

Conventions internationales

329 Crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère : 1° réduction par l'imputation sur ces revenus d'une part des charges déductibles du revenu global (non) ; 2° non-conformité de l'ordre d'imputation au droit de l'UE

La cour administrative d'appel de Paris juge que :

1 – Dans la situation où l'imputation sur le montant des revenus de source étrangère perçus par un contribuable d'une quote-part des charges déductibles de son revenu global, à proportion de leur part dans le revenu global avant déduction des charges, aboutit à une imposition plus lourde que celle qui aurait été mise à sa charge s'il avait perçu uniquement des revenus professionnels de source française, le contribuable est susceptible d'être dissuadé d'user des libertés de circulation garanties par le droit de l'Union européenne. Dans ces conditions, les conventions fiscales bilatérales doivent être interprétées, en vue d'assurer leur plein effet tendant à la suppression des doubles impositions dans le respect des obligations résultant du droit de l'Union européenne, qui s'imposent aux États membres dans leurs relations avec tout autre État, comme excluant que le montant des revenus professionnels nets de source étrangère soit diminué d'une quote-part des charges déductibles du revenu brut global correspondant à la part de ces revenus dans le revenu global du contribuable. Ainsi, le « montant de l'impôt français correspondant » aux revenus de source étrangère relevant des professions libérales et autres activités indépendantes doit s'entendre comme le produit du montant de l'impôt calculé sur l'ensemble de ces revenus de sources française et étrangère, dans les conditions prévues au CGI, par le rapport entre les revenus nets de ces catégories de source étrangère, sans imputation sur ces revenus d'une part des charges déductibles du revenu global, et l'ensemble des revenus nets imposables des mêmes catégories (*pt 13*).

2 – En imputant, en application de l'article 197, I, 5 du CGI, d'abord la réduction d'impôt dont un contribuable bénéficiait sur le fondement de l'article 199 undecies B du CGI, dont le solde peut être reporté, puis un crédit d'impôt auquel ce contribuable avait droit en application d'une convention fiscale bilatérale au titre de ses revenus de source étrangère, qui n'est ni reportable ni restituable, l'Administration place ledit contribuable dans une situation l'imposant plus lourdement que s'il avait perçu uniquement des revenus professionnels de source française, en mettant à sa charge une cotisation d'impôt sur le revenu plus importante que celle à laquelle il aurait été

assujetti s'il n'avait pas bénéficié d'un crédit d'impôt au titre de ses revenus de source étrangère. Une telle situation est susceptible de dissuader le contribuable d'user des libertés garanties par le droit de l'Union européenne, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ce contribuable a effectivement usé de ces libertés. Il s'ensuit que l'article 197, I, 5 du CGI est de nature à dissuader le contribuable d'user des libertés garanties par le droit de l'Union européenne, telles que la liberté de circulation des capitaux ; il n'est ainsi pas compatible avec l'exercice de ces libertés, auquel il constitue une entrave ; il y a dès lors lieu d'en écarter l'application en l'espèce (*pt 16*).

3 – Un contribuable est recevable à contester l'imposition initiale des revenus d'une année, non seulement à raison de l'imposition des revenus de cette même année mais aussi pour demander le report de l'excédent d'une réduction d'impôt acquise au titre de l'année précédente (*pt 5*).

CAA Paris, 5^e ch., 7 avr. 2016, n° 12PA04303, M. B, concl. O. Lemaire : [JurisData n° 2016-008111](#)

1. Considérant que M. B., fiscalement domicilié en France, y exerce l'activité d'avocat au sein d'un cabinet ayant son principal établissement à New York (États-Unis) et qui dispose également de bureaux en Allemagne, au Canada, au Japon et en Russie, notamment ; qu'au cours des années 2008 et 2009, M. B. a respectivement perçu, en sa qualité d'associé de ce cabinet, outre des revenus de source française, les sommes totales de 410 890 euros et de 424 987 euros au titre de revenus de sources américaine, japonaise, allemande, russe et canadienne, qui ont été soumis à l'impôt dans chacun de ces États ; qu'afin d'éviter une double taxation de ces revenus, qui étaient également imposables en France, M. B. a bénéficié, en application des stipulations des conventions fiscales signées entre la France et les États concernés, d'un crédit d'impôt d'un montant de 149 390 euros au titre de l'année 2008 et de 159 404 euros au titre de l'année 2009 ; que, par ailleurs, M. B. a, d'une part, déclaré, au titre des charges déductibles du revenu global, le versement d'une pension alimentaire d'un montant annuel de 8 640 euros et, d'autre part, bénéficié, au titre de l'année 2008, d'une réduction d'impôt d'un montant de 36 463 euros en application de l'article 199 undecies B du Code général des impôts ; qu'eu égard aux éléments déclarés, M. B. n'a été assujetti à aucune cotisation d'impôt sur le revenu et a bénéficié d'un remboursement d'un montant de 115 euros ; qu'il a, en revanche, été assujetti, au titre de l'année 2009, à une cotisation d'impôt sur le revenu, dont il a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la réduction correspondant à la correction, d'une part, d'une erreur qu'aurait commise le service dans le calcul du crédit d'impôt accordé au titre de ses revenus de source étrangère en 2008 et 2009 et, d'autre part, d'une erreur dans l'ordre d'imputation de ce crédit et de la

