

501 L'imputation des crédits d'impôt d'origine étrangère sur l'IS à taux réduit

À propos de l'arrêt *CE, 9^e et 10^e ss-sect., 29 oct. 2012, n° 337253, Sté Crédit agricole SA*

Laurent LECLERCQ,

avocat associé,
Fidal Direction internationale

Thierry PONS,

avocat associé,
Fidal Direction internationale



Même si l'article 220, 1 du CGI n'autorise pas, selon le Conseil d'État, l'imputation des crédits d'impôt d'origine étrangère sur l'IS à taux réduit, la restriction de la base d'imputation de ces crédits d'impôt est-elle compatible avec les engagements internationaux souscrits par la France ? L'impôt sur les sociétés est-il singulier ou pluriel ?

1 - L'arrêt rendu par le Conseil d'État le 29 octobre 2012¹ à propos d'un recours pour excès de pouvoir à l'encontre de la doctrine administrative sur l'article 220, 1 du CGI, parce que celle-ci limitait les cas d'imputation des crédits d'impôt sur l'impôt sur les sociétés sur le résultat soumis au taux réduit, a apporté des réponses importantes aux questions relatives à la valeur normative de la doctrine administrative et à sa portée au regard du droit de l'Union européenne. Cet arrêt n'a pas pour autant dissipé toutes les hésitations sur la possibilité d'imputer des crédits d'impôt d'origine étrangère sur la partie de l'IS calculée sur le résultat soumis au taux réduit, car le recours n'a pas réglé la question de l'application des conventions fiscales.

Dans cette affaire, le recours pour excès de pouvoir portait sur la légalité de la doctrine administrative commentant les dispositions de l'article 220, 1 du CGI, lequel permet l'élimination de la double imposition juridique de certains revenus de capitaux mobiliers, de source française ou étrangère, perçus par une entreprise, par l'imputation d'un crédit d'impôt.

Certaines entreprises, dont les résultats déficitaires ne permettaient pas d'imputer les crédits d'impôt étrangers sur l'impôt calculé sur le résultat soumis au taux normal, souhaitaient imputer ce crédit

d'impôt sur la partie de l'IS calculé sur le résultat soumis au taux réduit, dû au titre de la même année.

Dans sa doctrine officielle commentant l'article 220, 1 du CGI², l'administration fiscale avait explicitement admis une telle imputation en ce qui concerne les crédits d'impôt de source française, retenues à la source et avoir fiscal³. La même documentation ne comportait pas de commentaire en ce sens pour les crédits d'impôt étrangers⁴, permettant de confirmer leur imputation sur le même IS au taux réduit.

À l'occasion de ses contrôles fiscaux, l'Administration contestait une telle imputation des crédits d'impôt étrangers, lorsqu'elle avait été effectuée par les entreprises, en considérant que la possibilité prévue par cette doctrine était limitée aux crédits d'impôt de source française et ne pouvait être étendue par analogie aux crédits d'impôt d'origine étrangère. Des contentieux étaient engagés sur cette question. Avant même l'arrêt du 29 octobre 2012, certaines juridictions avaient rejeté ce type de demandes⁵.

1. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 29 oct. 2012, n° 337253, Sté Crédit agricole SA : *Juris-Data* n° 2012-024734 ; *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, *Le juge peut-il imposer à l'Administration d'ajouter à sa doctrine une énonciation contraire à la loi ?*

2. Cette doctrine a été reprise au BOFiP (*BOI-IS-RICI-30-10*, 12 sept. 2012) même si sa portée, en ce qui concerne les revenus d'origine française, est désormais extrêmement réduite. Nous continuerons donc à nous référer à l'ancienne documentation administrative de base, qui demeure pertinente notamment pour les contentieux en cours.

3. *Doc. adm.* 4 H-5411, § 93.

4. *Ibidem*, § 95.

5. CAA Versailles, 6^e ch., 12 avr. 2012, n° 10VE03140, Sté Predica : *Dr. fisc.* 2012, n° 27, *comm.* 361, *concl.* J.-É. Soyez, *note* E. Raingeard de la Blétière. – CAA

Le recours pour excès de pouvoir, introduit parallèlement à ces contentieux par la société Crédit Agricole SA, tendait à mettre en cause la doctrine administrative attaquée, en tant qu'elle ne prévoyait une possibilité d'imputation sur l'impôt au taux réduit que pour les revenus de source française et restait muette sur les revenus étrangers. Le recours avait donc pour objet de faire confirmer qu'en ne prévoyant pas cette faculté d'imputation (recours « en tant que ne pas »⁶, la doctrine attaquée contrevenait à l'article 220, 1 du CGI et avait créé une discrimination contraire au droit de l'Union.

Or, l'imputation des crédits d'impôt étrangers résulte à la fois de l'application de l'article 220, 1 du CGI et, dans un contexte international, de l'application de la clause d'élimination des doubles impositions contenue dans les conventions fiscales.

Nous rappellerons d'abord les principes dégagés par l'arrêt sur la portée de la doctrine administrative et sur l'article 220, 1 du CGI (1). Nous discuterons ensuite la portée de la solution adoptée par cet arrêt au regard des conventions fiscales (2) et de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Convention EDH) (3).

1. Les principes dégagés par la décision du Conseil d'État

A. - L'interprétation de l'article 220, 1 du CGI

2 - L'importance de l'arrêt du 29 octobre 2012 au regard de la portée de la doctrine administrative a quelque peu occulté la discussion sur l'interprétation de l'article 220, 1 du CGI.

Ce point était néanmoins important, car le sort du recours pour excès de pouvoir aurait certainement été différent s'il avait été confirmé que la loi ne prévoyait pas de restriction à l'utilisation des crédits d'impôt sur l'IS calculé sur le résultat soumis au taux réduit. Si une telle analyse de l'article 220, 1 du CGI avait été suivie, la doctrine accordant le crédit d'impôt aux revenus de source française aurait été jugée conforme à la loi et il aurait été nécessaire d'étendre cette doctrine aux revenus de source étrangère, en permettant la même possibilité d'imputation.

Mais, on le sait, le Conseil d'État a jugé différemment. La solution retenue sur la portée de l'article 220, 1 n'était pas évidente.

1° Le débat : l'impôt sur les sociétés est-il singulier ou pluriel ?

3 - La question sous-jacente était de déterminer si l'« impôt », visé à l'article 220, 1 constitue un impôt unique, ou si l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat soumis au taux normal et celui dû sur le résultat bénéficiant du taux réduit constituent deux impôts distincts, ce qui interdirait d'imputer les crédits d'impôt attachés aux revenus d'une catégorie, pour les imputer sur l'impôt de l'autre catégorie.

a) L'arrêt du 19 mars 1980

4 - La thèse « dualiste » s'appuie essentiellement sur un arrêt du Conseil d'État du 19 mars 1980⁷, relatif à l'imputation de la retenue à la source sur les redevances, sur l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Cette affaire de 1980 concernait un cas où, paradoxalement, l'imputation de crédits d'impôt relatifs à des revenus taxés à taux réduit avait été admise dans son principe par l'Administration sur des redressements effectués au taux plein. L'Administration avait cependant refusé cette imputation sur certaines années, en raison du fait que lesdits revenus à long terme n'avaient pas été effectivement imposés en raison de pertes à long terme. Cet arrêt ne concernait pas l'interprétation de l'article 220, 1, mais l'interprétation des conventions fiscales, mais il semble avoir influencé l'analyse dans le contentieux ici commenté.

