



Commentaire

Décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017

Société BPCE

(Impossibilité du report de l'imputation de crédits d'impôt d'origine étrangère)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 28 juin 2017 par le Conseil d'État (décision n° 406437 du 26 juin 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société BPCE portant sur le a du 1 de l'article 220 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017, le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution le premier alinéa du a du 1 de l'article 220 du CGI dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale.

Le Conseil constitutionnel a dûment constaté, conformément à l'article 14 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, qu'il devait, en raison d'un cas de force majeure, déroger au quorum prévu par cet article.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions contestées

1. – L'imputation sur l'impôt sur les sociétés de la retenue à la source sur certains revenus de valeurs mobilières

Certains revenus mobiliers de source française sont soumis à la retenue à la source de l'impôt sur le revenu (IR) prévue à l'article 119 *bis* du CGI au taux fixé à l'article 187 du même code. Ils sont ensuite soumis à l'impôt sur les sociétés (IS), du fait de leur prise en compte dans les résultats imposables de la société qui en est la bénéficiaire.

La raison d'être de la retenue à la source appliquée à ces revenus est d'en assurer une imposition minimale effective. Toutefois, afin d'éviter une double imposition de ces revenus entre les mains du même contribuable, une première fois à l'IR et une seconde fois à l'IS, les dispositions du a du 1 de l'article 220 du CGI prévoient que cette retenue à la source fait naître corrélativement un

droit à imputation sur l'IS, dans certaines limites.

2. – Les crédits d'impôt d'origine étrangère

Une société française percevant des revenus de capitaux mobiliers de source étrangère peut être imposée deux fois à raison de ces revenus, lorsque l'État de la source du revenu et l'État de résidence du titulaire du revenu se sont reconnus tous deux compétents pour imposer ce revenu : il peut être imposé une première fois dans l'État de la source du revenu, une seconde fois en France du fait de sa prise en compte dans son résultat imposable à l'IS.

Lorsque les deux États parties sont liés par une convention fiscale, il peut être remédié à cette double imposition, notamment par le mécanisme du crédit d'impôt.

En l'absence de convention fiscale, le 4° du 1 de l'article 39 du CGI autorise, sauf exception¹, la déduction de l'impôt étranger du résultat imposable à l'IS au titre des charges de l'entreprise. Toutefois, ce mécanisme, qui s'applique en base d'imposition, a un effet moins puissant que le crédit d'impôt : il efface seulement l'effet « d'impôt sur l'impôt ».

3. – L'origine des a et b du 1 de l'article 220 du CGI

« Un décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale a institué une taxe proportionnelle frappant notamment les revenus de valeurs mobilières françaises ou étrangères. Le II de l'article 103 de ce décret a également prévu que la taxe proportionnelle acquittée sur des éléments du bénéfice pouvait être imputée sur le montant de l'impôt à la charge du redevable de l'IS, et le deuxième alinéa de ce II a énoncé la règle du butoir figurant au deuxième alinéa du a) du 1 de l'article 220 du CGI, selon laquelle le montant maximal du crédit d'impôt imputable sur l'IS au titre de la retenue à la source prélevée sur les revenus de capitaux mobiliers "ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus".

« La loi du 28 décembre 1959 a remplacé la taxe proportionnelle et la surtaxe progressive par un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques. Mais elle a conservé le principe de la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers. L'article 19 soumettait à cette retenue aussi bien les revenus d'origine française que ceux d'origine étrangère. L'article 49 prévoyait l'imputation sur l'IS de cette retenue " suivant le régime d'imposition prévu à l'article 220 du code général des impôts". L'article 220 était donc applicable à l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers, y compris à ceux d'origine

¹ CE 20 novembre 2002, n° 230530, SA Ets Soulès et Cie : RJF 2/03 n° 153.

étrangère, visés aux articles 120 à 123 bis du CGI.

« Mais l'ordonnance du 28 septembre 1967 a supprimé la retenue à la source sur les revenus des valeurs mobilières émises hors de France et les revenus assimilés visés aux articles 120 à 123 bis du CGI à compter du 1^{er} janvier 1968. Ces dispositions ont été codifiées dans le CGI par un décret du 15 avril 1969, supprimant la référence aux articles 120 à 123 bis dans le a) du 1 de l'article 220 du CGI. C'est également ce décret qui a créé le b) et le c) dans ce même 1 de l'article 220 »².

4. – La portée des a et b du 1 de l'article 220 du CGI

* La portée des a et b du 1 de l'article 220 du CGI a été précisée par le Conseil d'État.

