



Commentaire

Décision n° 2016-609 QPC du 27 janvier 2017

Société Comptoir de Bonneterie Rafco

(Crédit d'impôt collection)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 27 octobre 2016 par le Conseil d'État (décision n° 391678 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Comptoir de Bonneterie Rafco relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions du h du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2016-609 QPC du 27 janvier 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le mot « *industrielles* » figurant au premier alinéa du h du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

L'article 244 *quater* B du CGI institue un crédit d'impôt recherche (CIR) en faveur des « *entreprises industrielles et commerciales ou agricoles* » (premier alinéa du paragraphe I de cet article).

Conçu en 1982¹, le CIR est une mesure incitative visant à « *accroître la compétitivité des entreprises françaises en soutenant leur effort de recherche et de développement* »².

Il permet aux entreprises de déduire du montant de leur impôt (sur le revenu ou sur les sociétés) les charges affectées à la recherche scientifique ou technique.

¹ Article 67 de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983.

² Rapport n° 2568 de M. Gilles Carrez, fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale du 12 octobre 2005.

Ont ensuite été assimilées au CIR :

- les dépenses exposées pour l'élaboration de nouvelles collections dans le secteur « textile-habillement-cuir ». Il s'agit du « crédit d'impôt collection » (CIC), objet de la décision commentée³ ;
- les dépenses consacrées à l'innovation (« crédit d'impôt innovation », CII)⁴.

Ainsi, trois dispositifs d'allègement fiscal coexistent au sein de l'article 244 *quater* B du CGI.

Le CIC est issu d'un amendement gouvernemental à la loi de finances rectificative pour 1991, répondant « à un souhait maintes fois exprimé par le Sénat qui, depuis longtemps, attir[ait] l'attention sur la définition très stricte des dépenses admises dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche »⁵. Il avait en effet été observé que « les règles actuelles ne permettent pas de prendre en compte le caractère très spécifique des dépenses de recherche engagées dans certains secteurs industriels – industries textile, de l'habillement ou du cuir par exemple – pour les collections nouvelles, dépenses qui sont pourtant la clé de voûte de la compétitivité dans des domaines où le design (...) joue un rôle cependant essentiel. / Afin d'augmenter la capacité des entreprises françaises à acquérir de nouvelles parts de marché dans un contexte international fortement concurrentiel (...) »⁶.

1. – Les entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt collection

Le périmètre des activités éligibles au CIC diffère de celui ouvrant droit au CIR.

Le CIC est plus restrictif que le CIR s'agissant du type d'activité exercée : aux termes du premier alinéa du h du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du CGI, seules sont éligibles au CIC les « entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir », alors que les entreprises industrielles, commerciales ou agricoles sont éligibles au CIR. À cet égard, il ressort clairement des travaux parlementaires que le législateur a entendu accorder le bénéfice du CIC aux seules entreprises industrielles : « sur le fond, cette extension a un champ très précis : elle concerne les seules entreprises industrielles du secteur "textile-cuir-

³ Article 61 de la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991, introduisant un h au sein du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du CGI.

⁴ Article 71 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, introduisant un k au sein du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du CGI.

⁵ Rapport n° 175 fascicule 1 (1991-1992) de M. Roger Chinaud au nom de la commission des finances du Sénat, décembre 1991, p. 230.

⁶ M. Alain Bonnet, Assemblée nationale, deuxième séance du 4 décembre 1991, JOAN du 8 décembre 1991 p. 7188.

habillement" »⁷ ; « ce "crédit d'impôt textile-habillement-cuir" se distingue du crédit d'impôt recherche : il ne constitue pas une aide à la recherche mais une aide d'État sectorielle »⁸.

* La notion d'activité « *industrielle* », au sens du h du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du CGI, a été définie par le Conseil d'État, qui a jugé dans la décision de renvoi de la QPC, que revêtent un caractère industriel les entreprises « *exerçant une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers qui nécessite d'importants moyens techniques* ».