L'analyse de cet arrêt est controversée, certains y voyant une confirmation de l'existence d'un cloisonnement de l'impôt entre taux normal et taux réduit, d'autres n'y voyant que la volonté du Conseil d'État de plafonner l'effet des crédits d'impôt à l'impôt effectivement payé, l'objectif des conventions étant d'éliminer toute la double imposition des revenus, pour autant qu'elle soit avérée.

L'analyse « dualiste » semblait contredite par le fait que, dans l'affaire jugée en 1980, une partie des crédits d'impôt en cause, relatifs à des revenus imposés au taux réduit, avait été imputée sur l'IS au taux normal, avec l'accord de l'Administration. L'imputation n'avait été refusée que sur certaines années, car les revenus à long terme de ces exercices n'avaient pas généré d'imposition du fait de déficits à long terme (analyse aujourd'hui contredite par la jurisprudence récente *GBL Energy*⁸). La préoccupation essentielle du Conseil d'État dans cet arrêt de 1980 semblait par ailleurs avoir été d'empêcher une imputation qui ne serait justifiée par aucune imposition, plutôt qu'une lecture du texte des conventions ou de l'article 205 du CGI.

À l'inverse, la thèse « unitaire » semblait contredite par le fait que le Conseil d'État, même s'il appliquait une logique de « butoir », n'invoquait explicitement aucune disposition en ce sens. L'hypothèse d'imputation concernée par cet arrêt (crédits d'impôt relatifs à des revenus soumis au taux réduit, que la société souhaitait imputer sur de l'IS calculé au taux plein) était néanmoins inverse à celle concernée par l'arrêt de 2012 (l'imputation des crédits d'impôt sur l'IS à long terme) dans laquelle la règle du butoir a moins vocation à s'appliquer.

b) Les autres arguments en faveur de l'unicité

5 - Face à cette jurisprudence ancienne, qui a selon nous été retenue à tort comme validant une approche dualiste, de nombreux arguments militaient en faveur de l'unicité.

Il est en particulier possible de faire valoir que l'article 205 du CGI dispose que : « Il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés ».

L'application de taux distincts semble donc ne constituer qu'une modalité de calcul d'une dette unique d'impôt, le taux réduit d'IS ne constituant qu'une mesure ponctuelle de faveur offerte à l'entreprise en ce qui concerne certains de ses revenus imposables⁹. L'impôt sur les sociétés, quel que soit son taux de détermination – normal ou réduit –, ne représenterait donc, selon cette analyse, qu'une seule et même créance du Trésor à l'encontre du contribuable.

L'application du taux réduit peut donc assez logiquement être considérée comme ne constituant qu'une modalité de calcul, comme c'est le cas pour de nombreux autres impôts, directs ou indirects, qui prévoient des taux différents applicables à certaines parties de leur assiette (on peut par exemple rapprocher l'articulation de l'article 205 et de l'article 220, 1, des textes applicables en matière de

Paris, 2^e ch., 7 déc. 2011, n° 09PA00704, Sté BNP Paribas : Dr. sociétés 2012, comm. 93, note J.-L. Pierre.

6. Recours consacré solennellement par le Conseil d'État en 2001, V. CE, ass., 29 juin 2001, n° 213229, Vassilikiotis : JurisData n° 2001-300030 ; Rec. CE 2001, p. 303, concl. F. Lamy.

7. CE, 7^e et 9^e ss-sect., 19 mars 1980, n° 10708 : JurisData n° 1981-606477 ; Dr. fisc. 1980, n° 26, comm. 1439 ; Dr. fisc. 1981, n° 9, comm. 416, concl. D. Fabre ; RJF 1980, n° 401.

8. CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 342221 et n° 342222, Sté GBL Energy et CE, 8^e et 3^e ss-sect., 29 oct. 2012, n° 352209, min. c/ SA Kermadec : Dr. fisc. 2013, n° 4, comm. 80, concl. L. Olléon, note G. Blanluet ; RJF 1/2013, n° 45.

9. V. notamment, concl. Ph. Martin sous CE, 9^e et 8^e ss-sect., 21 juin 1995, n° 132531, SA Sofige : JurisData n° 1995-044632 ; Dr. fisc. 1995, n° 41, comm. 1902 ; JCP E 1995, II, p. 234 ; RJF 8-9/1995, n° 963, concl. Ph. Martin, p. 559.

TVA, l'article 256 et l'article 271, qui permettent l'imputation des droits à déduction de TVA acquittée à des taux différents, sur la TVA également collectée à des taux potentiellement différents).

De même, l'imputation des crédits d'impôt, tels que le crédit d'impôt recherche, ou de la créance de *carry back*, s'effectue sur l'impôt sur les sociétés, sans distinguer deux impôts et sans que la loi ne spécifie une règle dérogatoire permettant d'imputer ces crédits ou créances sur l'impôt dû à taux réduit ou au taux plein. Là où la loi ne distingue pas, il n'y a pas lieu de distinguer.

Les dispositions du CGI semblaient donc militer en faveur de l'unicité de l'impôt. La question était alors de déterminer si l'article 220, 1 créait une règle dérogatoire à cette analyse, justifiant de distinguer deux catégories d'impôt sur lequel les crédits pourraient être imputés.

c) La portée de l'article 220, 1 du CGI

6 - Sur un plan purement interne, l'imputation des crédits d'impôt à raison de revenus de capitaux mobiliers est prévue par l'article 220, 1 du CGI, lequel prévoyait, dans sa rédaction en vigueur, que :

« 1. a) 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.

b) En ce qui concerne les revenus de source étrangère visés aux articles 120 à 123, l'imputation est limitée 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. ».

L'article 220, 1, a, premier alinéa confirme le principe d'imputation des crédits d'impôt par l'entreprise, sur « l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre » et l'impôt sur les sociétés visé dans le chapitre en cause est défini à l'article 205 du CGI comme un impôt unique. L'application littérale du premier paragraphe semblait donc valider une analyse unitaire, comme nous l'avons expliqué ci-avant.

Le deuxième alinéa de l'article 220, 1, a prévoit quant à lui une règle de butoir, qui limite l'imputation du crédit d'impôt à l'impôt français dû sur ce même revenu avant imputation. Le deuxième alinéa de l'article 220, 1, a du CGI applique ainsi, en droit interne, un mécanisme classique de plafonnement que l'on retrouve d'ailleurs dans la plupart des conventions fiscales.