réduction d'impôt dont il avait bénéficié, au titre de la seule année 2008, en application de l'article 199 undecies B du Code général des impôts ; que M. B. fait appel du jugement du 23 octobre 2012 par lequel le tribunal a rejeté cette demande ;

Sur la régularité du jugement attaqué :

2. Considérant, d'une part, que, devant le tribunal, M. B. ne soutenait pas que la prise en compte des charges déductibles du revenu global pour la détermination du montant du crédit d'impôt auquel il avait droit, en application des conventions fiscales bilatérales, au titre de ses revenus de source étrangère, n'était pas compatible avec les principes du droit communautaire et, en particulier, qu'elle avait pour effet d'entraver la libre circulation des travailleurs et des capitaux et la liberté d'établissement ; que M. B. ne saurait dès lors utilement soutenir que le jugement attaqué est irrégulier, à défaut, pour les premiers juges, d'avoir écarté un tel moyen ; que, par ailleurs, contrairement à ce que soutient M. B., le jugement attaqué répond de façon suffisamment motivée à l'ensemble des moyens qui avaient été soulevés ;

3. Considérant, d'autre part, qu'en se fondant, pour écarter le moyen tiré de ce que l'Administration avait commis une erreur dans l'ordre d'imputation du crédit d'impôt accordé au titre des revenus de source étrangère et de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies B du Code général des impôts, sur les dispositions du 5 du I de l'article 197 du même code, dont le service se prévalait au demeurant dans son mémoire en défense, le tribunal n'a pas soulevé d'office un moyen d'ordre public ; que M. B. ne saurait dès lors utilement soutenir que le jugement attaqué est irrégulier, faute, pour les premiers juges, d'avoir préalablement informé les parties de leur intention de soulever un tel moyen, en méconnaissance des dispositions de l'article R. 611-7 du Code de justice administrative ;

Sur la recevabilité de la demande de première instance :

4. Considérant qu'aux termes de l'article R. 199-1 du Livre des procédures fiscales : « L'action doit être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de deux mois à partir du jour de la réception d'un avis par lequel l'Administration notifie au contribuable la décision prise sur sa réclamation (...) » ;

5. Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. B. a présenté une réclamation le 22 février 2011, à la suite du rejet d'une première réclamation par décision du 19 janvier 2011, tendant à la réduction de la cotisation primitive d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2009 et à ce que lui soit restitué l'excédent versé, d'un montant de 36 232 euros, en se prévalant notamment d'un droit au report sur cette année d'une réduction d'impôt accordée au titre de l'année 2008 et imputée selon lui à tort en totalité sur cette seule année ; que cette seconde réclamation, à laquelle ne s'opposait pas le rejet d'une réclamation antérieure ayant le même objet, a été rejetée par décision du 23 mars 2011 ; que les fins de non-recevoir tirées de la tardiveté de la requête introductive de première instance, enregistrée le 12 mai 2011, et du caractère définitif des modalités de calcul de l'imposition de l'année 2008 ne peuvent ainsi qu'être écartées ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête :

6. Considérant qu'aux termes de l'article 24 de la convention fiscale signée le 31 août 1994 entre la France et les États-Unis : « 1. 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 d'impôt imputable sur l'impôt français. Ce crédit d'impôt est égal : (...) ii) pour les revenus visés à l'article 14 (Professions indépendantes), 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 : (...) b) 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 » ;

7. Considérant qu'aux termes de l'article 14 de la convention fiscale signée le 3 mars 1995 entre la France et le Japon : « 1) Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet État, à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre État contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base fixe, les revenus sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe. 2. L'expression « profession libérale » comprend notamment les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables » ; qu'aux termes de l'article 23 de la même convention : « 1) a) En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont éliminées de la manière suivante. Les revenus qui proviennent du Japon, et qui sont imposables ou ne sont imposables qu'au Japon 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 japonais 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 au ii, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ; (...) b) L'expression « impôt français » employée au a désigne, nonobstant les dispositions du a du paragraphe 1 de l'article 2, tous les impôts sur le revenu perçus pour le compte de l'État français, quel que soit le système de perception, sur le revenu total, ou sur des éléments du revenu, y compris les impôts sur les gains provenant de l'alléation de biens mobiliers ou immobiliers (...) » ; qu'aux termes du protocole annexé à la convention : « 11. En ce qui concerne le paragraphe 1 de l'article 23 de la convention, il est entendu que : a) L'expression « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus » employée aux i et ii du a de ce paragraphe 1 désigne : (...) ii) 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 » ;

