

Conventions internationales

558 Modalités pour éviter la double imposition : controverse sur le calcul du « crédit d'impôt égal à l'impôt français »

Le Conseil d'État considère que les résidents percevant des bénéfices et revenus positifs d'activité en provenance de l'étranger ouvrant droit à un « crédit d'impôt égal à l'impôt français » afférent à ces revenus perdent proportionnellement droit à la déduction des dépenses déductibles du revenu global. Cette décision, qui retient un principe de proratisation préconisé par l'Administration dans certaines instructions mais une méthode différente de celle appliquée par celle-ci, paraît contestable dans le principe même et contraire au droit de l'Union européenne.

CE, 8^e et 3^e ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308679 et n° 308754, min. c/ M. et M^{me} de Türckheim, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin

Sera publié au recueil Lebon

- Considérant que les deux pourvois du ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie sont relatifs aux impositions des mêmes contribuables ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une même décision ;
- Considérant qu'aux termes de l'article 20 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 modifiée par les avenants du 9 juin 1969 et du 28 septembre 1989 : « En ce qui concerne les résidents de France, la double imposition est évitée de la façon suivante : a) Les bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent de la République fédérale et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la présente convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt allemand n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. Ce crédit d'impôt est égal : (...) cc) pour tous les autres revenus, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus » ;
- Considérant que le « montant de l'impôt français correspondant » aux revenus de source allemande relevant des catégories de revenus mentionnés au cc) du a) du 2 de l'article 20 de la convention précitée doit s'entendre comme le produit du montant de l'impôt calculé sur l'ensemble de ces revenus de sources française et allemande, dans les conditions prévues au Code général des impôts, par le rapport entre les revenus nets de ces catégories de source allemande et l'ensemble des revenus nets imposables des mêmes catégories ; que pour calculer le montant des revenus nets de source allemande conformément aux dispositions de l'article 13 du même code, une part des charges déductibles du revenu global doit être imputée sur ces revenus, à proportion de leur part dans le revenu global avant déduction des charges ; que, par suite, en jugeant que le crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dû à M. et M^{me} de Türckheim pour éviter la double imposition de leurs revenus pour les années 1999 et 2000 devait être fixé à un montant correspondant au produit du montant de leurs revenus nets de source allemande par le rapport existant entre, d'une part, l'impôt qui serait dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et, d'autre part, le montant de ce revenu net global, sans mentionner que le montant des revenus de source allemande devait être diminué d'une part des charges déductibles du revenu global calculée au prorata de la part de ces revenus dans le revenu brut global,

la cour administrative d'appel de Nancy a commis une erreur de droit ; que, dès lors, le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie est fondé à demander, pour ce motif, l'annulation des arrêts qu'il attaque ;

- Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative et de régler les affaires au fond ;
 - Considérant qu'ainsi qu'il vient d'être dit, le montant du crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, auxquels M. et M^{me} de Türckheim ont droit du fait des revenus qu'ils ont perçus en Allemagne, en vertu des stipulations de l'article 20 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 modifiée, est égal au produit du montant de l'impôt calculé sur l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère par le rapport entre leurs revenus de source allemande, diminués d'une part des charges déductibles du revenu global calculée dans les conditions qui viennent d'être indiquées, et leur revenu net global ; qu'il résulte de l'instruction que le calcul du crédit d'impôt selon la méthode simplifiée pratiquée par l'Administration, qui consiste à multiplier l'impôt par le rapport entre les revenus d'origine allemande, non diminués d'une part des charges déductibles du revenu brut global, et le revenu brut global, et non le revenu net global, aboutit à un montant de crédit d'impôt légèrement supérieur à celui résultant du calcul selon la méthode mentionnée plus haut ; que, par suite, le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie est fondé à soutenir que c'est à tort que, par les jugements des 22 mars et 12 juillet 2005 qu'il attaque, le tribunal administratif de Strasbourg a déchargé M. et M^{me} de Türckheim des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 1999 et 2000 au motif que l'Administration ne pouvait, sans méconnaître les stipulations conventionnelles précitées, calculer le montant des crédits d'impôt selon la méthode qu'elle a mise en œuvre ; qu'il y a lieu, en conséquence, d'annuler ces jugements et de rétablir M. et M^{me} de Türckheim au rôle de l'impôt sur le revenu à concurrence des sommes dont le tribunal administratif les a déchargés ;
- (...)

CE, 8^e et 3^e ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308968, min. c/ M. et M^{me} Saucé, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin

Inédit au recueil Lebon

- Considérant qu'aux termes de l'article 24 de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 : « En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont éliminées de la manière suivante : a) Les revenus qui proviennent des États-Unis, et qui sont imposables ou ne sont imposables qu'aux États-Unis conformément aux dispositions de la présente convention, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France et qu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt américain n'est pas déductible de ces revenus, mais le bénéficiaire a droit à un crédit imputable sur l'impôt français. Ce crédit d'impôt est égal : i) Pour les revenus non mentionnés aux ii) et iii), au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ; (...) d) (...) ii) L'expression « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus employée au a) désigne : (...) bb) Lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un barème progressif, le produit du montant des revenus nets considérés par le taux résultant du

rapport entre l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et le montant de ce revenu net global » ;

- Considérant que, pour la détermination de l'impôt français correspondant à ces revenus d'origine américaine, les « revenus nets considérés » doivent être regardés comme les revenus nets après soustraction d'une part des charges déductibles du revenu global, en application des dispositions de l'article 13 du Code général des impôts, au prorata de la part de ces revenus nets de source américaine dans le revenu brut global ; que, par suite, en jugeant que le crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dû à M. et M^{me} Saucé pour éviter la double imposition de leurs revenus pour les années 2001 et 2002 devait être fixé à un montant correspondant au produit du montant de leurs revenus nets de source américaine par le rapport existant entre, d'une part, l'impôt qui serait dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et, d'autre part, le montant de ce revenu net global, sans mentionner que le montant de ces revenus de source américaine devait être diminué d'une part des charges déductibles du revenu global correspondant à la proportion de ces revenus dans le revenu brut global, la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit ; que, dès lors, le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie est fondé à demander, pour ce motif, l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

- Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative et de régler l'affaire au fond ;

- Considérant qu'ainsi qu'il vient d'être dit, le montant du crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, auquel M. et M^{me} Saucé ont droit du fait des revenus qu'ils ont perçus aux États-Unis, en vertu des stipulations de l'article 24 de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994, est égal au produit du montant de l'impôt calculé sur l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère par le rapport entre leurs revenus nets de source américaine, diminués d'une part des charges déductibles du revenu global calculée dans les conditions qui viennent d'être indiquées, et leur revenu net global ; qu'il résulte de l'instruction que le calcul du crédit d'impôt selon la méthode simplifiée pratiquée par l'Administration, qui consiste à multiplier l'impôt par le rapport entre les revenus d'origine allemande, non diminués d'une part des charges déductibles du revenu brut global, et le revenu brut global, et non le revenu net global, aboutit à un montant de crédit d'impôt légèrement supérieur à celui résultant du calcul selon la méthode mentionnée plus haut ; que, par suite, le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement du 6 avril 2006 qu'il attaque, le tribunal administratif de Versailles a déchargé M. et M^{me} Saucé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2001 et 2002 au motif que l'Administration ne pouvait, sans méconnaître les stipulations conventionnelles précitées, calculer le montant des crédits d'impôt selon la méthode qu'elle a mise en œuvre ; qu'il y a lieu, en conséquence, d'annuler ce jugement et de rétablir M. et M^{me} Saucé au rôle de l'impôt sur le revenu à concurrence des sommes dont le tribunal administratif les a déchargés ;

(...)

CONCLUSIONS

1. Introduction

1 – Bruno Gouthière rappelle dans son ouvrage de référence (*B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Éditions Francis Lefebvre, 8^e éd., 2010, § 7550*) que les règles et principes sur lesquels repose la fiscalité internationale se sont développés en réponse au phénomène de double imposition, qui trouve son origine dans la souveraineté fiscale des États, qui ont toute latitude pour exercer leur droit d'imposer, l'un parce qu'il est l'État de résidence du bénéficiaire d'un revenu ou du propriétaire d'un bien, l'autre parce qu'il estime que ce revenu trouve sa source sur son territoire ou parce que le bien considéré y est situé. Le propre des conventions fiscales est

d'éviter les doubles impositions, en répartissant entre les États parties le droit d'imposer telle ou telle matière : c'est ce que Bruno Gouthière appelle la méthode de l'exonération, qui consiste, pour un État, à abandonner par la voie conventionnelle le droit d'imposer telle ou telle matière. Un autre mécanisme est très fréquemment utilisé, qui consiste, pour chaque État, à reconnaître au contribuable un crédit d'impôt qui va venir s'imputer sur le montant de l'impôt dû dans cet État. La question est alors de savoir quel montant de crédit d'impôt est reconnu au contribuable, et là réside l'enjeu des affaires qui viennent d'être appelées.