Dans un contexte conventionnel, la règle du butoir a d'ailleurs été l'objet de décisions de jurisprudence largement commentées, notamment sur le calcul du revenu d'imputation et la prise en compte de charges sur l'opération concernée¹⁰. Telle n'était pas la question soulevée en l'espèce, les revenus en question étant supposés positifs.

La question en jeu dans l'application de la règle du butoir prévue au deuxième alinéa était donc de déterminer si ces revenus avaient été imposés ou non, alors qu'aucun impôt n'avait été effectivement acquitté sur le résultat imposable au taux courant, du fait du caractère déficitaire de l'exercice. Sur ce point, les décisions *Haribo*¹¹ et *GBL*

*Energy*¹², donnent un éclairage intéressant et confirment qu'un revenu sur lequel un déficit a été imputé doit être considéré comme imposé.

Ainsi, la jurisprudence communautaire (notamment les arrêts *Cobelfret*¹³ et *Haribo*) confirme l'existence d'une imposition, car les déficits, imputés sur les revenus générant les crédits d'impôt, cessent d'être reportables, ce qui aboutit à une augmentation de l'imposition des revenus ultérieurs.

De même, dans l'arrêt *GBL Energy*, le Conseil d'État confirme que, lorsque des dividendes sont perçus par une société déficitaire, « ces dividendes sont effectivement compris dans le résultat de cette société et viennent en diminution du déficit reportable ; que, lorsque le résultat de cette société redevient bénéficiaire, la diminution de ce déficit reportable implique que ces dividendes seront effectivement imposés à l'impôt sur les sociétés au titre d'une année ultérieure au taux de droit commun alors applicable ; que, s'il en résulte un décalage dans le temps entre la perception de la retenue à la source afférente aux dividendes payés à la société non résidente et l'impôt établi à l'encontre de la société établie en France au titre de l'exercice où ses résultats redeviennent bénéficiaires, ce décalage procède d'une technique différente d'imposition des dividendes perçus par la société selon qu'elle est non résidente ou résidente ».

La différence de formulation retenue entre le Conseil d'État et la CJUE n'est, à notre avis, qu'apparente : la CJUE s'interrogeait sur le point de savoir si, lorsque le résultat de l'exercice était déficitaire, le revenu perçu par la société devait être considéré comme imposé ou non, alors que le Conseil d'État cherchait à démontrer qu'une société française déficitaire était, elle aussi, amenée à payer un impôt en France au même titre (mais pas en même temps) qu'une société étrangère déficitaire payant en France une retenue à la source sur les mêmes revenus.

En définitive, les revenus de capitaux mobiliers, intégrés dans la base imposable au taux de droit commun, sur laquelle ont été imputés des déficits, doivent donc être réputés imposés, quelle que soit la date à laquelle l'impôt correspondant sera définitivement acquitté.

Si l'objectif de la règle du butoir est de limiter l'imputation du crédit à l'impôt supporté sur les revenus concernés, l'existence d'une situation globale déficitaire au titre de l'exercice n'a donc pas d'impact sur le calcul du butoir.

Enfin, le texte de l'article 220, 1, b, qui vise les revenus étrangers, ne fait pas davantage référence à une catégorie ou un « secteur » d'impôt et ne semblait pas permettre, à lui seul, de justifier une restriction sur l'imputation sur l'IS prévue au premier alinéa.

De nombreux arguments soutenaient donc la thèse de l'unicité de l'impôt, y compris la lecture littérale du premier alinéa de l'article 220, 1, a, auquel renvoie le deuxième alinéa.

2° La solution du Conseil d'État

7 - La discussion sur cette question a néanmoins été réglée par le Conseil d'État dans le sens d'une étanchéité des deux catégories de revenus, sur le fondement du deuxième alinéa de l'article 220, 1, a (« Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus »).

10. V. notamment, CE, avis, 31 mars 2009, n° 382545, in *Rapport public du Conseil d'État : activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives en 2009* : Dr. fisc. 2010, n° 22, 339 ; FR Lefebvre 38/2010, inf. 1. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308679 et n° 308754, min. c/ M. et M^{me} de Türckheim : Dr. fisc. 2011, n° 41, comm. 558, concl. L. Olléon, note critique Ph. Derouin.

11. CJUE, 3^e ch., 10 févr. 2011, aff. C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH* et C-437/08, *Österreichische Salinen AG* : Rec. CJUE 2011, I, p. 305, pt 158 ; Dr. fisc. 2011, n° 7, act. 54 ; RJF 5/2011, n° 666 ; FR Lefebvre 16/2011, note D. Gutmann. – CJCE, 1^{re} ch., 12 févr. 2009, aff. C-138/07, *Belgische Staat c/ Cobelfret NV* : Rec. CJUE 2009, I, p. 731, pts 39 et 40, concl.

E. Sharpston ; Europe 2009, comm. 168, note A.-L. Mosbrucker. – V. également L. Bernardeau et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (janv./juin 2009)* : Dr. fisc. 2009, n° 30, 428. – CJCE, 5^e ch., ord., 4 juin 2009, aff. C-439/07, *NV KBC-bank*, et aff. C-499/07, *NV Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* : Rec. CJCE 2009, I, p. 4409, pts 39 et 40 ; Europe 2009, comm. 325, note A.-L. Mosbrucker. – V. également L. Bernardeau et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (janv./juin 2009)*, préc.

12. CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 342221 et n° 342222, *Sté GBL Energy* et CE, 8^e et 3^e ss-sect., 29 oct. 2012, n° 352209, min. c/ SA Kermadec, préc.

13. CJCE, 1^{re} ch., 12 févr. 2009, aff. C-138/07, *Belgische Staat c/ Cobelfret NV*, pts 39 et 40, préc. – CJCE, 5^e ch., ord., 4 juin 2009, aff. C-439/07, *NV KBC-bank*, et aff. C-499/07, *NV Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, pts 39 et 40, préc.

Le raisonnement qui a abouti à cette conclusion a été peu expliqué. Les conclusions du rapporteur public sont extrêmement brèves sur ce sujet. Le rapporteur indique qu'à la lecture du premier alinéa, « On pourrait penser qu'il s'agit de l'IS total dû par la personne morale, quels que soient son assiette et le taux auquel il a été perçu ». Le rapporteur indique néanmoins ensuite que l'article 220, 1, a, deuxième alinéa précise que « la déduction à opérer (...) ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus, ce qui ne peut que signifier que l'imputation doit se faire uniquement sur la partie de l'IS qui correspond à la taxation des revenus en cause ».

Cette interprétation du deuxième alinéa du 220, 1, a, considérant qu'il confirme l'imputation sur un impôt spécifique, donne à ce deuxième alinéa une portée autre que la limitation de l'imputation au « butoir » expliquée ci-dessus et paraît quelque peu constructive par rapport à l'objectif du texte de ce deuxième alinéa et au texte clair du premier alinéa.

