

Décision n° 2017-654 QPC
du 28 septembre 2017

(Société BPCE)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 28 juin 2017 par le Conseil d'État (décision n° 406437 du 26 juin 2017), 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 BPCE par la SCP Matuchansky, Poupot, Valdelièvre, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2017-654 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du a du 1 de l'article 220 du code général des impôts.

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 ;
- l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale, ratifiée par l'article 78 de la loi n° 2004-1343 du 9 décembre 2004 de simplification du droit ;
- 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 pour la société requérante par la SCP Matuchansky, Poupot, Valdelièvre, enregistrées les 20 juillet et 3 août 2017 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 20 juillet 2017 ;
- les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Olivier Matuchansky, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour la société requérante, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 12 septembre 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos en 2007. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi du a du 1 de l'article 220 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 25 mars 2004 mentionnée ci-dessus.

2. Ces dispositions, dans cette rédaction, prévoient :

« Sur justifications, la retenue à la source à laquelle ont donné ouverture les revenus des capitaux mobiliers, visés aux articles 108 à 119, 238 septies B et 1678 bis, perçus par la société ou la personne morale est imputée sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre.

« Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus ».

3. Selon la société requérante, ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, interdisent d'imputer un crédit d'impôt d'origine étrangère sur l'impôt sur les sociétés dû au titre d'un autre exercice que celui au cours duquel le crédit d'impôt est obtenu. Ce crédit d'impôt ne pouvant être complètement utilisé que si les résultats de l'exercice au cours duquel il est obtenu sont suffisamment bénéficiaires, il en résulterait, en méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, une différence de traitement injustifiée entre sociétés selon les résultats de cet exercice. La société requérante reproche à ces mêmes dispositions de méconnaître le principe d'égalité devant la loi selon l'État dans lequel l'impôt étranger a été acquitté. Ces dispositions méconnaîtraient également le principe d'égalité devant les charges publiques en raison de la double imposition à laquelle serait soumise une société se trouvant dans l'impossibilité d'imputer le crédit d'impôt d'origine étrangère. Enfin, en

privant, dans ce cas, le contribuable de la créance qu'il détiendrait sur l'État, ces dispositions violeraient le droit de propriété.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa du a du 1 de l'article 220 du code général des impôts.

– Sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques :

5. Selon la société requérante, lorsque le résultat d'une société déficitaire redevient bénéficiaire, la diminution de son déficit reportable impliquerait que les produits qu'elle a reçus au cours d'un exercice déficitaire soient effectivement imposés à l'impôt sur les sociétés au titre d'un exercice ultérieur et viennent en diminution de son déficit reportable. Il est en conséquence soutenu que, en ne permettant pas à une société déficitaire ou insuffisamment bénéficiaire d'imputer l'impôt retenu à la source ou un crédit d'impôt d'origine étrangère sur l'impôt sur les sociétés dû au titre d'un autre exercice que celui au cours duquel la retenue à la source a été appliquée ou le crédit d'impôt d'origine étrangère obtenu, les dispositions contestées auraient pour effet de soumettre cette société à une double imposition différée dans le temps.

6. Selon 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, 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.

7. Les revenus de capitaux mobiliers visés aux articles 108 à 119, 238 *septies* B et 1678 *bis* du code général des impôts font l'objet de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu prévue à l'article 119 *bis* du même code. Ils sont également compris dans le résultat imposable des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés. Afin d'éviter la double imposition de ces revenus, le a du 1 de l'article 220 du code général des

impôts prévoit que cette retenue à la source s'impute sur le montant de l'impôt sur les sociétés.

8. Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, telle qu'elle ressort de la décision de renvoi de la question prioritaire de constitutionnalité, que cette imputation « *s'opère sur l'impôt sur les sociétés à la charge du bénéficiaire de ces revenus au titre de cet exercice* » et que la même règle s'applique aux crédits d'impôt d'origine étrangère correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger et visant à éviter une double imposition.

9. D'une part, le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce qu'un même contribuable soit soumis à plusieurs impositions sur une même assiette. D'autre part, ce principe n'impose pas au législateur, pour l'établissement de l'impôt perçu en France, de tenir compte d'autres impôts acquittés à l'étranger sur les produits que le contribuable reçoit. D'ailleurs, lorsqu'ils constituent des charges du point de vue fiscal, les retenues à la source ou les crédits d'impôt d'origine étrangère peuvent, sauf exception, être déduits du résultat imposable en application de l'article 39 du code général des impôts, augmentant d'autant pour les sociétés déficitaires le déficit admis en déduction d'éventuels bénéfices ultérieurs. Par conséquent, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit en tout état de cause être écarté.

– Sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :

10. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». Le principe d'égalité 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. Il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes.

11. En interdisant de reporter sur un exercice ultérieur la retenue à la source de l'impôt sur le revenu ou un crédit d'impôt d'origine étrangère, les dispositions contestées traitent de la même manière toutes les sociétés, quels que soient leurs résultats. Elles ne créent pas non plus, s'agissant des crédits d'impôt d'origine étrangère, de différence selon l'État

d'origine des revenus. Par conséquent, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté.

– Sur le grief tiré de la méconnaissance du droit de propriété :

12. La propriété figure au nombre des droits de l'homme consacrés par les articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789. En l'absence de privation du droit de propriété au sens de l'article 17, il résulte néanmoins de l'article 2 que les atteintes portées à ce droit doivent être justifiées par un motif d'intérêt général et proportionnées à l'objectif poursuivi.

13. Ni la retenue à la source de l'impôt sur le revenu prélevée sur les produits reçus en France, ni le crédit d'impôt dont la retenue à la source à l'étranger peut être assortie ne constituent un acompte sur le paiement au Trésor de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, ni l'un ni l'autre n'ont le caractère d'une créance restituable. Le grief tiré la méconnaissance du droit de propriété est donc inopérant.

14. Le premier alinéa du a du 1 de l'article 220 du code général des impôts, qui ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – Le premier alinéa du a du 1 de l'article 220 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification, est conforme à la Constitution.

Article 2. – 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 28 septembre 2017, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mme Corinne LUQUIENS et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 28 septembre 2017.