Actualités

Aperçus rapides

Fiscalité internationale

75

Double imposition internationale des revenus étrangers : modification du calcul du crédit d'impôt égal à l'impôt français

À PROPOS DU BOFIP DU 26 DÉCEMBRE 2014

Par
Philippe Derouin,
avocat au barreau de Paris,
Skadden, Arps, Slate, Meagher & Flom LLP

1 – En réponse à une mise en demeure de la Commission européenne du 16 octobre 2014 (*Dr. fisc. 2014, n° 46, act. 581*) et « afin de tenir compte du droit de l'Union européenne », l'administration a modifié sa doctrine sur le calcul de « l'impôt français correspondant aux revenus » de source étrangère perçus par des résidents français et ouvrant droit à crédit d'impôt pour éviter la double imposition internationale (*BOFiP-Impôts-Actualités INT-DG, INT-CVB, 26 déc. 2014*).

En ce domaine, la jurisprudence *De Groot* de la Cour de justice de l'Union européenne, du nom de son premier arrêt (*CJCE, 5e ch., 12 déc. 2002, aff. C-385/00, de Groot : Rec. CJCE 2002, I, p. 11819 ; RJF 3/2003, n° 390 ; Ph. Derouin et Ph. Martin, Droit communautaire et fiscalité, n° 73, p. 135*) a été confirmée et complétée récemment par deux fois (*CJUE, 2e ch., 28 févr. 2013, aff. C-168/11, Beker, concl. P. Mengozzi : Dr. fisc. 2013, n° 10, act. 131. – CJUE, 5e ch., 12 déc. 2013, aff. C-303/12, Imfeld et Garcet : Dr. fisc. 2013, n° 51-52, act. 667*). À la suite du premier arrêt, la Commission européenne avait engagé des actions en manquement contre l'Autriche, la Belgique et la Finlande. À la suite des plus récentes décisions, les juridictions nationales allemande et belge se sont conformées à la solution de la Cour de justice (V. pour l'Allemagne, *Bundesfinanzhof (BFH) ou Cour fédérale des finances, 18 déc. 2013, IR-71/10* ; V. pour la Belgique *Cour constitutionnelle, 24 avr. 2014, n° 68/2014*).

2 – Le différend portait sur l'incidence des charges déductibles du revenu global et de certaines réductions d'impôt en vigueur dans l'État de résidence du contribuable. Comme l'indique le commentaire du modèle de convention OCDE, celui-ci ne prend pas parti sur la question et laisse les États choisir entre les solutions concevables (*Commentaire de l'article 23, pts 39 à 43 et 62*). En revanche, il ressort clairement du modèle de convention OCDE que la clause de non-discrimination n'impose pas aux États de la source des revenus d'attribuer aux non-résidents le bénéfice des réductions pour charges de famille et autres (*Convention modèle OCDE, art. 24, § 3, 2e phrase*). La solution est identique en France (*CGI, art. 164 A*).

En droit de l'Union européenne, la jurisprudence établie depuis près de vingt ans (*CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker : Rec. CJCE, I, p. 225, pt. 30 ; Dr. fisc. 1995, n° 20, comm. 1089, note A. de Waal ; RJF 3/95, n° 425, concl. Ph. Léger, p. 166 et s.*) énonce que « c'est en principe à l'État de résidence qu'incombe d'accorder au contribuable la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale car cet État est le mieux à même d'apprécier la capacité contributive personnelle du contribuable dans la mesure où ce dernier y a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux ». En conséquence, la jurisprudence *De Groot* s'oppose à toute mesure nationale tendant à réduire les avantages fiscaux prévus par la législation de l'État de résidence à raison de revenus provenant de l'étranger et relevant du droit de l'Union européenne. Comme l'ont souligné les arrêts précités *Beker* de la CJUE et de la Cour fédérale des finances d'Allemagne, la protection s'étend aux revenus de capitaux en provenance de pays tiers.