Le Conseil d'État a néanmoins validé l'analyse retenue par le rapporteur public, fondée sur le deuxième alinéa de l'article 220, 1, a, par le considérant suivant :

« Considérant, d'une part, qu'il résulte des termes mêmes de l'article 220 du Code général des impôts que l'imputation qu'il prévoit ne peut s'opérer que sur la fraction de l'impôt sur les sociétés qui frappe les revenus qui y sont visés ; qu'ainsi, les dispositions de cet article ne permettent pas d'imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés au taux réduit l'excédent de crédit d'impôt qui n'aurait pu être imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés au taux normal auquel sont normalement soumis les revenus de capitaux mobiliers ; qu'il s'ensuit qu'en ne prévoyant pas la possibilité d'opérer une telle imputation en ce qui concerne les crédits d'impôt d'origine étrangère, le paragraphe n° 95 de la documentation de base 4 H-5411 n'est pas contraire à la loi ».

On peut noter que, dans l'arrêt *GBL Energy*, le Conseil d'État acceptait de comparer une retenue à la source et l'impôt sur les sociétés, en considérant qu'il ne s'agit que de modalités différentes de prélever une même imposition. Cette vision « unificatrice » de l'imposition directe de ces revenus, gommant les incidences de trésorerie¹⁴ entre les deux modes de prélèvement, impôt et retenue à la source, tranche quelque peu avec la distinction effectuée dans l'arrêt du 29 octobre 2012 entre deux catégories d'imposition au sein du même impôt, l'impôt sur les sociétés.

L'interprétation ainsi donnée de l'article 220, 1, b, qui aboutit à conclure à l'illégalité de la doctrine administrative qui permettait l'imputation des crédits d'impôts français, paraît d'autant plus rigoureuse, qu'elle entraîne assez mécaniquement la solution sur le recours pour excès de pouvoir, compte tenu des réticences du juge à créer une règle en étendant la portée d'une doctrine illégale, comme nous allons le voir.

B. - La portée de la doctrine administrative

8 - Le Conseil d'État tranche dans son arrêt du 29 octobre 2012 la question de l'extension à des opérations extra-territoriales d'une doctrine administrative, jugée plus favorable que la loi, mais réservée aux seules opérations domestiques.

1° L'arrêt du 29 octobre 2012

9 - Dans son arrêt, le Conseil d'État considère dans un premier temps que l'article 220, 1 ne prévoit l'imputation des crédits d'impôt attachés à certains revenus que sur la fraction de l'impôt sur les sociétés qui frappe ces mêmes revenus. La doctrine administrative, en au-

torisant l'imputation des crédits d'impôt français (l'avoir fiscal et les retenues à la source perçues en France) sur une fraction de l'impôt sur les sociétés autre que celle frappant ces revenus, ajoute à la loi et est qualifiée d'illégale.

Le Conseil d'État constate dans un second temps que cette doctrine illégale ne visait pas les revenus de source étrangère et qu'il n'est donc pas possible de l'étendre à ces revenus. Cette partie de l'arrêt résulte sans surprise de la jurisprudence constante du Conseil d'État sur l'interprétation stricte et littérale de la doctrine.

Le Conseil d'État considère ensuite que, même si l'application de mesures de faveur réservée aux revenus de source française génère une différence de traitement avec les revenus de source étrangère, cela ne crée pas un droit pour les contribuables à se voir étendre le bénéfice de cette mesure de faveur prévue par la doctrine administrative aux cas non visés expressément par cette dernière.

Le Conseil d'État rejette en conséquence le recours pour excès de pouvoir.

2° L'analyse de l'arrêt

10 - Le Conseil d'État constate l'impossibilité de déroger au principe d'application littérale de la doctrine et refuse d'étendre « en tant que ne pas » le champ d'une doctrine administrative afin de supprimer une discrimination résultant de cette doctrine.

L'existence d'une discrimination contraire à la libre circulation des capitaux était évidente et nul ne la contestait. Même si aucun impôt n'est acquitté sur les revenus en cause du fait d'une situation déficitaire, l'imputation des déficits courants sur ces revenus aboutit en pratique à une imposition en France, comme l'ont confirmé les jurisprudences précitées de la CJUE, notamment *Haribo* et du Conseil d'État, *GBL Energy*. L'impossibilité d'imputer les crédits d'impôt de source étrangère aboutit donc à une situation de double imposition juridique.

Du fait de la doctrine administrative, le risque de double imposition est plus faible pour les revenus de source française, grâce à la possibilité d'imputer largement ces crédits d'impôt sur l'IS calculé au taux réduit.

Le contribuable français est donc dissuadé d'investir dans des créances ou des titres émis par une société non résidente, car l'impôt qu'il supporte dans l'État de la source ne sera imputable que sur l'impôt dû au taux normal qui s'applique aux revenus correspondants, alors que s'il investit dans des créances ou des titres émis en France, il pourra aussi imputer les crédits d'impôt français (avoir fiscal, par exemple) sur son IS à taux réduit. La différence de traitement est évidente lorsque le contribuable est déficitaire au taux normal et imposé au taux réduit.

Le Conseil d'État ne nie pas l'existence de cette discrimination, ni qu'elle ne soit pas justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, mais il refuse par principe d'étendre le champ d'une doctrine qu'il considère comme illégale. Le juge administratif est donc impuissant face à une entrave à la libre circulation des capitaux, lorsque celle-ci résulte d'une doctrine administrative¹⁵. Il en serait allé différemment si la différence de traitement avait été prévue par une norme fiscale d'une autre nature juridique, et notamment par la loi¹⁶, mais le

14. V. également sur ce sujet, CE, 8^e et 3^e ss-sect., 29 oct. 2012, n° 352209, min. c/ SA Kermadec, préc.

15. E. Raingeard de la Blétière, *Possibilité d'imputer un crédit d'impôt étranger relatif à des revenus relevant du taux normal de l'IS sur des plus-values relevant du taux réduit (non)*, note sous CAA Versailles, 6^e ch., 12 avr. 2012, n° 10VE03140, Sté Predica, préc.

16. Il est intéressant de comparer cette solution avec la solution retenue dans l'affaire *Accor* (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 3 juill. 2009, n° 317075, min. c/ Sté Accor : *JurisData* n° 2009-081494 : Dr. fisc. 2009, n° 30-35, comm. 430, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet ; Dr. sociétés 2009, comm. 194, note J.-L. Pierre ; RJF 10/2009, n° 834 ; BDCF 10/2009, n° 114, concl. L. Olléon. – V. également, P. Dibout, *Le précompte : incompatibilité avec le droit communautaire ? Éclairage sur le renvoi préjudiciel à la Cour de justice* : Dr. fisc. 2009,

Conseil d'État considère que cette dernière ne prévoyait aucune possibilité d'imputation des crédits d'impôt excédentaires sur l'impôt sur les sociétés à taux réduit¹⁷ et aucune discrimination n'en résultait donc directement.