Il arrive que le crédit d'impôt reconnu au contribuable par l'État A corresponde à l'intégralité de l'impôt dû par ce contribuable dans l'État B. Ce mécanisme est toutefois assez rare, car il présente plusieurs inconvénients. Le principal réside dans les différences de pression fiscale entre les États, qui peuvent conduire à ce que le crédit d'impôt reconnu par l'État A à raison de la taxation supportée par le contribuable dans l'État B soit supérieur au montant de l'impôt dû dans l'État A. Si le crédit d'impôt est remboursable, l'État A va, en pareille hypothèse, ni plus ni moins supporter une partie de l'imposition due par le contribuable dans l'État B. C'est la raison pour laquelle les conventions fiscales plafonnent souvent le montant du crédit d'impôt reconnu au contribuable par l'État A au montant de l'impôt dû dans cet État sur les revenus litigieux.

Les conventions fiscales comportent parfois des clauses prévoyant l'attribution d'un crédit d'impôt forfaitaire : c'est le cas de nombreuses conventions signées par la France avec des pays en voie de développement. Dans cette hypothèse, le crédit d'impôt est reconnu au contribuable par l'État A indépendamment de la question de savoir quel impôt le contribuable a supporté dans l'État B sur les mêmes revenus, ni, d'ailleurs, s'il y a supporté le moindre impôt.

Nous disions à l'instant que, dans la méthode d'exonération, un État fait conventionnellement le choix d'abandonner le droit d'imposer des revenus. Le manque à gagner résultant de ce choix est toutefois plus important lorsque le barème de l'impôt est progressif. En effet, le revenu imposable monte moins haut dans les tranches du barème lorsqu'une partie de ce revenu, de source étrangère, est tout simplement ignorée. Or en matière d'impôt sur le revenu, la France applique un barème progressif.

C'est pour cette raison qu'a été imaginée une méthode d'exonération qui tient compte de la progressivité du barème. Dans cette méthode, les revenus de source étrangère sont certes exonérés d'impôt dans l'État A, mais il est tenu compte de ces revenus pour déterminer le taux d'imposition applicable au contribuable.

Prenons un exemple chiffré pour illustrer notre propos. Supposons qu'un contribuable résident d'un État A perçoive 60 000 € de revenus dans l'État A, mais aussi 40 000 € de revenus en provenance de l'État B. Dans l'État B, supposons que ce contribuable a supporté un impôt de 8 000 € sur ces 40 000 €. Si l'on veut éviter la double imposition de ces revenus, l'État A peut choisir conventionnellement de ne pas du tout taxer les 40 000 € de revenus, si bien que l'application du barème s'opérera seulement sur les 60 000 €. Toutefois, comme cette pratique amoindrit la progressivité de l'impôt, l'État A peut aussi choisir d'ajouter les 40 000 € aux 60 000 €, d'appliquer ainsi le barème à un revenu de 100 000 €. Supposons que, ce faisant, l'on aboutisse à un impôt de 20 000 € dans l'État A. Le taux effectif d'imposition est, vous le voyez, de 20 %, alors qu'il aurait été inférieur si l'État A n'avait appliqué le barème qu'aux 60 000 € de revenus réalisés sur son territoire. En effet, en raison de la progressivité de l'impôt, ces 60 000 € de revenus auraient par exemple entraîné un impôt de 9 000 €, ce qui correspond à un taux effectif d'imposition de 15 %. L'ajout fictif des 40 000 € de revenus trouvant leur source dans l'État B aboutit donc à un taux effectif supérieur, et c'est ce taux de 20 % qui va être appliqué aux 60 000 € de revenus réalisés sur le

territoire de A, ce qui correspond à un impôt de 12 000 €. 9 000 € de recettes fiscales en cas d'exonération totale, 12 000 € en cas d'application de la méthode d'exonération avec progressivité : le choix est vite opéré pour l'État A.

La rédaction des clauses dont vous allez connaître aujourd'hui emprunte à un mécanisme de crédit d'impôt sensiblement différent de ceux dont nous parlions tout à l'heure. Ce mécanisme, vous allez le voir, n'est pas sans parenté avec la méthode d'exonération avec progressivité. Il consiste à reconnaître au résident de l'État A un crédit d'impôt égal non pas au montant de l'impôt supporté dans l'État B sur les revenus trouvant leur source dans cet État, mais au montant de l'impôt que le contribuable devrait en principe acquitter en A à raison de ces mêmes revenus. Ces trois affaires doivent vous conduire à juger comment un tel crédit d'impôt doit être calculé.

Bruno Gouthière indique que la France s'est ralliée à cette méthode lors de la renégociation de conventions fiscales importantes, au nombre desquelles figurent la convention franco-allemande et la convention franco-américaine. Ce sont justement ces conventions qu'il vous faut appliquer aujourd'hui.

2. Sur les deux affaires *Türkheim* (n° 308679 et n° 308754)

2 – Français résidant en France, M. de *Türkheim* a perçu, en 1999 et 2000, des salaires de source allemande pour des montants respectifs de 248 229 F et de 247 368 F et des bénéfices industriels et commerciaux tirés d'une entreprise qu'il possède en Allemagne, pour des montants de 131 836 F et 208 382 F. Il a aussi perçu, au cours de ces deux années, des revenus de source française. Le litige porte sur les modalités de calcul du crédit d'impôt découlant, pour le contribuable, des stipulations de la convention fiscale franco-allemande, sur lesquelles existe un différend d'interprétation.

Cette convention, signée le 21 juillet 1959, a été approuvée par la loi n° 61-713 du 7 juillet 1961, ratifiée le 4 octobre 1961 et publiée par le décret n° 61-1208 du 31 octobre 1961. Elle a été modifiée successivement par trois avenants, signés respectivement le 9 juin 1989, le 28 septembre 1989 et le 20 décembre 2001. Ce dernier avenant n'est pas applicable *ratione temporis* aux impositions en litige, quoi qu'il n'ait pas modifié la rédaction des clauses qu'il vous faut appliquer.

Comment la convention s'attache-t-elle à éviter la double imposition des salaires ? Depuis l'avenant du 28 septembre 1989, l'article 20 de la convention prévoit en son a), s'agissant des résidents de France, que les bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent d'Allemagne et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la présente Convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'article précise que, contrairement au mécanisme du crédit d'impôt traditionnel, l'impôt allemand n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. En revanche, le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. Les points aa) et bb) fixent les modalités de calcul de ce crédit d'impôt pour les dividendes, les jetons de présence et les salaires d'intérimaires. Pour tous les autres revenus, le point cc) stipule que le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

Avant l'intervention de l'avenant de 1989, les salaires n'étaient imposables que dans celui des deux États où s'exerçait l'activité. En revanche, ils étaient pris en compte pour le calcul du taux effectif d'imposition. Il s'agissait donc d'une méthode d'exonération avec progressivité, pour reprendre la classification que nous vous avons présentée.

Les époux de *Türkheim* et l'administration fiscale s'opposent sur la signification à donner à l'expression « montant de l'impôt français

correspondant à ces revenus ». La position du fisc s'est précisée dans le temps.

L'instruction 14 B-2-93 (*Instr. 19 mars 1993 : BOI 14 B-2-93, § 65 ; Dr. fisc. 1993, n° 17-18, instr. 10865*), qui commente l'avenant signé le 28 septembre 1989, prévoit (§ 63) que lorsque l'impôt français dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un barème progressif, le montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source allemande est égal au produit du montant des revenus nets considérés par le taux résultant du rapport entre l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française en vigueur et le montant de ce revenu net global. Avec cette définition, nous entrons dans le vif du sujet. Vous le savez, l'impôt sur le revenu n'est pas calculé, en France, par application d'un barème au revenu brut imposable qui, s'agissant des salaires, est égal au montant du revenu effectivement versé au contribuable, majoré de la CSG non déductible et de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS). Le barème s'applique à un revenu net imposable, qui est calculé en retranchant du revenu brut deux types de sommes. Il y a tout d'abord les charges qui sont déductibles de la catégorie de revenu considéré. S'agissant des salaires, la législation fiscale permet au contribuable soit de déduire les frais réels qu'ils ont exposés dans le cadre du travail salarié, soit d'opérer une déduction forfaitaire représentative des frais professionnels, dont le taux est de 10 % et le montant plafonné actuellement à 14 157 €. Il y a ensuite des charges qui sont déductibles du revenu global par application de la législation fiscale. Comme leur nom l'indique, ces charges ne se rattachent pas à une catégorie de revenus déterminée : la loi considère qu'il n'y a pas matière à les imputer en particulier sur telle catégorie, mais prévoit leur déduction de la somme des revenus de toutes catégories soumis au barème. C'est le cas, par exemple, des sommes versées à titre de pension alimentaire en application d'une décision de justice ou encore des frais d'accueil au foyer fiscal d'une personne de plus de 75 ans dans le besoin.