En France, aucun texte législatif ne régit la matière. Tout au plus peut-on relever que les déductions du revenu global et les réductions d'impôt ne sont pas affectées par la circonstance que le contribuable concerné perçoit, outre des revenus soumis au barème progressif, des revenus exonérés d'impôt sur le revenu ou imposés à un taux proportionnel. On pouvait penser qu'il en allait de même des revenus imposables à l'étranger. Dans le silence de la loi, l'Administration avait élaboré une doctrine selon laquelle « les revenus

nets catégoriels de source étrangère ouvrant droit à crédit d'impôt contribu(ai)ent aux charges déductibles du revenu global à l'identique de tous les autres revenus du foyer, en proportion des revenus nets considérés par rapport à l'ensemble du revenu global brut » (*BOI 14 B-3-03* du 22 mai 2003, commentaire de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, *n° 187, note 9*, repris au *BOFiP BOI-INT-CVB-DZA-60, § 110, 12 sept. 2012*). Avant que cette doctrine ait été ainsi formulée, elle avait été mise en œuvre dans l'instruction 14 B-2-99 commentant la convention franco-allemande (reprise au *BOFiP BOI-INT-DEU 10-70, § 80, 12 sept. 2012*). Dans les deux cas, elle aboutissait à la réduction de certains avantages fiscaux à proportion des revenus de source étrangère ouvrant droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt français. De ce fait, le crédit d'impôt n'était plus égal à l'impôt, résultant de l'application du barème progressif, correspondant à ces revenus.

3 – Dans un premier temps, les juridictions administratives du fond ont, quasi unanimement, condamné la doctrine administrative sur ce point et rétabli l'intégralité des avantages fiscaux des contribuables intéressés. La doctrine était favorable à cette solution, « la seule logique et conforme à l'intention des auteurs des conventions internationales » (*B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, 8e éd., 2010, n° 83785*).

Cependant, sur le pourvoi du ministre et apparemment sans avoir pris en considération la jurisprudence *De Groot*, le Conseil d'État a censuré cette analyse et retenu le principe d'une réduction proportionnelle des avantages fiscaux, quoique selon une méthode de calcul marginalement différente de celle de l'Administration (*CE, 8e et 3e ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308679 et n° 308754, de Türckheim et n° 308968, Saucé : Dr. fisc. 2011, n° 41, comm. 558, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin*).

À la suite de ces décisions, les juridictions du fond ont infléchi le sens de leurs jugements pour suivre la doctrine du Conseil d'État, sans égard pour la jurisprudence *De Groot* de la CJUE ou en s'efforçant de la contourner (V. *TA Paris, 26 nov. 2012, n° 1106749 et n° 1121451 : JurisData n° 2012-027824 ; N. Chayvialle, Sélection de jugements des tribunaux administratifs : Dr. fisc. 2012, n° 51, 563, n° 17*).

Dans un troisième temps, la Commission européenne a considéré que cette position française méconnaissait les obligations de la France aux termes des traités de l'Union européenne et décidé d'engager la procédure d'infraction par l'envoi d'une mise en demeure, ce qui a conduit l'Administration à modifier sa doctrine le 26 décembre 2014.

4 – Le changement de doctrine prend une double forme. D'une part, la suppression des paragraphes énonçant la doctrine de la proratisation ou le mode de calcul abandonné (suppression du § 80 au *BOI-INT-CVB-DEU-10-70, 26 déc. 2014* et des § 110 à 150 au *BOI-INT-CVB-DZA-60, 26 déc. 2014*).

D'autre part, l'énoncé de la nouvelle doctrine, à savoir que, pour le calcul du crédit d'impôt afférent aux revenus étrangers ouvrant droit à un crédit égal à l'impôt français, le *ratio* à appliquer au montant de l'impôt sur le revenu net global comporte « au numérateur, le revenu de source étrangère considéré, sans déduction de charge », contrairement à la solution énoncée par le Conseil d'État dans ses décisions précitées du 26 juillet 2011. « Au dénominateur le revenu net global (...) se calcule par imputation sur le revenu brut global des charges déductibles liées à la situation personnelle et familiale », ce qui est conforme au texte des conventions fiscales bilatérales et le contraire de la doctrine administrative antérieure (*BOI-INT-DG-20-20-100, 26 déc. 2014, § 45* nouveau). Figurant dans le chapitre « Dispositions communes », ce paragraphe est applicable pour toutes les conventions comportant un crédit d'impôt égal à l'impôt français correspondant à certains revenus de source étrangère. Renvoi exprès y est fait dans le commentaire de la convention franco-allemande (*BOI-INT-CVB-DEU-10-70, 26 déc. 2014, § 100*) et dans celui de la convention franco-algérienne (*BOI-INT-DZA-60, 26 déc. 2014, § 80*).