La solution s'inspire de la jurisprudence constante du Conseil d'État, visant à limiter le champ de l'article L. 80 A du LPF à une garantie des contribuables restreignant les possibilités de rehaussement de l'Administration¹⁸, mais refusant de lui donner des effets similaires à une norme.

L'arrêt ajoute une nouvelle limite à la portée de l'article L. 80 A, qui fait aujourd'hui débat, notamment sur la question de l'opposabilité d'une doctrine administrative, invoquée par un contribuable, mais qui serait contraire au droit de l'Union européenne, qui demeure en suspens¹⁹. On notera cependant que le Conseil d'État a en revanche récemment confirmé²⁰ qu'un contribuable qui a appliqué une doctrine contraire à la directive peut invoquer l'existence d'un événement au sens de l'article L. 190 quand un arrêt de la CJUE révèle son illégalité.

La solution a néanmoins un effet pervers : elle reconnaît, implicitement mais nécessairement, à l'Administration le pouvoir de favoriser, par une doctrine illégale, une situation domestique par rapport à une situation communautaire sans prendre le risque, contrairement au législateur, de la voir étendre à d'autres situations.

Même si l'on comprend bien le raisonnement suivi et sa logique par rapport aux positions prises dans le passé sur la portée de la doctrine administrative, la position du Conseil d'État semble ouvrir une brèche sérieuse à d'autres préoccupations, notamment par rapport au principe d'effectivité du droit de l'Union européenne et à l'obligation de coopération loyale des États membres énoncée à l'article 4, 3 du Traité de l'Union européenne²¹.

n° 30-35, 427), qui concernait également la question de l'extension des dispositions relatives à un crédit d'impôt (l'avoir fiscal) sur des actions françaises, à des actions étrangères. Dans ce contentieux, le Conseil d'État a admis de transmettre la question à la CJUE pour confirmer l'existence d'une discrimination du fait du silence de la loi française (incompatibilité « en tant que ne pas ») sur l'élimination de la double imposition résultant de l'exigibilité du précompte pour la redistribution des dividendes de source étrangère, alors que le dispositif de l'avoir fiscal imputable sur le précompte, permettait d'éviter cet impôt sur la redistribution de dividendes français (V. V. Daumas, *Distributions transfrontalières de dividendes : avec avoir... ou pas ?* : RJF 10/2009, p. 121).

17. V. *supra* n° 2 à 7.

18. V. notamment, CE, ass., avis, n° 192539, 8 avr. 1998, *Sté de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDCMO)* : Dr. fisc. 1998, n° 18, comm. 398, concl. G. Goulard ; RJF 5/1998, p. 378, concl. G. Goulard et chron. S. Vercllytte, p. 359 à 377. — CE, ass., 8 avr., 1998, n° 189179, *Sté Gras Savoye* : JurisData n° 1998-040826 ; Dr. fisc. 1998, n° 18, comm. 393, concl. G. Goulard ; RJF 5/1998, n° 563, chron. S. Vercllytte, concl. G. Goulard, p. 378 et chron. S. Vercllytte, p. 359 à 377. — J. Turot, *La vraie nature de la garantie contre les changements de doc r ne* : RJF 1992, p. 371. — O. Fouquet, *L'application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit ?* : Dr. fisc. 2009, n° 42, act. 316.

19. V. É. Davoudet et O. El Arjoun, *Opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : état des lieux et perspectives* : Dr. fisc. 2013, n° 37, 405.

20. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 23 déc. 2011, n° 330094, *Sté Keolis Cherbourg* : Dr. fisc. 2012, n° 6, comm. 141, concl. V. Daumas ; RJF 3/2012, n° 300 ; BDCF 3/2012, n° 39, concl. V. Daumas.

21. « En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités. Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union. Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union ». V. en ce sens, CJUE, 1^{re} ch., 15 sept. 2011, aff. C-310/09, *min. c/ Accor SA*, pt 78 ; Dr. fisc. 2012, n° 3, comm. 67, note J.-L. Pierre. — CJCE, 16 déc. 1976, aff. C-33/76, *Rewe Centralfinanz EG et Rewe-Zentral AG* : Rec. CJCE 1976, p. 1989, pt 5. — CJCE, 16 déc. 1976, aff. C-45/76, *Commet* : Rec. CJCE 1976, p. 2043, pt 12. —

Il n'est pas certain que la CJUE aurait retenu la même analyse car, selon elle, peu importe l'origine ou la nature de la mesure qui la crée, la discrimination qui entrave une liberté fondamentale sans être justifiée doit être éliminée²².

En définitive, la solution ne surprendrait pas, si elle était limitée au cadre du recours pour excès de pouvoir, compte tenu notamment du risque de développement contentieux « en tant que ne pas » qu'aurait ouvert une solution différente, même dans un contexte purement interne, dès qu'une doctrine crée une tolérance par rapport à la loi. Le Conseil d'État adoptera-t-il une approche identique dans le cadre du contentieux de pleine juridiction, dans une situation où l'Administration ne se contente pas d'être silencieuse dans sa doctrine, mais redresse l'imputation des crédits d'impôt étrangers sur l'IS au taux réduit ?

2. La solution est-elle compatible avec les conventions fiscales ?

11 - S'il n'existe aucun principe de valeur normative supérieur à la loi imposant une suppression de la double imposition juridique que subissent certains revenus²³, il en va différemment lorsque la France s'est engagée conventionnellement à supprimer les doubles impositions juridiques. Lorsque la suppression des doubles impositions est prévue par voie conventionnelle, le principe de primauté du traité s'impose²⁴.

L'article 220, 1, tel qu'interprété dans l'arrêt du 29 octobre 2012 ne peut pas limiter l'application des conventions, ce que le Conseil d'État a déjà confirmé dans son avis du 31 mars 2009²⁵.

L'arrêt du 29 octobre 2012, relatif à l'article 220, 1, n'épuise donc pas les questions susceptibles de se poser sur la question de l'imputation des crédits d'impôt. Le Conseil d'État devra encore, en tout état de cause, trancher la question de l'application des conventions fiscales visant à éliminer les doubles impositions. Il devra alors vérifier si celles-ci autorisent une imputation sur l'IS, quel que soit le taux auquel il est acquitté, ou s'il convient de cloisonner en fonction du taux d'IS applicable aux revenus en cause.

Lorsqu'elles autorisent le prélèvement d'une retenue à la source, les conventions fiscales prévoient généralement une élimination de la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt équivalent à l'impôt étranger. Dans certains cas, ces conventions prévoient également une règle de plafonnement de l'imputation de ce crédit d'impôt, conformément au modèle OCDE²⁶, mais ce n'est pas systématique.

CJCE, 19 juin 1990, aff. C-213/89, *Regina c/ Factortame e. a.* : Rec. CJCE 1990, I, p. 2433, pt 20 ; RJF 1990, n° 1412, concl. G. Tesaurio, p. 747 à 754. — CJCE, gde ch., 13 mars 2007, aff. C-432/05, *Unibet Ltd* : Rec. CJCE 2007, I, p. 2271, pt 38 ; Europe 2007, comm. 128, obs. D. Simon.