Ces charges sont à distinguer de celles qui ouvrent droit à une réduction d'impôt ou à un crédit d'impôt, comme par exemple les sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile, qui ne sont pas prises en compte au même moment du calcul : c'est en effet une fois que le montant de l'impôt a été déterminé par application du barème au revenu net imposable, c'est-à-dire au revenu global net des deux types de charges que nous venons de décrire, qu'une réduction d'impôt ou un crédit d'impôt ouverts par cette troisième catégorie de charges vient en diminuer le montant. Relevons toutefois que, par leur mode d'intervention dans le calcul de l'impôt, ces charges ouvrant droit à réduction d'impôt ou à crédit d'impôt ne sont pas non plus imputables à telle catégorie de revenus : elles diminuent l'impôt dû par le foyer considéré dans son ensemble.

L'instruction de 1993, qui prévoit donc que le montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source allemande est égal au produit du montant des revenus nets considérés par le taux résultant du rapport entre l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française en vigueur et le montant de ce revenu net global, précise à son point 67 ce qu'il convient d'entendre par « revenu net global imposable selon la législation française ». Il s'agit de l'ensemble des revenus nets imposables de source française et étrangère, ce qui inclut tous les revenus qui ont leur source hors de France, pour autant que ces revenus eussent été passibles de l'impôt français en application de la législation interne. Il inclut par conséquent les revenus exonérés en France par l'effet de la convention fiscale.

Comment procéder ensuite ? L'instruction indique (§ 68) que l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable est déterminé en faisant application de la législation interne, dans les conditions du droit commun. La cotisation ainsi calculée résulte de

l'application du barème progressif à l'ensemble des revenus imposables selon le droit français, après déduction, le cas échéant, des charges du revenu global, des abattements spécifiques et des déficits déductibles et après prise en compte, le cas échéant, des réductions d'impôt, de la décote et de la minoration.

Le taux qui va permettre de calculer enfin le montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source allemande est obtenu en rapportant le montant de l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global au montant du revenu net global. C'est en affectant ce taux aux revenus nets de source allemande qu'est calculé le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

Cette définition ne pose pas de difficulté pour la première catégorie de charges. Supposons par exemple qu'un contribuable résident de France perçoive des salaires en France, pour un montant de 60 000 €, et en Allemagne, pour un montant de 40 000 €. Pour déterminer le montant de l'impôt français correspondant aux salaires de source allemande, il y a lieu d'agrèger les salaires, quelle que soit leur origine, ce qui donne un salaire brut imposable de 100 000 €. L'application de la déduction pour frais professionnels de 10 % conduit à un revenu net global imposable de 90 000 €. Si l'on applique le barème de l'impôt sur le revenu 2010, on trouve, pour un célibataire, un impôt effectivement dû à raison du revenu net global de 23 542 €. Le taux effectif, obtenu en divisant cet impôt par le revenu net global de 90 000 €, se monte à 26,16 %. L'impôt français correspondant aux salaires de source allemande est obtenu en affectant ce taux aux salaires nets de source allemande, c'est-à-dire à 40 000 € - 10 % de déduction pour frais professionnels, soit 36 000 € × 26,16 % = 9 417 €. C'est donc là le montant du crédit d'impôt qui viendra diminuer le montant de l'impôt sur le revenu dû par le contribuable, soit 23 542 € - 9 417 € = 14 035 €.

Dans l'exemple que nous venons de prendre, les choses sont simples, car ne se pose pas la question des charges de la seconde catégorie, à savoir les charges déductibles du revenu global. Comment ces charges doivent-elles être prises en compte pour le calcul du revenu net de source allemande ? Sur ce point, l'instruction de 1993 est muette. L'instruction 14 B-2-99 (*Instr. 16 avr. 1999 : BOI 14 B-2-99 : Dr. fisc. 1999, n° 20, instr. 12207*) vient en revanche apporter une réponse, en constatant que la définition de 1993 a donné lieu à des difficultés d'interprétation pour la prise en compte des charges déductibles du revenu global. L'instruction apporte donc les précisions suivantes. Elle considère que les revenus nets catégoriels qui proviennent d'Allemagne et qui, selon la convention, sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France, contribuent aux charges déductibles du revenu global comme tous les autres revenus du foyer **en proportion des revenus nets considérés par rapport à l'ensemble du revenu brut global de ce foyer**.

Cette prise de position de l'Administration part d'une approche qui est selon nous logique mais aboutit à une conclusion qui ne l'est pas. La logique, c'est celle qui consiste à ventiler, au sein du foyer fiscal, les charges déductibles du revenu global à proportion des revenus de source française et des revenus de source allemande. Ce qui n'est pas logique, c'est de mélanger, comme le fait l'instruction de 1999, des choux et des carottes. Expliquons-nous : soit la ventilation s'opère sur la base des revenus nets, soit elle s'opère sur la base des revenus bruts. En revanche, il est incohérent de ventiler en rapportant les revenus nets de source allemande au revenu brut global du foyer.

L'instruction précise ensuite que, compte tenu de la complexité de ce mode de calcul, il convient, à titre de règle pratique, de faire abstraction des charges du revenu global à la fois au numérateur et au dénominateur du rapport utilisé pour déterminer le crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français et, par conséquent, de retenir le revenu brut global au dénominateur de ce rapport conformément à l'exemple de calcul qui figure aux § 70 à 73 de l'instruction du

19 mars 1993. Si l'on se réfère à cet exemple, on s'aperçoit que, pour calculer le montant du crédit d'impôt, l'instruction fait en effet totalement abstraction des charges déductibles du revenu global. Les revenus nets qui servent à la détermination du crédit d'impôt sont donc des revenus ne tenant aucunement compte de ces charges, qu'il s'agisse des revenus nets catégoriels ou du revenu net global. Cela est hautement critiquable, tant le résultat s'écarte de la notion d'impôt effectivement dû qui figure à l'article 20 de la convention fiscale.

Pourtant, l'instruction indique que les précisions qu'elle apporte sont également applicables à l'ensemble des autres conventions fiscales conclues par la France qui prévoient une élimination de la double imposition pour les résidents de France par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français calculé à raison du revenu de source étrangère, au nombre desquelles figure la convention franco-américaine, sur laquelle nous reviendrons tout à l'heure, dans le cadre du litige opposant l'Administration à M. et M^{me} Saucé.

À la vérité, il nous semble que la méthode la plus réaliste pour ventiler les charges déductibles du revenu global consiste à opérer cette répartition sur la base des revenus **bruts** imposables. La raison en est que c'est sur cette base que la couverture des charges communes s'opère le plus souvent au sein d'un couple, qui ne raisonne jamais sur la base de revenus nets catégoriels imposables. C'est aussi sur la proportion des revenus bruts que les conventions de divorce règlent, habituellement, la répartition de la charge de l'imposition commune entre les ex-époux. C'est encore sur cette base que l'Administration elle-même admet, dans ses écritures, qu'il y a lieu de ventiler un abattement ou une déduction lorsque l'addition des revenus de source française et de source allemande conduit à plafonner cet abattement ou cette déduction.

Relevons que, lorsque sont seuls en cause des salaires, cette répartition sera la même que celle à laquelle aboutirait une ventilation en fonction des revenus nets catégoriels : en effet, que l'on répartisse sur la base de 100 % des revenus bruts imposables ou sur la base de 90 %, une fois opérée la déduction des frais professionnels, les proportions demeureront le plus souvent les mêmes. Il en ira autrement si l'un au moins des salaires imposables est supérieur à 141 570 € et si la déduction forfaitaire des frais professionnels est, de ce fait, plafonnée. Il en ira également autrement si l'un au moins des deux titulaires de salaires a opté pour la déduction des frais réels. En effet, dans ces deux cas, il n'y a plus de raison que le rapport entre les salaires bruts soit identique au rapport entre les salaires nets.

Nous vous invitons donc à juger que, pour le calcul du montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source allemande, il y a lieu de ventiler les charges déductibles du revenu global à proportion des revenus bruts de source française et de source allemande.

Reprenons l'exemple chiffré précédent. Supposons que le célibataire résident de France (nous vous épargnerons un calcul qui ferait intervenir le quotient familial, dans le cas d'une famille) qui perçoit 60 000 € de salaires de source française et 40 000 € de source allemande expose en outre 10 000 € de charges déductibles du revenu global. Ces charges seront ventilées dans la proportion des revenus bruts, c'est-à-dire selon une clef de 60-40 %. Le revenu net catégoriel global, nous l'avons vu, est de 90 000 €. Le revenu net imposable, qui tient compte de ces charges, est de 80 000 €. Cela entraîne, par application du barème 2011 sur les revenus de 2010, un impôt de 19 442 €, soit un taux effectif d'imposition de 24,30 %.

