il a retenu que, du fait que cette redevance avait pour fait générateur l'autorisation de réaliser des travaux, le contribuable était en mesure d'en connaître le montant avant de s'engager dans cette activité et d'en tenir compte pour apprécier sa rentabilité et fixer en conséquence le niveau de prix. Et il en a déduit que le grief tiré du caractère confiscatoire d'une telle imposition était inopérant (décision n° 2019-825 QPC du 7 février 2020, cons. 6). En d'autres termes, quelles que soient les réserves qu'elle puisse inspirer⁹, si l'on pousse la logique jusqu'au bout, peu importe qu'une imposition prive une activité de toute rentabilité, pour peu que l'entreprise ait le choix de ne pas s'y engager...

La taxe en litige ne correspond certes pas à un « droit d'entrée » pour l'exercice d'une activité d'aménagement, puisqu'elle est perçue une fois l'opération achevée, de sorte que la solution d'inopérance ne saurait être retenue en l'espèce. Mais, alors qu'un aménageur ne s'engage dans un projet que parce qu'il en attend une certaine rentabilité, qu'il est en mesure d'évaluer en tenant compte du prix de cession prévisionnel et du montant de la taxe afférente, il nous semble peu probable que la situation de perte envisagée par la société puisse se réaliser dans les faits, d'autant plus que l'entreprise a, dans un marché où les prix ne s'imposent pas entièrement à elle, la faculté d'ajuster son prix *ex post* en cas de dérapage des coûts. La requérante ne prétend d'ailleurs pas qu'elle serait, elle-même, dans une telle situation.

Et contrairement à ce que suggère la société, l'on ne saurait déduire aucun *a contrario* de la décision du 19 mai 2022 (n° 460705, inédit), par laquelle votre 10^e chambre jugeant seule a écarté le caractère confiscatoire d'une loi du pays polynésienne venant, dans le but de limiter la spéculation foncière, relever à 50% le taux d'imposition de plus-values de cession immobilières en relevant que le taux était applicable à la seule plus-value, « en outre » diminuée du montant des travaux réalisés par un professionnel depuis l'achat du bien – et ce, d'autant plus que les taux ne sont guère comparables avec ceux de l'espèce.

En l'occurrence, nous n'avons guère d'hésitation à regarder le mode de calcul de la taxe comme non confiscatoire, du fait de la combinaison de trois éléments : (i) tout d'abord, un seuil d'imposition élevé, correspondant, comme on l'a dit, à un prix de cession plus de dix fois supérieur à la valeur initiale du terrain ; (ii) ensuite, l'application d'un abattement pour durée de détention, l'assiette étant réduite d'un dixième par année écoulée au-delà de la huitième année à compter de la date à laquelle le terrain a été rendu constructible ; (iii) enfin, l'application d'un taux progressif et modéré de 5 %, porté à 10 % lorsque le prix de cession est plus de trente fois supérieur au prix d'acquisition.

⁹ Une entreprise n'étant, contrairement à la prémisse du raisonnement du Conseil constitutionnel, pas toujours en mesure de fixer ses prix à sa guise.

Le potentiel cumul d'imposition avec la taxe forfaitaire prévue par l'article 1529 du CGI, ne nous paraît pas modifier l'analyse. Instituée par délibération de la commune ou de l'EPCI, et due à raison de la première cession d'un terrain nu rendu constructible, sans condition de valorisation spécifique du terrain initial, son taux est de 10%. Elle n'est due que par les personnes physiques et les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, de sorte que la requérante, constituée sous forme de SAS, n'y est pas soumise, comme, sans doute, beaucoup d'aménageurs. S'il nous semble que l'analyse *in abstracto* de la conformité de la loi à la Constitution, à laquelle invite la QPC, conduit à retenir l'opérance de la critique, en dépit de l'absence, en l'espèce, de risque de cumul, le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait, en tout état de cause, pas obstacle à ce qu'un même contribuable soit soumis à plusieurs impositions sur une même assiette (décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017, cons. 9) et le cumul des taux ne nous paraît pas conduire, ici à une imposition confiscatoire.

Les deux premiers griefs ne nous paraissent donc pas justifier la transmission de la QPC.

2. Reste un troisième grief, plus original, tiré de ce que le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence, faute d'avoir déterminé les modalités de recouvrement de la taxe, affectant le droit à un recours garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Le Conseil constitutionnel juge, en effet, que l'absence de détermination des modalités de recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables, affecte le droit au recours (décisions 2012-298 QPC du 28 mars 2013, cons. 5 et 6. et décision 2014-419 QPC, 8 octobre 2014, cons. 9 et 11).

Le Conseil constitutionnel a, par exemple, censuré des dispositions régissant les modalités de recouvrement d'une taxe locale, qui en confiaient le soin, sans plus de précision, à l'administration municipale ou à celle de l'EPCI (décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, s'agissant de la taxe sur les activités à caractère saisonnier ; décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013 s'agissant de la taxe sur la publicité extérieure) ou les dispositions relatives à la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises qui passaient entièrement sous silence les modalités de recouvrement de celles-ci (n° 2012-298 QPC précitée).

Toutefois, en l'absence de disposition particulière dans la loi, le Conseil constitutionnel accepte aussi de se référer à l'intention du législateur pour en déduire, par exemple, que celui-ci a entendu renvoyer aux règles de droit commun du recouvrement des créances publiques (décision n° 2001-447 DC du 18 juillet 2001). Il accepte, par ailleurs, de se référer à la jurisprudence du Tribunal des conflits ou du Conseil d'Etat pour ce qui concerne la détermination de la juridiction compétente pour connaître du contentieux de l'imposition (n° 2014-419 QPC précitée).

En l'occurrence, l'article 1605 *nonies* prévoit que la taxe est déclarée et versée selon les mêmes modalités que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value résultant de la cession du

terrain dont il s'agit. La dernière phrase du VI renvoie, par ailleurs, aux I et II de l'article VF, au second alinéa du I et aux II et III de l'article VH relatifs aux règles d'exigibilité et de recouvrement des plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques, et à l'article 244 *bis* A du CGI, relatif à la retenue à la source appliquée aux plus-values immobilières réalisées par des résidents étrangers. Il est exact que le jeu des renvois ainsi opéré n'est pas d'une parfaite lisibilité, à la différence de la formulation plus habituelle, et validée par le Conseil constitutionnel (n° 2012-298 QPC précitée), renvoyant aux modalités de recouvrement afférentes à une autre imposition expressément dénommée. Il est également vrai que les articles du CGI et du LPF énumérés à la dernière phrase du VI concernent uniquement les aspects techniques du recouvrement, sans y inclure les articles pertinents applicables aux contrôles, aux garanties et aux sanctions.

Mais l'ensemble de ces références au régime des plus-values immobilières nous semble suffisant pour admettre que le législateur a entendu renvoyer, « en bloc » aux modalités de recouvrement applicables à l'impôt sur le revenu, étant précisé que ce sont ces mêmes éléments qui vous ont conduits à admettre la compétence de la juridiction administrative pour connaître des litiges afférents à cette taxe (11 octobre 2017, M. et Mme B..., n° 400766, aux tables, RJF 1/18 n° 40).

Nous pensons donc que ce dernier grief ne revêt pas non plus un caractère sérieux.

PCMNC à la non-transmission de la QPC soulevée au Conseil constitutionnel.