* Les activités relevant du secteur « textile-habillement-cuir » sont détaillées dans la nomenclature d'activités française (NAF)⁹. Il s'agit :

– de la fabrication de textiles : préparation et filature de fibres textiles ; tissage ; ennoblissement de textiles et d'articles vestimentaires ; fabrication d'articles confectionnés en matières textiles ;

– de la fabrication de vêtements : confection (prêt-à-porter ou sur mesure), en toutes matières (cuir, tissu, étoffes à maille, *etc.*), de tous vêtements et accessoires ;

– du travail du cuir et de la fabrication de produits en cuir (articles de voyage, de maroquinerie, chaussures, *etc.*).

2.– Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt collection

Le périmètre des dépenses ouvrant droit au CIC diffère de celui des dépenses ouvrant au CIR : alors que le CIR est réservé aux dépenses de recherche scientifique ou technique, le CIC est réservé aux dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections.

Selon l'administration fiscale, cette activité recouvre les travaux liés à la mise au point d'une gamme nouvelle de produits, laquelle s'apprécie par rapport aux matières, dessins, formes et couleurs utilisés dans les séries précédentes. Les simples adaptations d'une gamme existante et la modification d'une seule des caractéristiques des produits existants ne sont donc pas considérées comme relatives à l'élaboration de nouvelles collections. Le CIC s'applique également aux renouvellements des collections, lorsqu'ils interviennent à intervalles

⁷ Rapport n° 175 de M. Roger Chinaud précité, p. 230.

⁸ Rapport n° 445 de M. Gilles Carrez sur projet de loi de finances rectificative pour 2007, novembre 2007, p. 356.

⁹ Section C (« *Industrie manufacturière* »), divisions n°s 13, 14 et 15 (voir : <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/nafr2/section/C>)

réguliers et selon une périodicité connue à l'avance¹⁰.

Plus précisément, en application des dispositions des 1° à 5° du h du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du CGI, les dépenses ouvrant droit au CIC sont :

- les dépenses de personnel afférentes aux stylistes et techniciens de bureaux de style directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits et aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ;
- les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la réalisation d'opérations mentionnées ci-dessus. Il s'agit par exemple des logiciels de conception ou des machines utilisées pour la réalisation de prototypes¹¹ ;
- les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison des mêmes opérations (par exemple l'achat de matières premières) ;
- les frais de dépôt des dessins et modèles. Sont visés les frais et taxes versés aux organismes chargés d'assurer la protection de ces dessins et modèles et les honoraires versés aux conseils chargés de leur dépôt et de leur protection¹² ;
- les frais de défense des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 euros par an¹³.

Depuis 1998¹⁴, les dépenses d'élaboration de nouvelles collections sous-traitées, par exemple à un bureau de style extérieur, ouvrent droit au CIC (i du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du CGI).

Le CIC peut s'appliquer de manière autonome ou, en fonction des dépenses des entreprises, se cumuler avec le CIR ou le CII, dès lors que ces dispositifs n'ont pas le même objet. En effet, une entreprise industrielle du secteur de l'habillement ou du cuir réalisant ses collections et faisant œuvre de recherche scientifique (dans les méthodes de filature, de tissage, par la mise au point d'un nouveau tissu « technique », *etc.*) peut, à la fois, bénéficier du CIR et du CIC. Par ailleurs, une entreprise non industrielle du secteur « textile-habillement-cuir », qui ne peut bénéficier du CIC, peut bénéficier du CIR à raison des dépenses de recherche qu'elle a exposées.

¹⁰ BOI-BIC-RICI-10-10-40-20160601 du 1^{er} juin 2016, § 40, 50 et 60.

¹¹ *Ibid.*, § 150.

¹² *Ibid.*, § 200.

¹³ Dispositions ajoutées par l'article 22 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006.

¹⁴ Article 92 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Comptoir de Bonneterie Rafco conçoit et commercialise des articles de lingerie, dont elle sous-traite la confection à des entreprises établies en Asie.

Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de l'exercice clos en 2008, à l'issue de laquelle l'administration a considéré qu'elle n'était pas éligible au CIC, au motif qu'elle n'exerçait pas une activité industrielle.

La société a demandé le dégrèvement des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre de l'exercice clos en 2008 du chef de la remise en cause du bénéfice du CIC. Ses prétentions ayant été rejetées par le tribunal administratif de Paris le 10 avril 2013, puis par la cour administrative d'appel de Paris le 7 mai 2015, la société requérante a saisi le Conseil d'État d'un pourvoi en cassation le 10 juillet 2015, à l'occasion duquel elle a soulevé une QPC, enregistrée le 17 août 2016.