C'est ce taux qu'il faut affecter aux revenus nets de source allemande, qui seront obtenus en déduisant des salaires bruts (40 000 €) la déduction de 10 % pour frais et charges, soit 4.000 €, puis la fraction des charges déductibles du revenu global correspondant à la proportion des revenus bruts de sources allemande dans l'ensemble des revenus bruts, soit à nouveau 4 000 €. On aboutit à un revenu net

de source allemande de 32 000 €, et à un crédit d'impôt égal à $32\,000\text{ €} \times 24,30\% = 7\,776\text{ €}$.

Si nous revenons à la présente espèce, qu'a fait la cour administrative d'appel de Nancy, dans les deux arrêts attaqués, qui portent respectivement sur l'impôt sur le revenu des années 1999 et 2000 ? Elle a jugé que le crédit d'impôt de M. et M^{me} de Türckheim pour éviter la double imposition de leurs revenus pour les années 1999 et 2000 devait être calculé en multipliant le montant de leurs revenus nets de source allemande par le rapport existant entre, d'une part, l'impôt qui serait dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française, ce qui n'est pas contestable, et, d'autre part, le montant de ce revenu net global, ce qui n'est pas non plus critiquable. Elle a invalidé la méthode retenue par l'Administration, qui consistait, comme nous l'avons dit tout à l'heure, à mélanger des choux et des carottes.

Le problème est que, pour rejeter l'appel formé par le ministre contre les jugements du tribunal administratif de Strasbourg, elle a nécessairement retenu, comme le tribunal avant elle, un montant de revenus nets de source allemande qui ne prend en compte aucune imputation des charges déductibles du revenu global au prorata de la part des revenus bruts de source allemande dans le revenu brut global. Quel est l'effet de cette erreur ? Elle majore le montant des revenus nets de source allemande, auquel va être appliqué le taux effectif. Si nous reprenons le dernier exemple, l'erreur va conduire à retenir un chiffre de 36 000 € au lieu du chiffre de 32 000 €. Par conséquent, elle va également majorer le montant du crédit d'impôt, égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source allemande : 8 748 € au lieu de 7 776 €. La cour administrative d'appel de Nancy a donc commis une erreur de droit qui expose ses deux arrêts à la censure.

3 – Régulant les deux affaires au fond, vous serez saisis des appels formés par le ministre contre les jugements du tribunal administratif de Strasbourg.

Le tribunal a relevé que la convention fiscale franco-allemande ne prévoyait dans aucune de ses stipulations les modalités de détermination du crédit d'impôt imputable sur l'impôt français à raison des revenus de source allemande. Il a donc choisi de recourir aux dispositions de droit interne pour définir l'expression « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus » employée dans la convention. Il en a déduit que lorsque l'impôt dû à raison de revenus provenant d'Allemagne est calculé par application d'un barème progressif, le montant des revenus nets de source allemande doit être multiplié par le taux résultant du rapport entre l'impôt calculé sur le revenu net global, après imputation des crédits d'impôt prévus par les dispositions des articles 199 quater B à 200 et des avoirs fiscaux, et ce revenu net global. Le tribunal a alors constaté que l'Administration n'avait pas fait application de ce mode de calcul pour déterminer le crédit d'impôt auquel les époux de Türckheim pouvaient prétendre. Il a donc prononcé une décharge partielle des cotisations d'impôt sur le revenu correspondant à la différence entre le crédit d'impôt ainsi calculé et celui reconnu par l'Administration. Toutefois, le résultat auquel le tribunal aboutit montre, ainsi que nous l'avons dit, qu'il n'a pas imputé sur les revenus de source allemande, pour calculer leur montant net, la part des charges déductibles du revenu global qui devait leur être rattachée.

Le problème est que le chiffre auquel l'Administration aboutit est lui aussi erroné, puisqu'il se fonde sur les préconisations des instructions fiscales de 1993 et 1999. Toutefois, il importe de constater que ce chiffre est plus favorable aux contribuables que celui auquel aboutit la règle que nous vous préconisons d'adopter. Rappelons en effet que l'Administration suggère d'imputer sur les revenus de source allemande une proportion des charges déductibles du revenu global égale au rapport entre les revenus nets de source allemande et l'ensemble du revenu brut global du foyer. En retenant au numérateur de

la fraction un montant net et non pas brut, l'Administration impute donc sur les revenus de source allemande une moindre part des charges déductibles du revenu global. Le revenu net de source allemande s'en trouve majoré et, partant, le montant du crédit d'impôt. Par conséquent, les époux de Türckheim ont, en réalité, été traités plus favorablement par l'Administration que ce que l'application de la convention franco-allemande leur aurait réservé, si elle avait été interprétée comme nous vous proposons de le faire. Leurs demandes en décharge auraient donc dû être rejetées par le tribunal administratif, si bien que le ministre est fondé à soutenir que c'est à tort que les jugements rendus par ce tribunal ont prononcé une décharge partielle des cotisations d'impôt sur le revenu pour 1999 et 2000. Vous annulez ces jugements pour ce motif.

Les époux de Türckheim étant la partie perdante, leurs demandes tendant au remboursement des frais irrépétibles devront être rejetées.

3. Sur l'affaire Saucé (n° 308968)

4 – Venons-en à présent à la troisième affaire, qui concerne l'impôt sur le revenu de M. et M^{me} Saucé pour les années 2001 et 2002 et porte sur l'application de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994.

L'article 24 de cette convention stipule en son point 1. qu'en ce qui concerne la France, les doubles impositions sont éliminées de la manière suivante :

a) Les revenus qui proviennent des États-Unis et qui sont imposables ou ne sont imposables qu'aux États-Unis sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France et qu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt américain n'est pas déductible de ces revenus, mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. Ce crédit d'impôt est égal :

i) pour les revenus non mentionnés aux ii) [professions indépendantes] et iii) [dividendes] au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ».

La différence avec la convention franco-allemande est que l'article se poursuit ainsi :

« ii) L'expression « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus mentionnée au a) désigne (...) bb) Lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un barème progressif, le produit du montant des revenus nets considérés par le taux résultant du rapport entre l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et le montant de ce revenu net global ».

C'est donc, vous le voyez, la convention elle-même qui précise la notion de « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus », en intégrant la définition qui figurait au point 63 de l'instruction du 2 avril 1993 relative à la convention franco-allemande. Nous ne voyons toutefois dans cette définition aucun élément qui nous conduise à retenir une interprétation différente de celle que nous vous avons proposée pour la première convention, lorsqu'il s'agit d'apprécier le montant des revenus nets de source américaine en leur imputant une part des charges déductibles du revenu global. Or, dans l'affaire Saucé, la cour administrative d'appel de Versailles a commis la même erreur de droit que la cour administrative d'appel de Nancy, puisqu'elle a validé le calcul opéré par le tribunal administratif de Versailles et la décharge partielle d'impôt sur le revenu que ce tribunal a prononcée. Son arrêt encourt donc la censure. Régulant l'affaire au fond, vous constaterez ici encore que le mode de calcul erroné retenu par l'Administration a abouti à reconnaître aux contribuables un crédit d'impôt supérieur à celui qui découlait des stipula-

tions de l'article 24 de la convention franco-américaine, si elles avaient été correctement interprétées. Par conséquent, le tribunal aurait dû rejeter la demande en décharge dont il était saisi par les époux Saucé, ce qui expose son jugement à l'annulation. Vous rejetterez en conséquence les conclusions que M. et M^{me} Saucé avaient présentées devant la cour au titre des frais irrépétibles.

