

Tribune - Crédits d'impôt étranger et droit constitutionnel : le sujet n'est pas épuisé

La décision du 28 septembre 2017 n° 2017-654 QPC, Sté BPCE, a déclaré conforme à la Constitution l'impossibilité de reporter en avant les crédits d'impôt étrangers qu'une société française n'a pas pu imputer du fait de son résultat déficitaire.

Pour Dominique Villemot, le débat n'est pas terminé et le sujet reviendra devant le juge.



- [Dominique Villemot](#)

A la date d'aujourd'hui, après la décision du Conseil constitutionnel déclarant conforme à la Constitution l'impossibilité de reporter en avant les crédits d'impôt étranger non imputés, le droit interne applicable aux impôts subis à l'étranger semble désormais clair.

L'article 39,1 du CGI, qui précise que « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges* », et tel qu'il est interprété par le Conseil d'Etat (CE 20-11-2002 n°230530, SA Etablissement Souless et Cie), pose le principe qu'un impôt subi à l'étranger constitue une **charge déductible** du bénéfice imposable. Bien entendu, c'est à condition que le principe de territorialité de l'article 209 ne s'y oppose pas (ce qui serait le cas de l'impôt étranger sur les bénéfices dû au titre d'un établissement stable de la société française à l'étranger).

Appliquant le principe prétorien de **subsidiarité des conventions fiscales**, le Conseil d'Etat a cependant ajouté dans cette même décision que cette déduction était subordonnée à la condition que les dispositions de la convention fiscale applicable ne s'y opposent pas.

La position du Conseil d'Etat au regard des conventions fiscales "de type Céline"

Or, justement le Conseil d'Etat a estimé que les conventions fiscales comprenant une **clause d'élimination des doubles impositions de type OCDE**, c'est-à-dire prévoyant que l'impôt prélevé dans l'Etat de la source n'est pas déductible du résultat imposable de la société de l'Etat de résidence mais constitue pour elle un crédit d'impôt utilisable pour acquitter son impôt sur les bénéfices s'opposent à la déduction de l'impôt étranger du résultat de la société française, et ce même si cette dernière est déficitaire (CE 12-3-2014 n°362528, Sté Céline). Les conventions concernées sont les plus récentes (dans l'affaire Céline il s'agissait de celles conclues notamment avec l'Italie ou le Japon).

Une entreprise française qui a supporté un impôt dans un Etat étranger pourra donc **déduire** de son résultat imposable cet impôt dans **trois hypothèses** :

- lorsque la France n'a pas conclu de convention fiscale avec cet Etat,
- lorsque la France a conclu une convention fiscale avec cet Etat et lorsque, quel que soit la rédaction de cette convention, ledit Etat a prélevé l'impôt en contravention avec la convention ; c'était le cas dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt Souless et Cie ci-dessus,
- lorsque la France a conclu une convention fiscale avec cet Etat et que la clause d'élimination des doubles impositions n'interdit pas la déduction de l'impôt étranger (CE 7-6-2017 n° 386579, Sté LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton).

En revanche, lorsque la clause d'élimination des doubles impositions de la convention applicable précise que l'impôt étranger n'est **pas déductible** du résultat de la société française, l'impôt prélevé dans l'Etat de la source conformément à la convention n'est pas déductible. De ce fait, le bénéficiaire imposable de la société est augmenté par rapport à la situation qui aurait prévalu en l'absence de cette convention, puisque l'impôt étranger ne peut pas contribuer à augmenter le déficit reportable en avant de la société.

Dans ce dernier cas, le crédit d'impôt est **définitivement perdu**.

En effet, dans sa décision QPC BPCE visée ci-dessus, le Conseil constitutionnel vient tout d'abord de confirmer la jurisprudence du Conseil d'Etat selon laquelle :

- d'une part, le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice d'imposition des revenus ayant supporté l'impôt étranger (paragraphe 8 de la décision),
- d'autre part, le crédit d'impôt étranger ne constitue pas une créance sur le Trésor français restituable.

Et le Conseil constitutionnel a conclu que le a du 1 de l'article 220 du CGI qui ne prévoit pas le report en avant des crédits d'impôt étrangers était conforme à la Constitution.

Les sociétés déficitaires ayant la malchance d'avoir supporté un impôt dans un Etat lié à la France par une convention fiscale du type Céline n'ont-elles plus que leurs yeux pour pleurer ? Sont-elles condamnées à la double peine : être en situation difficile et, en plus, perdre en totalité le crédit d'impôt étranger ?

Nous ne le croyons pas ; **le débat n'est pas terminé** et le sujet reviendra devant le juge.

L'analyse du Conseil d'Etat semble critiquable au regard du droit conventionnel

Concernant l'impossibilité de déduire le crédit d'impôt en présence d'une convention du type Céline tout d'abord, l'approche du Conseil d'Etat apparaît critiquable.

Critiquable au regard du droit conventionnel. L'analyse du Conseil d'Etat consiste à appliquer sa jurisprudence traditionnelle, dite de l'**acte clair**, pour lire les traités internationaux et donc à s'en tenir à une **lecture littérale des conventions** fiscales.

Mais cette non-déduction de l'impôt étranger ne constitue pas un principe général affirmé par la convention. Elle ne figure en effet que dans la clause relative aux dispositions pour éliminer les doubles impositions. Plus précisément, par exemple, l'article 24 de la convention fiscale franco-italienne indique « *La double imposition est évitée de la manière suivante : 1. Dans le cas de la France : ...L'impôt italien n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français...* ».