Par la décision précitée du 27 octobre 2016, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel, au motif « *que la question de savoir si elles [les dispositions du h du paragraphe II de l'article 244 quater B du code général des impôts] portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, compte tenu, d'une part, de ce qu'elles institueraient une inégalité de traitement au préjudice des entreprises commerciales du secteur textile-habillement-cuir qui supportent, comme les entreprises regardées comme industrielles, des dépenses de recherche liées à l'élaboration de nouvelles collections et, d'autre part, de ce que cette différence de traitement ne serait pas justifiée par un motif d'intérêt général et ne présenterait aucun rapport direct avec l'objet de la loi, présente un caractère sérieux* ».

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

La société requérante soutenait que les dispositions contestées méconnaissaient les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Selon elle, en réservant le CIC aux seules entreprises industrielles, le législateur a créé, au détriment des entreprises commerciales, une différence de traitement injustifiée.

A. – L'identification de la version des dispositions contestées et la détermination du champ de la QPC

* La décision de renvoi du Conseil d'État ne précisait pas la version dans

laquelle les dispositions contestées étaient renvoyées au Conseil constitutionnel. Par conséquent, il lui revenait de procéder à l'identification de la version applicable.

Réitérant sa formulation de principe, le Conseil constitutionnel a jugé : « *la question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée* » (paragr. 1).

La QPC dont il était saisie avait été « *soulevée lors de la contestation par la société requérante de cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre de l'exercice clos en 2008* » (même paragr.). Il a donc jugé qu'il était saisi « *du h du paragraphe II de l'article 244 quater B du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007* » (même paragr.).

* Le Conseil constitutionnel était saisi de l'ensemble des dispositions du h du paragraphe II de l'article 244 *quater B* du CGI.

Cependant, le grief soulevé par la société requérante portait uniquement sur les entreprises éligibles au CIC et, plus précisément, sur la limitation de ce crédit d'impôt aux seules entreprises industrielles du secteur, qui revenait ainsi à exclure les entreprises commerciales.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a regardé la QPC comme portant « *sur le seul mot "industrielles" figurant au premier alinéa du h du paragraphe II de l'article 244 quater B du code général des impôts* » (paragr. 4).

B. – L'examen des griefs

1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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* »¹⁵.

¹⁵ 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.

Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Le principe d'égalité devant les charges publiques qui en résulte « *ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés* »¹⁶.

Lorsqu'il examine un avantage fiscal, le Conseil constitutionnel vérifie que ces deux principes sont respectés.

Par exemple, dans la décision n° 2015-466 QPC du 7 mai 2015, il a jugé « *qu'en adoptant la disposition contestée, le législateur a entendu, par l'octroi d'un avantage fiscal, favoriser le financement des jeunes entreprises innovantes par des personnes physiques susceptibles d'accompagner le développement de ces entreprises et de contribuer à leur croissance sans néanmoins déterminer leurs décisions ; qu'il a ainsi poursuivi un but d'intérêt général ; que, pour réserver le bénéfice de l'exonération aux investisseurs ne déterminant pas les décisions d'une jeune entreprise innovante, le législateur a retenu un plafond de détention, directe ou indirecte, par le cédant, ensemble son conjoint et leurs ascendants et descendants, de 25 % des droits dans les bénéfices de la société et des droits de vote depuis la souscription des titres cédés ; qu'il s'est ainsi fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi ; que, dès lors, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 doivent être rejetés* »¹⁷.

Lorsque le principe d'égalité devant la loi n'est pas en cause, le Conseil constitutionnel contrôle l'avantage fiscal au regard du seul principe d'égalité devant les charges publiques.

Tel est le cas par exemple dans les décisions :

– n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002 : « *la mesure critiquée tend à encourager les particuliers, en dépit de la baisse ayant affecté les marchés d'instruments financiers, à orienter leur épargne vers ces marchés, de manière à favoriser l'économie ; qu'il était loisible au législateur, au regard de cet objectif d'intérêt général, d'exclure du bénéfice de cette mesure les produits*

¹⁶ Décisions n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011, *Société UNILEVER FRANCE (Taux de TVA sur la margarine)*, cons. 3 et n° 2015-466 QPC du 7 mai 2015, *Époux P. (Impôts sur le revenu sur les gains de cession de parts de jeune entreprise innovante – Critères d'exonération)*, cons. 4.