Et par ces motifs, nous concluons : 1° sous les numéros 308679 et 308754, à l'annulation des arrêts rendus par la cour administrative d'appel de Nancy le 28 juin 2007 et des jugements rendus par le tribunal administratif de Strasbourg les 22 mars et 12 juillet 2005, à ce que M. et M^{me} de Türkheim soient rétablis, pour les années 1999 et 2000, aux rôles de l'impôt sur le revenu à concurrence des sommes dont le tribunal administratif de Strasbourg les avait déchargés et au rejet des demandes présentées par M. et M^{me} de Türkheim à ce tribunal et des conclusions qu'ils ont présentées devant la cour et devant le Conseil d'État sur le fondement de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative ; 2° Sous le numéro 308698, à l'annulation de l'arrêt du 26 juin 2007 de la cour administrative d'appel de Versailles et du jugement du 6 avril 2006 du tribunal administratif de Versailles, à ce que M. et M^{me} Saucé soient rétablis, pour les années 2001 et 2002, aux rôles de l'impôt sur le revenu à concurrence des sommes dont le tribunal administratif de Versailles les avait déchargés et au rejet des demandes présentées par M. et M^{me} Saucé à ce tribunal ainsi que des conclusions qu'ils ont présentées devant la cour sur le fondement de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Laurent OLLÉON,
rapporteur public

NOTE

1 – Les conventions internationales destinées à éviter la double imposition – et spécialement celles rédigées suivant les modèles élaborés par l'OCDE et l'ONU – comportent des clauses détaillées répartissant le pouvoir d'imposition des revenus, classés par catégories y compris les revenus non dénommés, entre l'État de la source du revenu et celui de la résidence du contribuable bénéficiaire du même revenu. Elles comportent aussi une clause destinée à éviter, dans l'État de la résidence du contribuable, la double imposition des revenus dont les premières clauses attribuent le pouvoir d'imposition, limité ou non selon les cas, à l'État de la source.

Les méthodes pour éviter la double imposition sont principalement au nombre de deux : celle de l'exonération du revenu dans l'État de la résidence du contribuable mais avec application du taux effectif d'imposition destiné à préserver la progressivité de l'impôt et celle de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt perçu dans l'État de la résidence du contribuable dans la limite de cet impôt. Ces deux méthodes sont en principe équivalentes lorsque l'impôt étranger est au moins égal à l'impôt dans l'État de résidence. Depuis un peu plus de vingt ans, les conventions conclues par la France recourent aussi à une troisième méthode, hybride, qui emprunte la technique de l'imputation d'un crédit d'impôt en prévoyant que celui-ci est égal à l'impôt français correspondant aux revenus imposables dans les deux États, ce qui équivaut à une exonération avec application du taux effectif.

Quelle que soit la méthode pour éviter la double imposition, les conventions ne traitent pas expressément du sort des dépenses déductibles du revenu global qui ne se rattachent à aucune des catégories de revenus visés par la convention, non plus que des réductions d'impôt, généralement liées à des dépenses non déductibles des revenus catégoriels, que les États accordent à leurs résidents pour tenir compte de leur situation personnelle ou familiale ou en vue de promouvoir un but d'intérêt général.

Les commentaires du modèle OCDE exposent la question, donnent un exemple chiffré et certaines des solutions concevables

sans prendre parti entre elles (points 39 à 43 et 62 du commentaire de l'article 23). Il en va de même pour l'imputation des pertes (points 44 et 65).

En droit de l'Union européenne, la Cour de justice a élaboré depuis plus de quinze ans une jurisprudence, désormais bien établie, qui procède, avant qu'elle n'ait créé la formule pour l'imposition des entreprises, de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et qui donne par principe vocation à l'État membre de résidence du contribuable pour accorder à ce dernier le bénéfice des déductions et réductions d'impôt liées à sa situation personnelle et familiale conformément à sa loi nationale (CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker* : Rec. CJCE 1995, I, p. 225, concl. Ph. Léger, pts 32 à 35 ; Dr. fisc. 1995, n° 20, comm. 1089, note A. de Waal ; RJF 3/1995 n° 425. – Ph. Derouin et Ph. Martin, *Droit communautaire et fiscalité* : Litec, 2008, n° 87, p. 167 – Premier d'une série d'arrêts dans le même sens dont, CJCE, 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*, préc., n° 73, p. 135, analysé ci-après).

En droit interne – bien qu'il ne manque pas d'exemples où certains revenus sont exonérés ou imposables à la source par voie de retenue ou prélèvement, libératoire ou imputable sur l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés – aucun texte ne limite les déductions de charges ou réductions d'impôt à proportion de ces revenus. Au contraire, comme on va le voir, la déduction intégrale, généralement appliquée sans difficulté, a constamment été confirmée dans les rares cas où elle a été controversée.

2 – La jurisprudence du Conseil d'État sur l'application des méthodes pour éviter la double imposition internationale avait jusqu'à présent évité la double imposition en ne pénalisant pas les contribuables français percevant des revenus de source étrangère. Par sa décision d'assemblée du contentieux *Schneider Electric*, le Conseil d'État a appliqué la méthode de l'exonération à des bénéficiaires d'entreprises imposables à l'étranger en jugeant qu'elle faisait échec à l'imposition en France des bénéfices de même nature imputables à une société française sur le fondement de l'article 209 B du CGI (CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, *Sté Schneider Electric* : *JurisData* n° 2002-080182 ; Rec. CE 2002, p. 233 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657 ; Dr. sociétés 2002, comm. 184, note J.-L. Pierre ; RJF 10/2002, n° 1080, chron. L. Olléon, p. 755 ; BDCF 10/2002, n° 120, concl. S. Austry ; Rev. sociétés 2002, p. 538 et s., obs. O. Fouquet ; LPA 17 août 2002, p. 4 et s., note B. Boutemy, E. Meier et Th. Perrot ; Bull. Joly Sociétés 2002, n° 200, note Ch. Nouel et S. Reeb ; BGFE 2002, n° 4, p. 3 et s., obs. E. Davoulet ; FR Lefebvre 34/2002, p. 14, obs. N. Chahid-Nourai et P. Couturier ; GAJF 4^e, éd. n° 4 – V. également, P. Dibout, *L'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass., 28 juin 2002, Schneider Electric)* : Dr. fisc. 2002, n° 36, étude 28).

Pour l'application de cette méthode, le Conseil d'État a jugé jadis que les réductions d'impôt prévues alors par les articles 199 quater B et suivants du CGI s'appliquent après le calcul de la cotisation due par le contribuable en application de la méthode du taux effectif alors prévue par la convention franco-allemande ce qui assure l'application intégrale de la réduction d'impôt (CE, 8^e et 9^e 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. – Dans le même sens, TA Strasbourg, 3 sept. 1987, n° 85-671 : Dr. fisc. 1987, n° 52, comm. 2334, concl. M. Bachelier). Si cette décision laisse ouverte la question des incitations fiscales se traduisant par un abattement ou une réduction de la base imposable, il n'y a guère de raison de distinguer entre les techniques employées.

3 – Deux autres décisions concernent la méthode du crédit d'impôt – égal à l'impôt étranger dans la limite de l'impôt français – appli-

cable à certains revenus de capitaux mobiliers et toutes deux confirment que les règles d'assiette de l'impôt sur le bénéficiaire ou revenu net n'excluent pas l'imputation intégrale quant à la base du crédit d'impôt. L'une, au contentieux, confirme le droit à imputation intégrale de la retenue à la source « sans qu'il y ait lieu, en l'absence de stipulation spéciale de la convention, d'opérer sur le crédit d'impôt à imputer une réfaction destinée à tenir compte de la charge financière effectivement supportée par le contribuable lors de l'acquisition de l'obligation (ouvrant droit aux intérêts grevés de la retenue à la source) » (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 24 mai 2000, n° 209699 et n° 209891, CRCAM Normand : Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 943, concl. L. Touvet ; RJF 7-8/2000, n° 974 ; BDCF 7-8/2000, concl. L. Touvet, p. 61 et s. ; Bull. Joly Sociétés 8-9/2000, n° 200, note Ph. Derouin. – Dans le même sens, V. TA Montreuil, 27 mai 2010, n° 09-05310, CIC : JurisData n° 2010-031198, relatif à des crédits d'impôt sur dividendes perçus dans des opérations de prêts et emprunts de titres).

L'autre est un avis rendu à la demande du Gouvernement concernant la « règle du butoir » et notamment les charges déductibles du revenu à prendre en compte pour la détermination de l'impôt français sur les bénéfices des sociétés correspondant à des revenus, tels qu'intérêts et dividendes, donnant lieu à retenue à la source (CE, avis, 31 mars 2009, n° 382545 : Dr. fisc. 2010, n° 22, étude 339 ; Rapp. Conseil d'État 2009 p. 376. – Sur cet avis, V. également, C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2010, n° 38, étude 486, n° 3, qui cite notamment, TA Montreuil, 27 mai 2010, n° 09-05310, CIC, préc.). Par cet avis, la section des finances du Conseil d'État a notamment considéré :

« La « règle du butoir » énoncée au a du 1 de l'article 220 du code est applicable pour l'imputation de la retenue à la source opérée sur les revenus de capitaux mobiliers de source tant française qu'étrangère et que, pour les seuls revenus de source étrangère, l'imputation d'un crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source est également soumise à la condition qu'une convention internationale l'ait prévue et n'est ouverte que dans la limite du montant de la retenue à la source prévue par cette convention.

(...)