Par la décision de renvoi de la QPC (paragraphe 3 et 4), le Conseil d'État a jugé que le premier alinéa du a du 1 de l'article 220 du CGI, qui pose le principe de l'imputation, s'applique tant aux retenues à la source internes qu'aux crédits d'impôt d'origine étrangère.

Le second alinéa du a du 1 prévoit quant à lui les modalités de l'imputation de la retenue à la source française : l'imputation est, selon la règle dite du « butoir », plafonnée à « *la fraction de ce dernier impôt [l'IS] correspondant au montant desdits revenus* ».

Le b du 1 fixe ce « butoir », s'agissant de l'imputation du crédit d'impôt d'origine étrangère, au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.

* La faculté d'imputation prévue à l'article 220 du CGI connaît cependant certaines limites.

Une première limite, qui a récemment disparu, résidait dans le mécanisme dit de « *tunnelisation* ».

Jusqu'à la décision de renvoi de la QPC, le Conseil d'État jugeait que les crédits d'impôt d'origine étrangère ne pouvaient être imputés que sur la cotisation d'IS au taux, normal ou réduit, dont relevaient les revenus en cause. Ainsi, lorsque les revenus de source étrangère étaient imposables au taux réduit de l'IS, le crédit d'impôt d'origine étrangère ne pouvait s'imputer que sur l'IS dû au taux

² Conclusions de M. Benoît Bohnert sur CE, plén. fisc., 7 décembre 2015, n° 357189, *min./ SA Crédit Industriel et Commercial Alsace Lorraine* : *RJF* 2/16 n° 123 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 3, comm. 80.

réduit³. De manière symétrique, lorsque les revenus de source étrangère étaient imposables au taux normal de l'IS, le crédit d'impôt d'origine étrangère ne pouvait s'imputer que sur l'IS dû au taux normal⁴.

Par la décision de renvoi de la QPC, ainsi que par une décision *SA Crédit Agricole* du même jour, le Conseil d'État est revenu sur cette jurisprudence, tant pour les retenues à la source internes que les crédits d'impôt d'origine étrangère, en jugeant que « *l'imputation de l'impôt retenu à la source sur les revenus de source française et sur les revenus de source étrangère perçus au cours d'un exercice, s'opère sur l'impôt sur les sociétés à la charge du bénéficiaire de ces revenus au titre de cet exercice, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que cet impôt est dû au taux normal ou au taux réduit* » (point 4). Cette importante restriction, qui a nourri un abondant contentieux, vient donc d'être levée.

Une seconde limite à la faculté d'imputation prévue à l'article 220 du CGI, objet de la présente QPC, tient à l'impossibilité de reporter sur l'IS dû au titre d'un exercice un crédit d'impôt d'origine étrangère ou une retenue à la source interne n'ayant pu être imputé sur l'IS dû au titre d'un exercice, précédent, au cours duquel ils ont été obtenus.

La mise en œuvre des règles relatives à l'imputation de la retenue à la source ou du crédit d'impôt d'origine étrangère mentionnés à l'article 220 du CGI ne pose pas de difficulté particulière lorsque les résultats imposables à l'IS sont suffisamment bénéficiaires, de sorte que la retenue à la source ou le crédit d'impôt peuvent alors être totalement imputés.

En cas de situation déficitaire ou lorsque le bénéfice est insuffisant pour que l'IS « absorbe » entièrement la retenue à la source ou le crédit d'impôt d'origine étrangère, en revanche, se pose la question du sort de la retenue à la source ou du crédit d'impôt non entièrement utilisé, donc de sa perte.

Dans une décision du 20 mai 1987, le Conseil d'État a jugé, s'agissant de la retenue à la source interne, « *qu'il résulte des dispositions du 1 – a de l'article 220 du code général des impôts et de l'article 136 de l'annexe II à ce code que, sur justifications, la retenue à la source à laquelle ont donné lieu les revenus de capitaux mobiliers, désignés à l'article 1678 bis et perçus par une personne morale, s'impute sur le montant de l'impôt à sa charge au titre de l'année de perception de ces revenus* »⁵.

³ CE, 19 mars 1980, n° 10708, *Sté X* : *Dr. fisc.* 1980, n° 26, comm. 1439 ; *Dr. fisc.* 1981, n° 9, comm. 416, concl. D. Fabre ; *RJF* 5/1980, n° 401.

⁴ CE, 29 oct. 2012, n° 337253, *Sté Crédit agricole SA* : *Dr. fisc.* 2013, n° 7-8, comm. 163, concl. C. Legras, note O. Fouquet ; *RJF* 1/2013, n° 84 ; *BDCF* 1/2013, n° 10, concl. C. Legras.