Il ne s'agit pas d'interpréter cet article à la lumière de son **objet** (l'élimination de la double imposition). Il ne s'agit pas d'invoquer un principe de **non-aggravation** (la lecture du Conseil d'Etat a pour conséquence en effet que la convention aggrave la situation de la société qui aurait pu en droit interne déduire l'impôt étranger), principe que le Conseil d'Etat n'a jamais consacré. Non il s'agit bien de faire une lecture littérale de la convention, mais la bonne, celle qui dit que « *La double imposition est évitée de la manière suivante : 1. Dans le cas de la France : ...L'impôt italien n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français...* »

Littéralement cet article élimine la double imposition. S'il ne l'élimine pas, littéralement il ne s'applique pas. Ce n'est pas une question d'interprétation. Espérons que le Conseil d'Etat saura un jour faire évoluer sa jurisprudence.

Le sujet n'est pas clos au plan constitutionnel

Mais on peut aller plus loin dans le raisonnement. A quel titre l'application d'une convention fiscale peut-elle **augmenter le bénéficiaire imposable** d'un contribuable par rapport à ce qu'il aurait été si cette convention ne s'appliquait pas ?

Cela ne peut être, nous semble-t-il, qu'en application de l'article 209, I du CGI qui, pour déterminer les bénéficiaires imposables à l'impôt sur les sociétés, vise ceux « *dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.* »

Le rapporteur public sous l'affaire Céline, Frédéric Aladjidi, le dit d'ailleurs expressément dans ses conclusions (publiées au BDCF 6/14 n° 59).

Passons sur le fait que la lecture du Conseil d'Etat dans l'arrêt Céline amène donc à considérer que l'article des conventions sur l'élimination des doubles impositions attribue à la France un **droit supplémentaire d'imposition**, analyse qui conforte notre lecture littérale de cet article. Mais, surtout, nous pouvons nous demander si l'article 209,I, tel qu'appliqué par le Conseil d'Etat, est conforme à la Constitution. Il crée en effet une **rupture d'égalité** entre les sociétés bénéficiaires, dont la double imposition est complètement éliminée grâce à la convention, ce que ne permet qu'imparfaitement l'article 39,1 du CGI, et les sociétés déficitaires, auxquelles la convention ne permet même plus de bénéficier de l'article 39,1.

Il y a donc matière à poser une nouvelle question prioritaire de constitutionnalité.

Le non-report : une entrave à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux ?

Enfin concernant le non-report en avant des crédits d'impôt étrangers, on peut très sérieusement se demander si une telle impossibilité ne constitue pas une entrave à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne. On sait d'ailleurs que la Commission européenne a engagé le 13 juillet dernier une procédure en manquement contre la France pour ne pas permettre le report des crédits d'impôt étrangers en cas de situation déficitaire.

En effet, cela aboutit à faire supporter de l'impôt à une société française déficitaire qui opère dans un autre Etat de l'Union, alors qu'elle n'en supporte pas si elle opère en France.

De plus, les crédits d'impôt français (crédit d'impôt recherche, carry-back...) sont reportables en avant et remboursables. Ne pas admettre que les crédits d'impôt étrangers ne constituent pas une créance sur le Trésor se comprend en pur droit interne, mais paraît difficilement acceptable en droit de l'Union européenne.

A ce propos on ne peut qu'être surpris par le commentaire du Conseil constitutionnel sur la QPC BPEC visée ci-dessus dans lequel il est écrit « *Ainsi, à supposer qu'il existe en l'espèce une double imposition, laquelle serait, le cas échéant, de nature économique et non juridique...* ». Or, contrairement à ce qui est écrit dans ce commentaire, l'impossibilité de reporter en avant les crédits d'impôt non utilisables crée bien une **double imposition juridique**. Certes l'impôt dû dans l'Etat étranger est payé par la société étrangère débitrice du revenu, mais l'impôt est bien supporté par la société française qui voit son revenu amputé d'autant. Il s'agit bien d'un impôt de la société française déficitaire.

Il est donc probable qu'à court ou moyen terme, spontanément ou suite à une condamnation par la CJUE qui aura été saisie par la Commission européenne, la France fasse évoluer sa législation sur le sujet. Mais, on notera que, du fait des conventions fiscales conclues avec les Etats de l'Union européenne et des différentes directives européennes, notamment la directive concernant les paiements d'intérêts et de redevances, il n'existe plus beaucoup de retenues à la source au sein de l'Union européenne, même si cela arrive encore avec, par exemple, des pays comme l'Italie, le Portugal ou la Belgique.

Mais, si notre législation changeait et prévoyait un report dans le temps des crédits d'impôts européens non imputés en totalité l'année d'imposition du revenu, il est fort probable que, via une QPC, le champ d'application du texte soit élargi aux pays tiers, et ce dans le prolongement de la jurisprudence Métro Holding (Décision 3-2-2016 n° 2015-520 QPC, Sté Métro Holding France SA).

On voit que BPCE n'a pas épuisé le sujet de la conformité à la Constitution de notre droit applicable aux crédits d'impôt étrangers.

- Dominique Villemot, ancien élève de l'ENA (promotion Voltaire) et ancien administrateur civil au Ministère de l'Economie et des Finances est avocat au Barreau de Paris depuis 1991. Il a d'abord exercé au sein de Coopers & Lybrand juridique et fiscal avant de créer en 1999 le cabinet Villemot, Barthès & Associés dont il est associé gérant. Spécialisé en fiscalité des fusions/acquisitions et en fiscalité internationale et européenne, il est l'auteur de plusieurs ouvrages parmi lesquels : L'harmonisation fiscale européenne (PUF), La fiscalité des fusions/acquisitions (EFE), Quelle réforme fiscale ? (L'Harmattan) et Contentieux Fiscal : Ayez le réflexe de la question prioritaire de constitutionnalité (EFE).