Dès lors que le renvoi de l'article 209 du CGI à l'article 39 du même code a un caractère général, les principes de calcul du bénéficiaire posés par ce dernier article s'appliquent, pour l'impôt sur les sociétés, à tous les éléments du bénéficiaire et non spécifiquement à une catégorie de revenus comme c'est le cas pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Par suite, des frais justifiés directement liés à l'acquisition, à la conservation et à la cession de titres et n'ayant pas pour contrepartie un accroissement de l'actif, sont, sauf exclusion par des dispositions spécifiques, susceptibles d'être déduits de la fraction du revenu brut procuré par les titres et servant d'assiette pour le calcul de l'impôt sur les sociétés dû à raison de ces titres.

En revanche, les intérêts d'un emprunt contracté pour acquérir les titres à l'étranger ne pourraient être regardés comme des dépenses directement liées à l'acquisition des titres, pas plus que de tels intérêts ne sont déductibles pour l'impôt sur le revenu, sauf dans des cas particuliers (...).

Si, (...) en vertu de l'article 39 quinquies du CGI, les plus-values à court terme sont imposées au même taux et rentrent dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés, la moins-value constatée lors de la vente du titre qui est due au détachement du coupon ne peut, en elle-même, être regardée comme une charge, au sens des dispositions de l'article 39 du CGI, rattachable aux revenus qui ont donné lieu à la retenue à la source et, par suite, déductible.

Une « approche économique globale », qui serait fondée sur une interprétation autonome de l'article 220 du CGI, ne paraît pas pouvoir être retenue, alors que les dispositions du 1 de cet article men-

tionnent « le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre », soit le chapitre II « impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales » du titre 1^{er} de la première partie du livre premier de ce code, ce qui implique qu'elles doivent être interprétées selon les règles posées notamment par l'article 209 du même code ».

Cette analyse des textes et de leur économie est conforme à la nature même des retenues à la source, perçues sur le montant brut de certains revenus mobiliers, au moment de leur paiement, cependant que le porteur, lorsque c'est une entreprise, est imposable selon la règle du coupon couru et a droit à déduction des charges de son bénéficiaire net cependant que tel n'est pas le cas du porteur particulier ou sans but lucratif. L'égalité de traitement, comme la liquidité du marché, impliquent nécessairement que le porteur entreprise conserve à la fois l'imputation intégrale du crédit d'impôt et la déduction intégrale des charges de son bénéficiaire net.

Et l'avis du Conseil d'État poursuit : « (...) s'il revient au législateur national de définir les règles d'imposition des revenus d'origine étrangère ayant donné lieu à la retenue à la source, l'impôt ainsi déterminé permettant l'imputation du crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source, ces règles ne pourraient, sans encourir le risque d'inconventionnalité, apparaître comme ayant eu pour seul objet de minorer l'assiette d'imputation du crédit d'impôt en faisant ainsi obstacle à l'application des stipulations conventionnelles tendant à limiter la double imposition ».

À la suite de cet avis, l'article 220 du CGI a été modifié pour prévoir, dans certains cas limitativement énumérés, la déduction des charges d'acquisition des revenus ouvrant droit à crédit d'impôt, français ou étranger, sauf preuve de l'absence d'objet principalement fiscal de la transaction (L. n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 14 : Dr. fisc. 2011, n° 1, comm. 37). Hors de l'application de ce texte spécifique, l'impôt qui sert de butoir à l'imputation du crédit d'impôt est celui qui s'applique au revenu, français ou étranger, soumis à retenue à la source et pris en compte – même partiellement par application de la règle des intérêts courus ou de la répartition actuarielle des primes de remboursement d'emprunt – pour l'assiette de l'impôt, sans autre déduction (Instr. 28 déc. 1993 : BOI 4A-1-94, § 7 ; Dr. fisc. 1994, n° 5, instr. 11022).

Cet avis, en quelque sorte entériné par le législateur, paraît condamner la doctrine implicite selon laquelle, pour les établissements de crédit, la « règle du butoir » devait être appliquée en déduisant le coût du financement des titres et qui présentait comme une « mesure d'assouplissement » un calcul global plutôt que titre par titre (Instr. 1^{er} avr. 1976 : BOI 14 B-1-76 ; Dr. fisc. 1976, n° 19, instr. 5087). En réalité, la « règle du butoir » est la même pour la généralité des contribuables, les établissements de crédit et autres intermédiaires financiers.

4 – Reste la troisième méthode pour éviter la double imposition – introduite dans les conventions fiscales conclues ou modifiées depuis une vingtaine d'années pour remplacer celle de l'exonération avec application du taux effectif d'imposition – à savoir celle du crédit d'impôt égal à l'impôt français. Présentée, sans doute par antiphrase, comme une « simplification » par ses promoteurs d'origine, la méthode est source de complexités malheureuses, magistralement analysées par le professeur Guy Gest dans sa contribution aux Mélanges Le Gall intitulée « Ce prétendu crédit d'impôt que l'on dit généralisé » (G. Gest, Ce prétendu crédit d'impôt que l'on dit généralisé, in Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques, Mélanges Le Gall : Dalloz, 2007, p. 61 à 86). En substance, ce crédit d'impôt égal à l'impôt français est équivalent à une exonération avec application du taux effectif. C'est ce qu'énoncent expressément certaines conventions fiscales, avec les États-Unis et l'Inde notamment (Conv. franco-américaine, art. 14, § 1 ; Conv. franco-indienne, art. 26, § 1 (a) (ii)). C'est ce qu'indique l'Administration dans ses instructions (Instr.

16 avr. 1999 : BOI 14B-2-99 : Dr. fisc. 1999, n° 20, instr. 12207. – Instr. 22 mai 2003 : BOI 14B-3-03) et c'est la conclusion à laquelle aboutit le professeur Guy Gest (V. dans le même sens, *concl. E. Cortot-Boucher sous CE*, 3^e et 8^e ss-sect., 29 juin 2011, n° 320263, *min. c/ M. Chauvin* : *JurisData* n° 2011-016520 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 39, *comm.* 532). Comme l'exonération, le crédit d'impôt égal à l'impôt français équivaut à l'imputation maximale résultant de la « règle du butoir ».

Mais le diable est dans les détails et l'application faite par l'Administration, comme son calcul du crédit d'impôt sur les revenus d'activité étrangers, n'aboutissent ni à un crédit d'impôt égal à l'impôt français sur ces mêmes revenus ni, par suite, au même résultat qu'une exonération avec progressivité. L'écart est généralement défavorable au contribuable sans que les raisons en aient été élucidées jusqu'à présent devant le Conseil d'État (*CE*, 3^e et 8^e ss-sect., 24 mai 2006, n° 280942, *min. c/ Martinelli* : *RJF* 8-9/2006, n° 1080 ; *BDCF* 8-9/2006, n° 108, *concl. E. Glaser*, qui censure *CAA Nantes*, 1^{re} ch., 2 févr. 2005, n° 01NT00604, *Martinelli* : *JurisData* n° 2005-284948 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 48, *comm.* 773, *concl. R. Lalauze*).

Une des différences, soulignée dès l'origine, est que, comme pour l'application de la « règle du butoir », le bénéficiaire ou revenu positif imposable à l'étranger est pris en compte hors de toute déduction de l'impôt étranger sur le revenu, mais telle n'est pas la source des difficultés.

5 – Parmi les difficultés identifiées que pose le mode de calcul du crédit d'impôt égal à l'impôt français, – et les causes d'écart par rapport à la méthode de l'exonération – figurent les pratiques de l'Administration qui s'écartent de la lettre de la loi et des conventions et de la jurisprudence du Conseil d'État sur la « règle du butoir ».

Selon l'Administration, « les revenus nets catégoriels de source étrangère (...) contribuent aux charges déductibles du revenu global à l'identique de tous les autres revenus du foyer, en proportion des revenus nets considérés à l'ensemble du revenu brut global du foyer » mais, à l'appui de cette thèse, l'Administration n'a donné aucun fondement, législatif ou conventionnel, notamment pas l'article 13 du CGI qui ne prévoit rien de tel.

Ainsi l'Administration tend à « proratiser », entre autres, les déductions du revenu global au nombre desquelles figurent notamment les pensions alimentaires, la réduction d'impôt pour charges de famille de 2 385 € par enfant à charge, survivance du quotient familial, de l'article 197.2 du CGI, celle de 61 à 183 € par enfant pour frais de scolarisation de l'article 199 quater F du CGI, etc. La proratisation des dépenses déductibles du revenu global a été prescrite pour la première fois dans une instruction du 16 avril 1999 commentant la convention franco-allemande (*BOI 14B-2-99, préc.*). Cette pratique a été rappelée avec l'esquisse de motivation précitée, et la troisième de ces pratiques a été révélée, par des notes en bas de page du commentaire de la convention franco-algérienne (*BOI 14B-3-03, préc.*, § 185, *note 8* et § 186, *note 9*). La deuxième ne fait l'objet d'aucun texte publié.