22. V. notamment, CJCE, 28 oct. 1999, aff. C-55/98, *Vestergaard* : Rec. CJCE 1999, I, p. 7641 ; RJF 2000, n° 315.

23. Sur l'absence d'obligation de suppression des doubles impositions en droit de l'Union européenne, V. CJCE, 1^{re} ch., 16 juill. 2009, aff. C-128/08, *M. Damseaux* : Rec. CJCE 2009, I, p. 6823 ; Dr. f. sc. 2010, n° 7, comm. 189, note J.-Ch. Gracia ; RJF 11/2009, n° 1031. — CJCE, gde ch., 20 mai 2008, aff. C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV* : Rec. CJUE 2008, I, p. 3747 ; Dr. fisc. 2008, n° 22, act. 169 ; RJF 10/2008, n° 1148. — CJCE, 1^{re} ch., 8 nov. 2007, aff. C-379/05, *Amurta SGPS* : Rec. CJCE 2007, I, p. 9569 ; Europe 2008, comm. 5, obs. L. Idot ; RJF 2/2008, n° 247. — CJCE, 21 sept. 1999, aff. C-307/97, *C^{te} de Saint-Gobain, Zweigniederlassung (ZN) Deutschland* : Rec. CJCE 1999, I, p. 6161, pt 57, concl. J. Mischo ; D. 2000, p. 461, note G. Tixier et A.-G. Harmonic-Gaux ; RJF 12/1999, n° 1629. —

24. Const. 4 oct 1958, art. 55 : « Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie ».

25. CE, avis, 31 mars 2009, n° 382545, *préc.*

26. Article 23 B, 1 de la convention modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

Nous avons vu ci-avant²⁷ que l'imputation d'un déficit devait être assimilée à une imposition en France et que l'absence d'imputation de la retenue à la source étrangère sur l'impôt français aboutit donc, en cas d'imputation d'un déficit, à une double imposition juridique. À titre d'illustration, un revenu d'intérêt de 100, imposable au taux normal, devrait donc être considéré comme soumis à une imposition de 33.33, même si aucun impôt n'est effectivement acquitté, du fait de l'imputation de pertes ou charges non directement liées à ce revenu. Le crédit d'impôt de 10, correspondant à une retenue à la source étrangère de 10, inférieur à l'impôt français, n'est donc pas en principe soumis dans cette hypothèse à une règle de butoir, si elle est prévue par la convention.

À la double imposition juridique s'ajoute, pour certains revenus, une double imposition économique, ce qui est le cas des dividendes, puisque les revenus étrangers de la société distributrice ont généralement été soumis à l'impôt sur les sociétés avant d'être soumis à retenue à la source.

Au total, un dividende de source étrangère perçu par une société déficitaire ne bénéficiant pas du régime société mère, subit une triple imposition du fait de l'imposition des résultats à l'étranger, puis de la retenue à la source étrangère, et enfin de l'imputation des déficits qui cessent d'être reportables, ce qui équivaut à une nouvelle imposition au taux plein français (sans compter l'imposition au moment de sa redistribution éventuelle).

Cette double imposition économique des dividendes n'est aujourd'hui plus supprimée que dans le cas du régime des sociétés mères, mais elle était jusqu'à une certaine époque évitée en France, sur les dividendes de source française, par l'octroi de l'avoir fiscal, quand l'exonération du régime des sociétés mères ne s'appliquait pas. La doctrine administrative attaquée par le Crédit Agricole SA confirmait par ailleurs que cet avoir fiscal pouvait être imputé sur l'impôt dû à titre réduit, comme nous l'avons rappelé. À la discrimination relative à la non-imputation des crédits d'impôts étrangers s'ajoute une discrimination relative à l'absence d'avoir fiscal²⁸, dont l'imputation est autorisée par l'Administration.

Les questions soulevées dans le cadre du recours pour excès de pouvoir auraient-elles donné lieu aux mêmes réponses sous l'angle de la compatibilité avec les dispositions conventionnelles ?

Les conventions fiscales font référence à l'« *impôt sur les sociétés* », sans plus de commentaires.

À cet égard, nous avons vu que l'article 205 du CGI, qui définit cet impôt, ne permet pas de distinguer deux impôts différents. L'impôt sur les sociétés, quel que soit son taux de détermination – normal ou réduit –, ne représente donc, selon cette analyse, qu'une seule et même créance du Trésor à l'encontre du contribuable.

La frontière de l'assiette soumise à ces taux différents n'est d'ailleurs pas étanche et des interactions existent. Si une perte ou déficit relevant du taux réduit ne peut, sauf exception, venir réduire l'assiette imposable au taux de droit commun, la réciproque n'est pas vraie, l'imputation d'un déficit relevant du taux normal sur un résultat taxable au taux réduit étant admise par le législateur (CGI, art. 39 quindecies, 1, 1°)²⁹.

La règle du butoir généralement prévue dans les conventions est clairement rédigée comme une règle de calcul visant à plafonner le crédit d'impôt et on peine à y trouver une règle restreignant l'imputation de ce crédit d'impôt.

L'arrêt du 19 mars 1980 précité devra être revisité afin de déterminer si l'intention qui le sous-tendait était de confirmer la dualité de l'impôt (ce qui ne semble pas être le cas, pour les raisons déjà évoquées ci-avant), ou seulement la volonté de limiter l'utilisation des crédits d'impôt à des situations où il y a double imposition. Le Conseil d'État devra également confirmer si l'imputation d'un déficit constitue ou non une imposition, contrairement à la position implicite prise dans l'arrêt de 1980, qui est devenu obsolète, au moins sur ce point, suite aux décisions précitées *GBL Energy* et *Haribo*.

La solution retenue par l'arrêt du 29 octobre 2012, si elle devait être confirmée dans un cadre conventionnel, serait doublement pénalisante pour les entreprises déficitaires au taux de droit commun, car la cour administrative d'appel de Versailles a jugé dans un arrêt *Céline* du 16 juillet 2012³⁰, que les crédits d'impôt résultant d'une convention fiscale, non imputés en raison d'une situation déficitaire, ne seraient pas déductibles du résultat.

La cour de Versailles justifie sa solution par le fait qu'en choisissant une méthode d'élimination de la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt, « les États contractants ont entendu explicitement exclure la possibilité de déduire du résultat ». La même cour vient de confirmer son analyse dans un nouvel arrêt *Egis*³¹, en précisant que cette solution ne s'applique que lorsque le texte de la convention mentionne explicitement l'impossibilité d'effectuer la déduction.

Dans leurs commentaires sous l'arrêt *Céline*, Olivier Fouquet et Philippe Durand notaient un certain malaise par rapport à la solution retenue par la cour de Versailles et en appelaient à une référence au « contexte » et à l'objectif de la convention. La solution retenue dans l'arrêt *Céline* paraît en effet très rigoureuse pour les sociétés déficitaires, qui ne méritent pas une telle sévérité³².