¹⁷ Décision n° 2015-466 QPC du 7 mai 2015 précitée, cons. 5.

mentionnés à l'article 150 sexies, qui ne sont relatifs ni aux emprunts obligataires, ni aux actions ; qu'il lui était également loisible d'en exclure, sous réserve des conventions internationales, les pertes résultant d'opérations réalisées sur un marché à terme à l'étranger ; (...) il s'ensuit que l'article 4 de la loi déferée n'est pas contraire à la Constitution »¹⁸ ;

– n° 2007-555 DC du 16 août 2007 : « si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux, c'est à la condition qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et que l'avantage fiscal consenti ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu »¹⁹ ;

– n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011 : « en adoptant la disposition contestée, le législateur a exclu les opérations portant sur les margarines et graisses végétales de l'application du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée ; qu'en appliquant aux produits d'origine laitière, entrant dans la composition des corps gras non végétaux, un avantage fiscal ayant pour objet de modérer leur prix de vente au public, le législateur a entendu favoriser leur production et leur vente ; qu'en distinguant à cette fin les opérations portant sur les margarines et graisses végétales, taxées au taux de 19,6 %, de celles portant sur les corps gras alimentaires d'origine laitière taxées au taux de 5,5 %, il s'est fondé sur un critère objectif et rationnel ; que, dès lors, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être rejeté »²⁰.

2. – L'application à l'espèce

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a procédé à l'analyse combinée des griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, comme dans sa décision n° 2015-466 QPC du 7 mai 2015 précitée.

Après avoir rappelé ses formulations de principe en matière d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 5 et 6), il s'est attaché, d'abord, à identifier l'objet de la loi pour apprécier l'existence d'une différence de traitement entre les entreprises industrielles et commerciales, avant de vérifier si le dispositif retenu par le législateur reposait sur un critère objectif et rationnel en rapport avec cet objet.

¹⁸ Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002, *Loi de finances pour 2003*, cons. 20 et 21.

¹⁹ Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat*, cons. 3.

²⁰ Décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011 précitée, cons. 4.

Il a ainsi rappelé que les « *dispositions contestées permett[aient] aux entreprises industrielles du secteur "textile-habillement-cuir" de bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses exposées pour l'élaboration de nouvelles collections* ». Il a considéré que ce dispositif devait s'analyser comme « *l'octroi d'un avantage fiscal* » et que, par ce biais, le législateur avait entendu « *soutenir l'industrie manufacturière en favorisant les systèmes économiques intégrés qui allient la conception et la fabrication de nouvelles collections* » (paragr. 7).

Il revenait donc au Conseil constitutionnel d'examiner si la différence de traitement entre les entreprises industrielles et commerciales du secteur « textile-habillement-cuir » reposait sur une différence de situation. Il a considéré que les entreprises industrielles étaient bien placées « *dans une situation différente des entreprises commerciales* » (même paragr.).

En effet, au sens des dispositions contestées telles qu'interprétées par le Conseil d'État dans la décision de renvoi précitée, les entreprises industrielles sont celles qui exercent « *une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers qui nécessitent d'importants moyens techniques* ». Il s'agit donc des entreprises dont l'activité allie conception et fabrication de nouvelles collections. En revanche, si les entreprises commerciales peuvent également consacrer des dépenses à l'élaboration de nouvelles collections, il ne leur est pas fait obligation de posséder d'importants moyens techniques pour procéder aux opérations de transformation. Il leur est donc loisible de faire fabriquer à l'étranger les produits qui en résultent, avant de les commercialiser sous leur propre marque.

Dans ces conditions, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en réservant le bénéfice de l'avantage fiscal aux entreprises industrielles le législateur s'était « *fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi* », qui est de soutenir l'industrie manufacturière (même paragr.).

Le Conseil constitutionnel a donc déclaré conforme à la Constitution le mot « *industrielles* », figurant au premier alinéa du h du paragraphe II de l'article 244 *quater* B du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (paragr. 8).