6 – Ces pratiques et cette thèse ont été quasi unanimement condamnées par les juridictions administratives qui se sont prononcées sur la question, comme les arrêts des cours administratives d'appel de Versailles (*CAA Versailles*, 4^e ch., 26 juin 2007, n° 06VE01854, *min. c/ M. Saucé*) et Nancy (*CAA Nancy*, 2^e ch., 28 juin 2007, n° 05NC00771, *min. c/ M. de Türckheim*) frappés de pourvoi par le ministre, un autre arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy, non frappé de pourvoi (*CAA Nancy*, 2^e ch., 18 mai 2006, n° 03NC00802, *min. c/ Rabe* *RJF* 11/06 n° 1419) et un grand nombre de jugements de tribunaux administratifs dont la plupart sont devenus définitifs (*TA Strasbourg*, 2^e ch., 2 juill. 1996, n° 93-642, n° 94-1591 et n° 95-1492, *M. Brevard* : *RJF* 05/1998, n° 597. – *TA Nice*, 6^e ch., 14 mai 2002, n° 98-5611, *Laurent* : *RJF* 1/2003, n° 84. – *TA Nice*, 3^e ch., 24 oct. 2002, n° 00-682, *Lions* : *RJF* 4/2003, n° 480. – *TA Paris*, 12 févr.

2010, n° 05-18891 et n° 05-18945, *Loy* : *JurisData* n° 2010-031200, qui écarte la proratisation de la réduction d'impôt pour charges de famille. – *TA Paris*, 9 juill. 2010, n° 07-5291 et n° 08-1710, *Peigney* : *JurisData* n° 2010-031201. – *TA Paris*, 12 juill. 2010, n° 07-14339, *Bernstein* : *JurisData* n° 2010-031199, qui écarte la proratisation de la déduction pour pension alimentaire versée, etc.).

Contrairement à ce que semble avoir cru le Conseil d'État, ces jugements et arrêts ne se bornent pas à écarter la méthode de calcul de l'Administration mais le principe même de toute proratisation. Dans son ouvrage de référence, Bruno Gouthière considère que cette solution « paraît la seule logique et conforme à l'intention des auteurs des conventions internationales » (*Bruno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, Éditions Francis Lefebvre, 8^e édition 2010* § 83785. – Dans le même sens, *concl. orales Stéphane Carrère sur TA Paris*, 12 juill. 2010, *Bernstein* *préc.*).

Seul le tribunal administratif de Versailles a rendu un jugement partiellement dissident, qui distinguait suivant la rédaction des conventions en cause (*TA Versailles*, 5^e ch., 19 nov. 2002, n° 99-4216, n° 99-7538 et n° 02-996, *Peigney* : *RJF* 4/2003, n° 478), avant de s'aligner, dans des jugements ultérieurs, sur la position commune des cours et tribunaux administratifs.

Ces solutions paraissent conformes aux dispositions de la loi fiscale et des conventions internationales pertinentes, lesquelles s'appliquent conformément à leurs termes (*CE, ass.*, 28 juin 2002, n° 232276, *Sté Schneider Electric, préc.* – *CE*, 3^e et 8^e ss-sect., 24 mai 2000, n° 209699 et n° 209891, *CRCAM Normand, préc.* – *CE*, 3^e et 8^e ss-sect., 29 juin 2011, n° 320263, *min. c/ M. Chauvin, préc.*). Elles sont en ligne avec les positions du Conseil d'État sur la « règle du butoir » rappelées plus haut ; elles sont aussi conformes à la nature des déductions du revenu global et réductions d'impôt prévues par la loi et, pour ainsi dire, au bon sens : les charges déductibles du revenu global comme les réductions d'impôt ne dépendent pas du montant des revenus des contribuables ni, moins encore, du régime d'imposition de ces revenus. Elles sont généralement déterminées par des dépenses, réelles, forfaitisées ou plafonnées selon les cas. Elles ne dépendent pas de la proportion des revenus du contribuable qui sont respectivement exonérés, soumis à un taux proportionnel ou à un prélèvement libératoire ou soumis au barème progressif. Et les plus importantes de ces dépenses, correspondant le plus souvent à des investissements, ouvrent droit à l'avantage fiscal prévu par la loi indépendamment de leur mode de financement, par l'emprunt, un prélèvement sur le capital ou un emploi du revenu, imposable ou non. Le principe même de toute proratisation de ces déductions ou réductions d'impôt en fonction du régime fiscal applicable aux éléments de revenu qui composent le revenu global est écarté par la loi interne. On peut en faire la « preuve par neuf » en constatant que ces dépenses déductibles et réductions d'impôt demeuraient identiques si le contribuable n'avait pas réalisé les bénéficiaires ou revenus positifs imposables à l'étranger. L'impôt français correspondant à ces revenus est donc indifférent à ces déductions d'assiette et réductions d'impôt. Le crédit d'impôt égal à cet impôt l'est également, ce qui exclut toute proratisation.

7 – Ce qui tendait ainsi à devenir la jurisprudence était conforme à celle de la Cour de justice des Communautés européennes laquelle, saisie d'une question voisine relative à une réglementation néerlandaise – qui prescrivait la proratisation des déductions du revenu global en fonction d'une « fraction de proportionnalité » du revenu étranger par rapport au revenu global – l'a jugée incompatible avec les libertés de circulation des personnes (*CJCE*, 12 déc. 2002, *aff. C-385/00, De Groot, préc.* ; *Ph. Derouin et Ph. Martin, Droit communautaire et fiscalité, préc.*, n° 92, p. 181).

D'une part, conformément à un principe désormais bien connu :

« Même si, selon leur libellé, les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs visent notamment à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État d'origine entrave la libre acceptation et l'exercice d'un emploi par l'un de ses ressortissants dans un autre État membre » (pt 79).

D'autre part, « c'est, en principe, à l'État de résidence qu'il 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 l'occurrence, si, comme le fait valoir le gouvernement néerlandais, les pensions alimentaires payées par M. de Groot et la quotité exonérée d'impôt ont été prises en considération pour calculer le montant théorique de l'impôt frappant l'ensemble des revenus du contribuable, force est de constater que l'application de la fraction de proportionnalité a conduit toutefois à ne faire bénéficier ce dernier des abattements liés à sa situation familiale et personnelle qu'au prorata des revenus qu'il a perçus aux Pays-Bas. En raison du fait qu'il a exercé son droit à la libre circulation, M. de Groot a par conséquent perdu le bénéfice d'une partie des abattements fiscaux prévus par la législation néerlandaise et auxquels il pouvait prétendre en sa qualité de résident aux Pays-Bas.

(...)

Par conséquent, une réglementation telle que celle en cause au principal constitue une entrave à la libre circulation des travailleurs prohibée, en principe, par l'article 48 du traité » (pts 90, 91 et 95).

Puis la Cour a écarté toutes les justifications proposées par le gouvernement néerlandais avant d'observer :

« Il est certes loisible aux États membres, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, de modifier cette corrélation entre la prise en compte par l'État de résidence, d'une part, de l'ensemble des revenus de ses résidents et, d'autre part, de leur situation personnelle et familiale globale par le biais de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition. L'État de résidence peut donc se voir conventionnellement délié de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire et exerçant partiellement leur activité économique à l'étranger.

L'État de résidence peut également se dispenser de l'exécution de cette obligation dans la mesure où il constate que, en dehors même de toute convention, un ou plusieurs États d'emploi accordent, sur les revenus qu'ils taxent, des avantages liés à la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables qui ne résident pas sur le territoire de ces États mais y perçoivent des revenus taxables.

Les mécanismes utilisés en vue d'éliminer la double imposition ou les systèmes fiscaux nationaux qui ont pour effet de l'éliminer ou de l'atténuer doivent cependant assurer aux contribuables des États concernés que, au total, l'ensemble de leur situation personnelle et familiale sera dûment prise en compte, quelle que soit la manière dont les États membres concernés ont réparti cette obligation entre eux, sous peine de créer une inégalité de traitement incompatible avec les dispositions du traité sur la libre circulation des travailleurs, qui ne résulterait nullement des disparités existant entre les législations fiscales nationales.

En l'occurrence, force est de constater que le droit national néerlandais et les conventions conclues avec l'Allemagne, la France et le Royaume-Uni n'assurent pas un tel résultat. En effet, l'État de résidence est partiellement délié de son obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale du contribuable, sans que, pour la partie des revenus perçus sur leur territoire, les États d'emploi ac-

ceptent de supporter les conséquences fiscales d'une telle prise en compte ni que celles-ci soient mises à leur charge en application des conventions de prévention de la double imposition conclues avec l'État de résidence. Il n'en va autrement qu'en ce qui concerne la convention avec l'Allemagne, dans l'hypothèse seulement où 90 % des revenus sont perçus dans l'État d'emploi, ce qui n'est pas le cas dans l'affaire au principal » (pts 99 à 102).