Il semble effectivement possible de considérer que les États contractants ont choisi la méthode du crédit d'impôt, car elle est plus efficace qu'une déduction en base, mais qu'à défaut de pouvoir utiliser ces crédits d'impôt, ils n'ont pas entendu exclure la méthode de déduction en base.

De la même façon, concernant la question de l'imputation des crédits d'impôt sur l'IS à long terme, il semble peu probable qu'au moment de la négociation des conventions en cause, les administrations étrangères auraient validé la position de l'administration française, limitant les cas d'imputation des crédits d'impôt sur l'impôt à taux réduit aux seuls revenus de source française et donnant une définition de l'impôt différente de celle prévue dans la convention. Faut-il voir dans ces décisions de jurisprudence une préoccupation au nom de la rigueur budgétaire et le signe d'une évolution générale, ou un acharnement particulier sur la question des crédits d'impôt étrangers, dont l'Administration facilite de bonne grâce l'utilisation

relevant du taux réduit (non), note sous CAA Versailles, 6^e ch., 12 avr. 2012, n° 10VE03140, *Sté Predica*, préc.

30. CAA Versailles, 6^e ch., 16 juill. 2012, n° 11VE01877, min. c/ *Sté Céline SA* : Dr. fisc. 2012, n° 49, comm. 547, concl. J.-E. Soyez, note O. Fouquet et Ph. Durand.

31. M. Ébrard-Grellety et S. Bouvier, *Retenues à la source étrangères : une avancée jurisprudentielle*, note sous CAA Versailles, 18 juill. 2013, n° 12VE00572, *Egis* : FR Lefebvre 38/2013, inf. 8.

32. Voir les conclusions du rapporteur Jean-Éric Soyez dans l'arrêt *Sté Céline* du 16 juillet 2012, précité, indiquant que cette rigueur pourrait se justifier par le fait que « cette situation déficitaire peut résulter d'une politique d'optimisation fiscale » ou que, si les déficits étaient réels, l'entreprise déficitaire pouvait à défaut de se satisfaire de la solution retenue par la convention, demander à ce qu'elle soit renégociée, ce qui tranche avec l'approche retenue dans d'autres décisions européennes (arrêts *Haribo* et *Cobelfret* précités) et française (*GBL Energy*).

27. Sur l'assimilation de la réduction d'un déficit à une imposition, V. notamment, CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 342221 et n° 342222, *Sté GBL Energy*, préc.

28. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 10 déc. 2012, n° 317075, min. c/ *Sté Accor* et CE, 8^e et 3^e ss-sect., 10 déc. 2012, n° 317074, min. c/ *Sté Rhodia* : *JurisData* n° 2012-030189 ; Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 184, concl. N. Escaut, note J.-L. Pierre ; RJF 2/2013, n° 161. – V. également P. Dibout, *Le précompte : incompatibilité avec le droit communautaire ? Éclairage sur le renvoi préjudiciel à la Cour de justice* : Dr. fisc. 2009, n° 30-35, 427.

29. V. E. Raingeard de la Blétière, *Possibilité d'imputer un crédit d'impôt étranger relatif à des revenus relevant du taux normal de l'IS sur des plus-values*

quand elle correspond à un impôt qu'elle a reçu, mais pas quand l'impôt a été perçu par un autre État ?

3. L'obligation de suppression des doubles impositions et la Convention EDH

12 - L'article 1^{er} du premier protocole additionnel (ci-après, « article 1P1 ») de la Convention européenne des droits de l'homme dispose que : « *Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international* ».

Cette disposition prévoit, certes, que le droit au respect des biens ne s'oppose pas au droit des États parties de prélever l'impôt, mais constitue néanmoins une contrainte pour les États parties dans la détermination de l'impôt³³. En effet, la Cour européenne des droits de l'homme déduit de ces dispositions que le droit des États parties de prélever l'impôt doit s'exercer dans la limite du droit au respect des biens et interdit aux États parties de priver le contribuable de faire valoir une créance qu'il détient contre l'État.

Les juges ont considérablement enrichi la notion de « biens » au sens de la Convention pour identifier trois catégories : les propriétés déjà acquises, les droits acquis à restitution et, enfin, l'espérance légitime d'obtenir restitution d'un bien.

La Cour européenne des droits de l'homme en déduit l'interdiction de principe pour les États de priver un contribuable d'une créance qu'il détendrait sur le Trésor, notamment par l'adoption d'une loi rétroactive³⁴. Le Conseil d'État retient d'ailleurs cette analyse, en jugeant incompatible avec les dispositions de la Convention EDH l'application immédiate de la suppression d'un crédit d'impôt aux exercices non clos³⁵. Le Conseil d'État a estimé que cette suppression du crédit d'impôt portait atteinte au droit au respect des biens et, plus précisément, à l'espérance légitime des contribuables de bénéficier de ce crédit d'impôt à raison des opérations réalisées en cours d'exercice.

De même, s'agissant de la suppression de l'avoir fiscal attaché à la distribution de dividendes, le Conseil d'État a pris soin, avant de juger la mesure compatible avec les dispositions de la Convention, de vérifier que le législateur avait veillé à reporter la suppression de la mesure aux exercices ouverts au 1^{er} janvier de l'année suivant l'adoption de la mesure. Les distributions de dividendes effectuées antérieurement à la suppression de l'avoir fiscal ont ainsi bénéficié, pour la dernière fois, de l'avoir fiscal. À l'inverse, concernant les distributions n'ou-

vrant pas droit au bénéfice de l'avoir fiscal, les contribuables étaient avertis, dès la distribution de dividendes, que celle-ci ne leur permettait d'accéder à aucun avantage fiscal³⁶.

Le Conseil d'État estime ainsi que l'espérance légitime des contribuables de bénéficier d'un crédit d'impôt au moment de la réalisation des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt constitue un bien au sens de la Convention EDH dont le Trésor ne peut priver le contribuable.

Or, au moment de la perception des revenus de source étrangère, le contribuable peut légitimement espérer ne subir aucune double imposition de ces revenus grâce à l'octroi du crédit d'impôt du fait des stipulations de la convention fiscale conclue par la France avec l'État de source des revenus.

Plus qu'une simple espérance légitime, il est possible de considérer que le fait générateur du crédit d'impôt réside dans la perception des revenus de source étrangère et que le crédit d'impôt constitue, non une simple espérance légitime mais bien un droit acquis à imputation. En ce sens, il semble contestable d'interdire à un contribuable, à l'occasion d'une interprétation restrictive de l'article 220, 1 du CGI, de faire valoir cette créance qu'il détient sur le Trésor, alors même que le texte de l'article 220, 1 du CGI ne prévoit pas expressément une telle limitation de la base d'imputation.