On observe ainsi que le changement de doctrine n'est pas limité aux revenus en provenance d'États membres de l'Union européenne ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen, visés par la mise en demeure de la Commission européenne. La nouvelle doctrine s'étend également aux revenus en provenance de pays tiers, sans distinguer entre les revenus procédant de la liberté de circulation des capitaux (revenus fonciers, intérêts, dividendes et plus-values), auxquels la jurisprudence *De Groot* s'applique directement ainsi que l'a rappelé la Cour de justice dans son arrêt *Beker* précité, et les autres revenus étrangers (bénéfices d'entreprises, salaires et autres) qui ne bénéficient pas directement de la même protection. Cet alignement opportun est conforme au principe d'égalité : dans les conventions internationales, le texte relatif au crédit d'impôt égal à l'impôt français ne distingue pas suivant la nature des revenus mais seulement suivant que le revenu étranger est imposé en France à un taux proportionnel ou selon le barème progressif. Dès lors que le droit de l'Union européenne prescrit un mode de calcul pour certains des revenus imposés selon le barème progressif, la même solution s'impose nécessairement pour les autres.

5 – Intervenu « afin de tenir compte du droit de l'Union européenne » préexistant, ce changement de doctrine devrait avoir vocation à bénéficier aux contribuables dans les litiges en cours. Même si elle n'est pas formellement opposable sur le terrain de l'article L 80 A du LPF pour la période antérieure à sa publication, la nouvelle doctrine n'en exprime pas moins la position officielle de l'État. En quelque sorte, il s'agit d'un retour aux sources, à la jurisprudence des cours et tribunaux administratifs antérieure aux décisions du Conseil d'État du 26 juillet 2011. Même tardivement, il est heureux qu'il soit mis fin à une controverse qui n'aurait jamais dû naître.

6 – Est-ce à dire pour autant que la doctrine administrative soit désormais en tous points conforme à la jurisprudence *De Groot* ? Certes non.

Si le débat sur le *ratio* des revenus étrangers sur le revenu global net est clos, la question de l'impôt auquel ce *ratio* s'applique demeure. Pour faire bénéficier entièrement les contribuables résidents des réductions d'impôt liées à leurs situations personnelle et familiale, voire aux dépenses et investissements favorisés par le législateur, l'impôt français correspondant aux revenus étrangers est celui qui résulte de l'application du barème progressif avant toute réduction d'impôt.

Prenons par exemple la réduction d'impôt résultant de l'application du quotient familial, plafonnée comme le prévoit le 2 du I de l'article 197 du CGI. Suivant que l'on retient, comme cotisation de base, l'impôt résultant de l'application du barème progressif au revenu net global avant ou après cette réduction, le bénéfice de cet avantage est intégralement conservé par le contribuable ou, au contraire, réduit à proportion de ses revenus de source étrangère. Au visa de l'arrêt *De Groot* de la CJCE, un jugement du tribunal administratif de Paris, devenu définitif, a naguère prescrit le calcul du crédit d'impôt afférent aux revenus étrangers de manière à conserver intégralement ce bénéfice (*TA Paris, 12 févr. 2010, n° 0518891 et n° 0518945, Loy : JurisData n° 2010-031200*). La question n'est pas propre au calcul du crédit d'impôt égal à l'impôt français et concerne tout aussi bien celui du taux effectif d'imposition (*BOI-IR-LIQ-20-30-30, § 40 et 690, 12 sept. 2012*). Elle est également visée par le premier point de la mise en demeure de la Commission européenne.

Afin de tenir compte du droit de l'Union européenne, la doctrine administrative devrait encore être modifiée sur ce point (y compris

au 4e alinéa du § 90 de *BOI-INT-CVB-DEU-10-70* et au 2e alinéa du § 80 de *BOI-INT-CVB-DZA-60*).

7 – Pour les autres réductions d'impôt, le Conseil d'État a jugé, dans le cadre de l'ancienne convention franco-allemande, qu'elles s'appliquaient à l'imposition effectivement due en France après application de la méthode conventionnelle pour éviter la double imposition (*CE, 8e et 9e ss-sect., 25 avr. 1990, n° 94304, M. Second : Dr. fisc. 1990, n° 22, comm. 1061, concl. P.-F. Racine ; RJF 6/1990, n° 640*).