8. Considérant qu'aux termes de l'article 23 de la convention fiscale signée entre la France et la Russie le 26 novembre 1996 : « 1. En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont évitées de la manière suivante : a) Les revenus qui proviennent de Russie, et qui ne sont imposables que dans cet État 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 russe 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 tous les revenus non mentionnés au ii, au montant de l'impôt correspondant à ces revenus ; (...) c) il est entendu que l'expression "montant de l'impôt français correspondant à ces revenus" employée au a désigne : (...) ii) lorsque cet 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 » ;

9. Considérant qu'aux termes de l'article 20 de la convention signée le 21 juillet 1959 entre la France et l'Allemagne : « 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 » ;

10. Considérant qu'aux termes de l'article 23 de la convention signée le 2 mai 1975 entre la France et le Canada : « En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont évitées de la façon suivante : a) Les revenus qui proviennent du

Canada ou ne sont imposables qu'au Canada conformément aux dispositions de la 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 canadien 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 : (...) pour les revenus non mentionnés au ii, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus (...) » ;

11. Considérant que M. B. soutient que le crédit d'impôt afférent à ses revenus de source étrangère a, à tort, été réduit, au titre des années 2008 et 2009, à proportion de l'inclusion dans lesdits revenus d'un pourcentage de la pension alimentaire ci-dessus mentionnée, laquelle était déductible de son revenu global correspondant à ses seuls revenus de source française ; qu'il conteste également l'ordre d'imputation du crédit d'impôt dont il a bénéficié au titre de ses revenus de source étrangère et de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies B du Code général des impôts et soutient que l'erreur commise par l'Administration l'a privé de la possibilité de reporter, sur son imposition de l'année 2009, le surplus non imputé sur l'imposition de l'année 2008 de cette réduction ;

En ce qui concerne les modalités de calcul du crédit d'impôt :

12. Considérant qu'en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire visant à éliminer les doubles impositions, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et des bénéfices en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions ; que, dans ce contexte, les États membres sont libres, dans le cadre de conventions bilatérales, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale ; que, toutefois, en ce qui concerne l'exercice, y compris par le moyen de stipulations d'une convention bilatérale, du pouvoir d'imposition réparti conformément à une telle convention, les États membres doivent exercer leur compétence fiscale dans le respect du droit communautaire, y compris lorsqu'ils concluent des conventions bilatérales avec des États non membres ; que les conventions fiscales bilatérales qui visent à éliminer les doubles impositions doivent ainsi être interprétées dans un sens qui les rendent compatibles avec l'exercice des libertés fondamentales garanties par le droit communautaire, qu'elles aient été conclues avec un autre État membre ou avec un État tiers ;

13. Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'imputation sur le montant des revenus de source étrangère perçus par M. B. d'une quote-part des charges déductibles de son revenu global, à proportion de leur part dans le revenu global avant déduction des charges, aboutit à une imposition plus lourde que celle qui aurait été mise à sa charge s'il avait perçu uniquement des revenus professionnels de source française ; que, dans une telle situation, le contribuable est susceptible d'être dissuadé d'user des libertés de circulation garanties par le droit communautaire ; que, dans ces conditions, les stipulations précitées des conventions fiscales bilatérales doivent être interprétées, en vue d'assurer leur plein effet tendant à la suppression des doubles impositions dans le respect des obligations résultant du droit communautaire, qui s'imposent aux États membres dans leurs relations avec tout autre État, comme excluant que le montant des revenus professionnels nets de source étrangère soit diminué d'une quote-part des charges déductibles du revenu brut global correspondant à la part de ces revenus dans le revenu global du contribuable ; qu'ainsi, le « montant de l'impôt français correspondant » aux revenus de source étrangère relevant des catégories de revenus mentionnés aux stipulations précitées des conventions fiscales bilatérales doit s'entendre comme le produit du montant de l'impôt calculé sur l'ensemble de ces revenus de sources française et étrangère, dans les conditions prévues au Code général des impôts, par le rapport entre les revenus nets de ces catégories de source étrangère, sans imputation sur ces revenus d'une part des charges déductibles du revenu global, et l'ensemble des revenus nets imposables des mêmes catégories ; que, par suite, M. B. est fondé à soutenir que c'est à tort que, pour calculer le crédit d'impôt auquel il avait droit au titre des revenus de source étrangère qu'il avait perçus en 2008 et en 2009, l'Administration a déduit de ces revenus une quote-part des pensions alimentaires qu'il avait versées ;