⁵ CE 20 mai 1987, n° 57562, 58414 : *RJF* 7/87 n° 742

Par la décision de renvoi de la QPC, le Conseil d'État a jugé, tant pour les retenues à la source internes que les crédits d'impôt d'origine étrangère, que l'imputation de l'impôt retenu à la source sur les revenus de source française et sur les revenus de source étrangère perçus au cours d'un exercice, s'opère sur l'impôt sur les sociétés à la charge du bénéficiaire de ces revenus au titre de cet exercice (...) » (point 4). Il n'est donc pas possible de procéder à une telle imputation sur un exercice postérieur.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Caisse d'Épargne Participations, aux droits de laquelle venait la société requérante, a perçu au titre de l'exercice clos en 2007 des revenus de capitaux mobiliers étrangers imposables à l'IS en France et ayant fait l'objet, dans l'État d'origine, d'une retenue à la source. Se trouvant en situation déficitaire au titre de cet exercice, elle n'a pas été en mesure d'imputer sur ses cotisations d'IS au taux normal les crédits d'impôt d'origine étrangère dont elle a bénéficié, en vertu des conventions fiscales bilatérales applicables. Elle a décidé d'imputer lesdits crédits d'impôt sur ses cotisations d'IS au taux réduit au titre du même exercice. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a remis en cause cette imputation. Il en est résulté des cotisations supplémentaires d'IS au titre de l'exercice clos en 2007.

Après le rejet de sa réclamation, la société requérante a demandé la décharge des cotisations supplémentaires d'IS au tribunal administratif de Montreuil, qui a rejeté cette demande par un jugement du 8 octobre 2015. Après le rejet de l'appel de ce jugement par un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 2 novembre 2016, la société requérante a formé un pourvoi devant le Conseil d'État. À l'appui de ce pourvoi, elle a soulevé une QPC portant sur les a et b du 1 de l'article 220 du CGI.

Elle reprochait à ces dispositions d'interdire à une société en situation déficitaire tant l'imputation sur l'IS à taux réduit des crédits d'impôt d'origine étrangère correspondant à des revenus de capitaux mobiliers de source étrangère que le report de leur imputation et d'aboutir, ce faisant, à la perte de ces crédits d'impôt. Selon elle, il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques et du droit de propriété, ainsi qu'une incompétence négative du législateur. Le Conseil d'État a déduit de cette argumentation que la QPC devait être restreinte aux seules dispositions du a du 1 de l'article 220 du CGI (point 3).

Le Conseil d'État a jugé qu'il « *résulte de ces dispositions que l'imputation de l'impôt retenu à la source sur les revenus de source française et sur les revenus de source étrangère perçus au cours d'un exercice, s'opère sur l'impôt sur les*

sociétés à la charge du bénéficiaire de ces revenus au titre de cet exercice, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que cet impôt est dû au taux normal ou au taux réduit » (point 4). Revenant sur sa jurisprudence précitée sur la « tunnelisation », le Conseil d'État a ainsi vidé de leur portée les griefs tirés de l'impossibilité de l'imputation des crédits d'impôt étrangers sur l'IS à taux réduit.

Il a, néanmoins, renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel par sa décision précitée du 28 juin 2017, au motif que les dispositions critiquées interdisent le report dans le temps desdits crédits d'impôt : *« les moyens tirés de ce qu'en ne prévoyant pas la possibilité pour les contribuables qui n'ont pu imputer en tout ou partie ces retenues à la source sur l'impôt sur les sociétés dû au titre du même exercice d'en reporter la fraction non utilisée sur les exercices suivants, ces dispositions [celles du a du 1 de l'article 220 du code général des impôts] méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ainsi que le droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de cette Déclaration soulèvent une question qui présente un caractère sérieux »*.

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

Avant d'analyser les griefs, le Conseil constitutionnel a déterminé la version des dispositions sur laquelle portait la QPC. Cette dernière ayant été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur l'IS dû au titre de l'exercice clos en 2007, le Conseil constitutionnel a considéré qu'il était saisi des dispositions contestées dans leur rédaction résultant de l'ordonnance du 25 mars 2004 alors applicables (paragr. 1).

La société requérante soutenait que 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 reprochait 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.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé que « *la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa du a du 1 de l'article 220 du code général des impôts* » (paragr. 4).

A. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques

1. – La jurisprudence constitutionnelle

Le Conseil combine les exigences de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 avec l'article 34 de la Constitution, dont il déduit le considérant de principe suivant : « *considérant que conformément à 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 des redevables* ». Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère que « *le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »⁶.