L'Administration a aligné sa doctrine en conséquence pour le calcul du taux effectif d'imposition dans la méthode d'exonération (*BOI-IR-LIQ-20-30-30, 12 sept. 2012, § 40 et 710*). Mais elle en a décidé différemment pour le calcul du crédit d'impôt égal à l'impôt français. Selon l'Administration, la cotisation de base devrait être déterminée « après prise en compte, le cas échéant, de toute réduction d'impôt » (*BOI-INT-CVB-DEU-10-70, 26 déc. 2014, § 90, al. 4* et *BOI-INT-CVB-DZA-60, 26 déc. 2014, § 80, al. 2*). Cet élément de doctrine conduit à proratiser la réduction d'impôt prévue par la loi en fonction de la source des revenus et ainsi à priver le contribuable de son bénéfice intégral. La méthode s'écarte ainsi de celle de l'exonération avec application du taux effectif d'imposition dont elle devrait être « équivalente ». Contestable au regard de la jurisprudence *Second* du Conseil d'État, elle est également visée par le premier point de la mise en demeure de la Commission européenne.

8 – La Commission vise encore deux cas – propres à la méthode du crédit d'impôt égal à l'impôt français – où la situation d'un contribuable résident de France est aggravée en France suivant qu'il reçoit une partie de ses revenus de l'étranger par rapport à celle qui aurait été la sienne s'il avait reçu tous ses revenus de France.

L'un concerne la situation où, malgré des revenus positifs en provenance de l'étranger, le contribuable réalise un déficit global net. Selon la doctrine administrative actuelle, l'absence d'impôt au titre de l'année de perception des revenus étrangers ferait perdre le crédit d'impôt qui y est attaché alors même que ces revenus seront retenus pour l'établissement de l'impôt du premier exercice bénéficiaire, voire des suivants. Selon la Commission européenne, l'élimination de la double imposition devrait prévaloir, même si les impositions sont décalées dans le temps. En d'autres termes, le principe national d'annualité de l'impôt doit céder devant la jurisprudence de la CJUE.

9 – La seconde situation, visée par le troisième point de la mise en demeure, concerne les réductions d'impôt qui sont en réalité des crédits, reportables sur les années ultérieures, voire remboursables comme le sont les réductions d'impôt pour investissement outremer (*CGI, art. 199 undecies A et s.*). À leur égard, la doctrine administrative ne paraît pas dépourvue d'ambiguïté. D'une part, elle énonce que les crédits d'impôt non restituables – tels que ceux prévus par les conventions fiscales pour éliminer la double imposition – sont imputables avant les crédits d'impôt restituables, ce qui est favorable aux contribuables dont les droits sont ainsi préservés (*BOI-INT-CVB-DEU-10-70* et *BOI-INT-CVB-DZA-60, § 100* dans les deux cas). Mais, d'autre part, comme on l'a vu au n° 7, la même doctrine énonce que la cotisation de base servant à déterminer le crédit d'impôt égal à l'impôt français serait déterminée « après prise en compte, le cas échéant, de toute réduction d'impôt ».

On a vu aux n° 6 et 7 que cette formule aboutit à une proratisation contraire à la jurisprudence *De Groot* de la CJUE, voire à la jurisprudence *Second* du Conseil d'État, de sorte qu'elle devrait être abandonnée. En outre, lorsque la réduction d'impôt est reportable, voire remboursable, comme l'est un crédit, l'application de cette formule sans égard pour la priorité d'imputation des crédits d'impôt résultant des conventions internationales aboutit à priver le contribuable d'un crédit reportable voire remboursable que la loi lui octroie. En dépit de la mise en demeure de la Commission européenne, la doctrine n'a pas été clarifiée à ce sujet.

10 – En conclusion, le discret changement de doctrine intervenu le lendemain de Noël va dans le bon sens et est bienvenu.

Mais l'*aggiornamento* de la doctrine administrative française en matière d'élimination de la double imposition internationale et sa mise en conformité avec le droit de l'Union européenne ne sont pas achevés.