La Cour européenne des droits de l'homme a déjà censuré l'application d'une loi fiscale dans un sens qui s'avérerait défavorable au contribuable au motif que les termes de la loi manquaient en précision et en prévisibilité au moment du fait générateur de l'imposition.

Par sa décision *Les Témoins de Jéhovah* du 30 juin 2011³⁷, la Cour a considéré l'assujettissement de cette association aux droits de mutation à titre gratuit à raison des offrandes perçues comme constitutif d'une violation de la liberté religieuse.

En effet, la taxation des offrandes procède, selon la Cour, d'une ingérence de l'État dans l'exercice de la liberté religieuse cependant que l'article 9 de la Convention EDH exige qu'une telle ingérence soit prévue par la loi³⁸. Constatant que le prélèvement n'était pas prévisible au moment de la perception des offrandes par l'association, la Cour a jugé l'ingérence dans l'exercice de la liberté religieuse excessive, puisque non prévue par la loi au moment des faits.

Si la décision a été rendue en matière de respect de la liberté de conscience et de religion, l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention EDH exige également que le prélèvement opéré sur le patrimoine des individus soit prévu par la loi.

L'analyse pourrait alors être transposée aux difficultés d'interprétation de l'article 220, 1.a du CGI quant à la base d'imputation des crédits d'impôt. En effet, la limitation de la base d'imputation des crédits d'impôt revient à interdire à certains contribuables de faire valoir leur créance fiscale à l'encontre du Trésor, alors même que cette limitation n'était pas prévue par la loi au moment de la perception des revenus ouvrant droit à ce crédit d'impôt. La question de la compatibilité avec le droit au respect des biens de la décision du Conseil d'État

33. CEDH, 3^e sect., 4 janv. 2008, n° 25834/05 et n° 27815/05, *Imbert de Tremiolles c/ France* : Dr. fisc. 2008, n° 15, comm. 264, note E. J. Van Brustem ; RJF 5/2008, n° 615. — CEDH 23 oct. 1997, n° 21319/93, n° 21449/93 et n° 21675/93, *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society c/ Royaume-Uni* : Rec. CEDH 1997-VII. — CEDH, 20 nov. 1995, n° 17849/91, *Pressas Compania Naviera SA c/ Belgique* : Rec. CEDH 1995, série A, n° 332, pt 31-32 ; RTD civ. 1996, p. 1018, obs. J.-P. Marguénaud. — CEDH, 9 déc. 1994, n° 13427/87, *Raffineries grecques Stran et Stratis Andreadis c/ Grèce* : Rec. CEDH série A, n° 301 B ; Gaz. Pal., 27-28 sept. 1995.

34. CEDH, 23 oct. 1997, n° 21319/93, n° 21449/93 et n° 21675/93, *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society c/ Royaume-Uni*, préc. — CEDH, 20 nov. 1995, n° 17849/91, *Pressas Compania Naviera SA c/ Belgique*, préc. — CEDH, 9 déc. 1994, n° 13427/87, *Raffineries grecques Stran et Stratis Andreadis c/ Grèce*, préc. — V. Berger, *La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et le droit fiscal* : Dr. fisc. 2010, n° 24, 367. — P. Philip, *Principes d'égalité et de proportionnalité : vers des solutions plus harmonieuses* : LPA 3 juin 2008, n° 111, p. 4. — Ph. Neau-Leduc *Les aspects fiscaux de la rétroactivité* : RDC 2008, n° 1.

35. CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 308996, min. c/ Sté EPI : JurisData n° 2012-011300 ; Dr. fisc. 2012, n° 26, comm. 355, note S. Vaillien ; RJF 7/2012, n° 786, concl. J. Boucher, p. 5955.

36. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 2 juin 2010, n° 318014, *Fondation de France* : JurisData n° 2010-008311 ; Dr. fisc. 2010, n° 29, comm. 428, concl. N. Escaut ; RJF 8-9/2010, n° 872 ; BDCF 8-9/2010, n° 97, concl. N. Escaut.

37. CEDH, 5^e sect., 30 juin 2011, n° 8916/05, *Assoc. Les Témoins de Jéhovah c/ France* : Dr. fisc. 2011, n° 44, comm. 77, note F. Dieu.

38. Convention EDH, art. 9 : « 1. Toute personne a droit à la liberté de pensée, de conscience et de religion ; ce droit implique la liberté de changer de religion ou de conviction, ainsi que la liberté de manifester sa religion ou sa conviction individuellement ou collectivement, en public ou en privé, par le culte, l'enseignement, les pratiques et l'accomplissement des rites. 2. La liberté de manifester sa religion ou ses convictions ne peut faire l'objet d'autres restrictions que celles qui, **prévues par la loi**, constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité publique, à la protection de l'ordre, de la santé ou de la morale publiques, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

validant la position de l'Administration quant à la base d'imputation des crédits d'impôts est ainsi posée.

Cette question est également soulevée dans l'arrêt *Sté Céline* du 16 juillet 2012, précité, qui rejette l'examen de cette question en raison du fait que la société étant déficitaire, elle n'a pas été imposée. Comme le mentionnent Olivier Fouquet et Philippe Durand dans leurs commentaires sous cet arrêt, cette réponse est peut-être un peu rapide au regard de la jurisprudence *GBL Energy* et devra être confirmée.

Conclusion

13 - L'analyse de la jurisprudence récente sur la question des imputations ou de la déduction des crédits d'impôt par les entreprises déficitaires ou partiellement déficitaires fait ressortir le caractère particulièrement rigoureux de ces arrêts dans leurs conséquences.

La messe n'étant pas encore dite, il reste à espérer que le Conseil d'État, dans le cadre d'un contentieux de pleine juridiction, remette en perspective les effets de cette jurisprudence par rapport aux enga-

gements internationaux de la France et, disons-le, à une interprétation plus équitable des dispositifs relatifs aux crédits d'impôt étrangers, dont l'Administration facilite de bonne grâce l'utilisation quand elle correspond à un impôt qu'elle a reçu, mais pas quand l'impôt a été perçu par un autre État. C'est précisément cette analyse qui a été condamnée par la CJUE³⁹ et le Conseil d'État⁴⁰, dans les arrêts *Accor* et *Rhodia*, à propos de l'avoir fiscal et du précompte.

MOTS-CLÉS : *Impôt sur les sociétés - Taux réduit - Possibilité d'imputer les crédits d'impôt étrangers*
Crédits d'impôt - Crédits d'impôt étrangers - Possibilité d'imputer sur l'IS au taux réduit

39. CJUE, 1^{re} ch., 15 sept. 2011, aff. C-310/09, min. c/ *Accor SA* : *Dr. fisc.* 2012, n° 3, comm. 67, note J.-L. Pierre.

40. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 10 déc. 2012, n° 317075, min. c/ *Sté Accor et CE*, 8^e et 3^e ss-sect., 10 déc. 2012, n° 317074, min. c/ *Sté Rhodia* : *JurisData* n° 2012-030189 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 10, comm. 184, concl. N. Escaut, note J.-L. Pierre.