Le Conseil constitutionnel ne déduit pas de l'article 13 de la Déclaration de 1789 une exigence générale de neutralisation des doubles impositions. Et, de fait, les situations de double imposition, de même que celles d'imposition ayant partiellement pour assiette une précédente imposition, sont nombreuses.

Dans une décision du 29 décembre 1984⁷, il a énoncé « *qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; qu'aucune règle ou principe de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce que, dans l'exercice de la compétence qu'il tient de cette disposition, le législateur puisse, pour un impôt déterminé, retenir un élément d'assiette qui sert déjà de base à un autre impôt* ». Cependant, comme le précise le commentaire de sa décision n° 2010-70 QPC, à propos de la décision précitée du 29 décembre 1984, « *ce jugement ne concernait pas le cas d'une double imposition de la même assiette au même impôt* ».

⁶ Cf., par exemple la décision n° 2013-666 DC du 11 avril 2013, *Loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes*, cons. 9 et 10.

⁷ Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 18.

En présence d'un risque de double imposition de la même assiette au même impôt, le Conseil a infléchi la solution en formulant une réserve d'interprétation dans sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010⁸, en jugeant : *« Considérant, en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».*

2. – L'application à l'espèce

Le Conseil constitutionnel a rappelé l'argumentation de la société requérante, inspirée de la décision *Sté GBL Energy*⁹ du Conseil d'État : *« 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 viendraient 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 »* (paragr. 5).

Après avoir exposé sa formulation de principe en matière d'égalité devant les charges publiques (paragr. 6), le Conseil constitutionnel a présenté la portée des dispositions contestées, s'agissant, d'une part, de la retenue à la source interne : *« 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 1 de*

⁸ Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale)*, cons. 4.

⁹ CE 9 mai 2012, n°s 342221, 342222, *Société GBL Energy* : *RJF* 7/12 n° 774

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 » (paragr. 7), et, d'autre part, s'agissant du crédit d'impôt d'origine étrangère : « 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 » (paragr. 8).

Puis il a jugé : « 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 un même revenu. 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 » (paragr. 9).

Ainsi, à supposer qu'il existe en l'espèce une double imposition, laquelle serait, le cas échéant, de nature économique et non pas juridique, celle-ci ne serait pas contraire aux exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a jugé que le principe d'égalité devant les charges publiques n'impose pas au législateur fiscal français de tenir compte de l'impôt établi à l'étranger.

B. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi

1. – La jurisprudence constitutionnelle

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration 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 »¹⁰.

Le Conseil constitutionnel ajoute parfois, notamment en matière fiscale, « *qu'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 : les critères d'assujettissement à l'impôt retenus par le législateur n'ont pas à rendre compte de la diversité des situations. Il suffit qu'ils ne créent pas de discrimination injustifiée.

Ainsi, dans sa récente décision n° 2017-638 QPC, saisi d'un grief tiré de ce que des dispositions prévoyant un sursis d'imposition en cas d'échanges de titres avec soulte créeraient une différence de traitement injustifiée entre des opérations d'échanges de titres d'un même montant, selon qu'elles s'accompagnent ou non de l'émission d'une prime, le Conseil constitutionnel a jugé que « *le principe d'égalité devant la loi n'imposait pas au législateur de traiter différemment les opérations d'échange de titres selon qu'elles s'accompagnent ou non de l'émission d'une prime* »¹².

2. – L'application à l'espèce

La société requérante soutenait qu'en interdisant l'imputation du crédit d'impôt d'origine étrangère sur l'IS dû au titre d'un exercice ultérieur, les dispositions contestées engendreraient une différence de traitement injustifiée, premièrement entre sociétés selon qu'elles sont en situation bénéficiaire ou déficitaire et, deuxièmement, entre crédits d'impôt d'origine étrangère selon l'État d'origine des revenus. En réalité, la société requérante reprochait aux dispositions contestées de traiter de la même manière toutes les sociétés, indépendamment de leur résultat.

Comme dans sa décision n° 2017-638 QPC, le Conseil constitutionnel a, dans la décision commentée, écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi en considérant qu'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*

¹⁰ Par exemple, récemment : 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.

¹¹ Cf., pour des exemples récents en matière fiscale : décision n° 2017-627/628 QPC du 28 avril 2017, *Société Orange (Contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites)*, paragr. 9 ; décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*, paragr. 13 ou décision n° 2015-503 QPC du 4 décembre 2015, *M. Gabor R. (Effets de la représentation mutuelle des personnes soumises à imposition commune postérieurement à leur séparation)*, cons. 11.