8 – En effet, les conventions fiscales bilatérales rédigées sur le modèle de l'OCDE ne prévoient rien de tel qu'un transfert de l'État de résidence du contribuable vers l'État de la source du revenu.

D'une part, comme indiqué plus haut, le modèle OCDE ne prend pas parti sur la question dans l'État de résidence du contribuable (commentaires de l'article 23, points 39 à 43 et spécialement point 43 qui relève que l'interrogation est commune à la méthode du crédit d'impôt et à celle de l'exonération avec progressivité, voir point 62 des commentaires).

D'autre part, la seconde phrase du paragraphe 3 de l'article 24 du modèle OCDE énonce expressément que la clause de non-discrimination ne peut être interprétée comme obligeant l'État de la source à accorder aux résidents de l'autre État les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt qu'il accorde à ses résidents. Le droit de l'Union européenne n'oblige pas davantage l'application des abattements pour charges de famille aux non-résidents (CJCE, *gde ch.*, 5 juill. 2005, *aff. C-376/03, D. : Rec. CJCE, 2005, I, p. 5821, pt 52, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer ; Dr. fisc. 2005, n° 29, act. 161 ; RJF 10/2005, n° 1143 ; LPA 2005, n° 208, p. 14 (extraits), note Th. Georgopoulos. – Ph. Derouin et Ph. Martin, Droit communautaire et fiscalité, préc., n° 185, p. 581). Si le droit de l'Union européenne prescrit la déduction des frais professionnels de la base imposable au titre des revenus d'activité dans l'État de la source, il n'impose cependant pas que cet État prenne en déduction les charges déductibles du revenu global ni les autres éléments personnels de l'imposition (CJCE, 5^e ch., 12 juin 2003, *aff. C-234/01, Arnoud Gerritse : Rec. CJCE 2003, I, p. 5933, concl. Ph. Léger ; Dr. fisc. 2004, n° 13, comm. 374, concl. Ph. Léger ; RJF 10/2003, n° 1189. – Ph. Derouin et Ph. Martin, Droit communautaire et fiscalité, préc., n° 157 p. 470). L'article 164 A du CGI est dans le même sens, qui énonce qu'aucune des charges déductibles du revenu global ne peut être déduite par les non-résidents.**

9 – À la suite de l'arrêt *De Groot*, la Commission européenne a entrepris, à l'encontre de certains États dont la législation comportait des dispositions similaires à la réglementation néerlandaise et à la pratique française, des actions en manquement en adressant des avis motivés à l'Autriche, la Belgique et la Finlande (Comm. CE, communiqué, 15 juill. 2005, IP/05/945 : *Dr. fisc. 2005, n° 30, act. 172*, pour la Finlande. – Comm. CE, communiqué, IP/06/1048, pour la Belgique. – Comm. CE, communiqué IP/07/414, 26 mars 2007 : *Dr. fisc. 2007, n° 14, act. 366*, pour l'Autriche) puis en menaçant la Belgique de saisir la Cour de justice (Comm. CE, communiqué, IP/07/13).

La procédure a pris fin avec la modification de la législation belge. Si la Commission européenne n'a pas pris d'initiative à l'encontre de la France, c'est, semble-t-il, en l'absence de législation française à l'appui de la pratique administrative.

10 – La décision *Ministre c. Époux de Turckheim* paraît exposer la France au même risque, d'autant plus qu'elle ne s'explique guère sur les raisons de sa dissidence non plus que de sa rupture par rapport à la tendance quasi unanime des juridictions du fond et à sa propre analyse de la « règle du butoir »

Bien que se situant dans un contexte franco-allemand, naturellement régi par le droit communautaire et la jurisprudence *De Groot* de la CJCE, la décision n'y fait pas allusion et ne mentionne pas quelles charges déductibles du revenu global pouvaient être en litige alors qu'il semble que, comme dans l'arrêt *De Groot*, il s'agissait d'une

pension alimentaire, versée à un enfant. Elle n'explique notamment pas en quoi la quote-part des charges dont la déduction est ainsi écartée aurait été déductible des revenus professionnels (salaires et bénéfices d'entreprise) du contribuable imposables en Allemagne, État de la source de ces revenus.

Au demeurant, même pratiquée à la fois dans l'État de la source et dans l'État de la résidence, une proratisation des dépenses déductibles du revenu global pénaliserait encore les résidents de l'Union européenne qui exercent les libertés de circulation par rapport à ceux qui n'exercent leur profession que dans un cadre national : n'ayant droit qu'à une quote-part de déduction des dépenses déductibles en Allemagne, et une quote-part de déduction des dépenses déductibles en France, le contribuable concerné ne pourrait jamais prétendre à une déduction intégrale et se trouverait ainsi pénalisé par rapport à un contribuable exerçant seulement en France. L'entrave à l'exercice des libertés communautaires subsisterait et la solution dépendrait alors des justifications éventuelles et de la proportionnalité de la mesure, mais le Conseil d'État ne dit mot sur la question, laquelle aurait mérité un renvoi sinon directement en interprétation à la Cour de justice de l'Union européenne, du moins à une juridiction du fond qui aurait pu réexaminer le litige sous tous ses aspects. L'évocation du litige par le juge de cassation, sans réouverture des débats, peut se révéler périlleuse.

11 – Plus radicalement, dans les deux affaires, le Conseil d'État semble avoir perdu de vue que l'article 158 du CGI énonce : « les revenus nets des diverses catégories entrant dans la composition du revenu net global sont évalués (...) sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que ces revenus ont leur source en France ou hors de France ». En excluant toute distinction entre les revenus nets catégoriels suivant que ces revenus ont leur source en France ou hors de France, ce texte paraît exclure que, pour le calcul tant de l'impôt que du crédit d'impôt afférent à ces derniers, ceux-ci soient – à la différence des revenus nets catégoriels de source française – amputés d'une quote-part de charges déductibles du revenu global. Au regard de la loi interne également, les deux décisions paraissent contestables.

12 – Enfin, chaque convention internationale prescrit à la fois que les bénéficiaires et autres revenus positifs catégoriels imposables à l'étranger sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France et que le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt « égal au montant de l'impôt français afférent à ces revenus ». Cette rédaction fait naître une obligation de résultat et exige que la

même formule s'applique à la fois pour le calcul de l'impôt et pour celui du crédit d'impôt afférent aux mêmes revenus catégoriels nets : même taux moyen résultant de l'application du barème progressif au revenu net global effectivement imposé avant toute réduction d'impôt pour charges de famille ou autre ; même base égale au revenu net catégoriel provenant de l'État considéré, sans aucune déduction, conformément à l'analyse qui prévaut pour l'application de la « règle du butoir » (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 24 mai 2000, n° 209699 et n° 209891, CRCAM Normand, préc. – CE, avis, 31 mars 2009, n° 382545, préc.).

La lettre des conventions internationales ne paraît pas laisser de place à la fiction juridique, introduite par le Conseil d'État, selon laquelle « les revenus nets considérés doivent être regardés comme les revenus nets après soustraction des charges déductibles du revenu global ». Non seulement cette formule est contraire aux solutions énoncées par la Haute assemblée pour l'application de la « règle du butoir » mais la solution retenue par le Conseil d'État fait que, contrairement à la lettre des conventions, le crédit d'impôt n'est pas égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus imposables à l'étranger.

Après la décision *Quality Invest* (CE, 3^e, 8^e, 9^e et 10^e ss-sect., 11 juill. 2011, n° 317024, min. c/ Sté Quality Invest : Dr. fisc. 2011, n° 36, comm. 496, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin), c'est la deuxième fois en quinze jours que le Conseil d'État s'écarte de l'application littérale des conventions internationales pour leur adjoindre ou leur substituer une fiction juridique dont le moins qu'on puisse dire est qu'elle ne s'impose pas.

Les juridictions du fond avaient été mieux inspirées et les solutions de leurs jugements et arrêts – pour la plupart définitifs – plus conformes à la lettre de la loi et des conventions fiscales bilatérales, ainsi qu'au droit de l'Union européenne.

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

MOTS-CLÉS : Conventions internationales - Méthode pour éviter la double imposition - Crédit d'impôt - Calcul du « crédit d'impôt égal à l'impôt français »

Conventions internationales - Allemagne - Article 20 - Calcul du « crédit d'impôt égal à l'impôt français »

Conventions internationales - États-Unis - Article 24 - Calcul du « crédit d'impôt égal à l'impôt français »

JURISCLASSEUR : Fiscal international, Fasc. 352, B. Plagnet