¹² Décision n° 2017-638 QPC du 16 juin 2017, *M. Gérard S. (Sursis d'imposition en cas d'échanges de titres avec soulte)*, paragr. 8.

l'État d'origine des revenus » (paragr. 11).

C. – Le grief tiré de la méconnaissance du droit de propriété

1. – La jurisprudence constitutionnelle

Le Conseil constitutionnel juge que « *la propriété figure au nombre des droits de l'homme consacrés par les articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789 ; aux termes de son article 17 : "La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité" ; qu'en l'absence de privation du droit de propriété au sens de cet article, il résulte néanmoins de l'article 2 de la Déclaration de 1789 que les atteintes portées à ce droit doivent être justifiées par un motif d'intérêt général et proportionnées à l'objectif poursuivi* »¹³.

Il en résulte une distinction entre les mesures qui relèvent de l'article 17 de la Déclaration de 1789, constitutives d'une privation, qui doivent être justifiées par une nécessité publique légalement constatée et comporter une juste et préalable indemnité, et celles, constitutives d'une atteinte, qui doivent respecter les dispositions de l'article 2, lequel exige que soient démontrés un motif d'intérêt général et le caractère proportionné de l'atteinte à l'objectif poursuivi.

Les créances sont protégées par la jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de droit de propriété. Ainsi, récemment, dans sa décision n° 2016-739 DC, le Conseil constitutionnel a jugé : « *Les dispositions contestées, en ce qu'elles prévoient la possibilité pour la commission de surendettement d'imposer le rééchelonnement d'une créance et son effacement partiel ou total, portent atteinte au droit de propriété des titulaires de ces créances* »¹⁴.

2. – L'application à l'espèce

La société requérante soutenait que le crédit d'impôt d'origine étrangère constituerait une créance, protégée par le droit de propriété. À l'appui de son argumentation, la société requérante faisait valoir que le Conseil constitutionnel a admis que certains crédits d'impôt ont le caractère de créances dans sa décision n° 2012-661 DC¹⁵.

¹³ Voir par exemple la décision n° 2011-212 QPC du 20 janvier 2012, *Mme Khadija A., épouse M. (Procédure collective : réunion à l'actif des biens du conjoint)*, cons. 3 et la décision n° 2013-325 QPC du 21 juin 2013, *M. Jean-Sébastien C. (Droit de délaissement d'un terrain inscrit en emplacement réservé)*, cons. 3.

¹⁴ Décision n° 2016-739 DC du 17 novembre 2016, *Loi de modernisation de la justice du XXI^e siècle*, paragr. 74.

¹⁵ Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 29.

Toutefois, ce précédent n'était pas pertinent, dès lors que le Conseil constitutionnel s'était contenté de relever que le législateur avait conféré la nature de créance au crédit d'impôt en cause, sans en tirer de conséquence particulière du point de vue du droit de propriété.

De manière plus topique, le Conseil d'État a jugé, dans une décision *SA Faurecia*, qu'un crédit d'impôt d'origine étrangère n'a pas le caractère d'une « *créance restituable pouvant être regardée comme un bien au sens de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la convention des droits de l'homme* »¹⁶. Au soutien de cette solution, M. Édouard Crépey relevait, dans ses conclusions sous cette décision, que « *l'impôt payé à l'étranger n'est pas un acompte sur le paiement de l'impôt français puisqu'il est versé et reste acquis à un État tiers et non pas au Trésor public ; il n'y a donc, même lorsque le crédit correspondant n'est pas imputable en raison d'une situation déficitaire, aucun excédent d'impôt versé par rapport à l'impôt effectivement dû* ». Il ajoutait que, parmi les multiples crédits d'impôt existants, certains sont immédiatement remboursables, d'autres sont d'abord reportables puis remboursables et que d'autres, enfin ne sont ni reportables ni remboursables. Dans tous les cas, c'est le texte qui institue le crédit d'impôt qui prend parti sur son caractère reportable et ou remboursable.

Dans la décision commentée, après avoir rappelé sa formulation de principe en matière de droit de propriété (paragr. 12), le Conseil constitutionnel a jugé que « *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* » (paragr. 13).

En définitive, après avoir considéré que le premier alinéa du a du 1 de l'article 220 du code général des impôts ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit (paragr. 14), le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution

¹⁶ CE 27 juin 2016, n° 388984 et 392534, *SA Faurecia* : *RJF* 10/16 n° 871, conclusions É. Crépey.