En ce qui concerne l'ordre d'imputation du crédit d'impôt et des réductions d'impôt :

14. Considérant qu'aux termes de l'article 199 undecies B du Code général des impôts : « I. Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison des investissements productifs neufs qu'ils réalisent dans les départements d'outre-mer. (...) Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû par le contribuable ayant réalisé l'investissement, le solde peut être reporté (...) » ; qu'aux termes du I de l'article 197 du même code : « (...) 5. Les réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 s'imputent sur l'impôt résultant de l'application des dispositions précédentes avant imputation des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires ; elles ne peuvent pas donner lieu à remboursement (...) » ;

15. Considérant que les juridictions administratives et judiciaires, à qui incombe le contrôle de la compatibilité des lois avec le droit de l'Union européenne ou les engagements internationaux de la France, peuvent déclarer que des dispositions législatives incompatibles avec le droit de l'Union ou ces engagements sont inapplicables au litige qu'elles ont à trancher ; qu'il appartient, par suite, au juge du litige, d'examiner, dans l'hypothèse où un moyen en ce sens est soulevé devant lui, s'il doit écarter la disposition législative en cause du fait de son incompatibilité avec une stipulation conventionnelle ou, le cas échéant, une règle du droit de l'Union européenne ;

16. Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'en application des dispositions précitées de l'article 197 du Code général des impôts, le service a imputé sur l'impôt de M. B., au titre de l'année 2008, d'abord la réduction d'impôt dont il bénéficiait sur le fondement de l'article 199 undecies B de ce code, puis le crédit d'impôt auquel il avait droit en application des stipulations précitées des conventions fiscales bilatérales au titre de ses revenus de source étrangère ; qu'en imputant ainsi les crédits d'impôt résultant de l'application des stipulations précitées des conventions fiscales bilatérales, qui ne sont ni reportables ni restituables, après la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 undecies B du Code général des impôts, dont le solde peut être reporté, l'Administration a placé M. B. dans une situation l'imposant plus lourdement que s'il avait perçu uniquement des revenus professionnels de source française, en mettant à sa charge une cotisation d'impôt sur le revenu plus importante que celle à laquelle il aurait été assujéti s'il n'avait pas bénéficié d'un crédit d'impôt au titre de ses revenus de source étrangère ; qu'une telle situation est susceptible de dissuader le contribuable d'user des libertés garanties par le droit communautaire, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ce contribuable a effectivement usé de ces libertés ; qu'il s'ensuit que les dispositions précitées de l'article 197 du Code général des impôts sont de nature à dissuader le contribuable d'user des libertés garanties par le droit communautaire, telles que la liberté de circulation des capitaux ; que ces dispositions ne sont ainsi pas compatibles avec l'exercice de ces libertés, auquel elles constituent une entrave, et qu'il y a dès lors lieu d'en écarter l'application en l'espèce ;

17. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. B. est fondé à soutenir que c'est à tort que le service a, d'une part, pour le calcul du crédit d'impôt dû au titre des revenus de source étrangère, diminué ces revenus d'une quote-part des charges déductibles du revenu global supportées au cours de ces années et, d'autre part, imputé sur l'impôt le crédit d'impôt ainsi calculé après la réduction d'impôt dont il bénéficiait en application de l'article 199 undecies B du Code général des impôts ; qu'il s'ensuit que M. B. est fondé à demander la réduction correspondante de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2009, à concurrence de 36 232 euros, et, par suite, à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ;

Sur les conclusions tendant au versement des intérêts moratoires :

18. Considérant qu'aux termes de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales : « Quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'Administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui

de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du Code général des impôts. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés (...) » ;
19. Considérant qu'ainsi que l'oppose le ministre, les conclusions de M. B. tendant au remboursement de sommes indûment versées assorti des intérêts moratoires prévus par les dispositions précitées de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales sont irrecevables, en l'absence de litige né et actuel relatif à ces intérêts ;

(...)

Décide :

Article 1^{er} : Le jugement n° 1108485 du 23 octobre 2012 du tribunal administratif de Paris est annulé.

(...)

CONCLUSIONS

1 – M. B., qui a en France son domicile fiscal, exerce à Paris la profession d'avocat au sein du cabinet Skadden, Arps, Slate, Meagher and Flom (ci-après, « cabinet Skadden »), dont il est l'un des associés.

Ce cabinet, qui a son principal établissement à New York mais qui dispose de bureaux dans d'autres États, en Allemagne, en Belgique, au Canada, en Chine, au Japon, au Royaume-Uni, en Russie et en France, est un « limited liability partnership » (LLP). Les LLP sont, en France, assimilés aux sociétés de personnes de l'article 8 du CGI, dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu entre les mains de leurs associés.

M. B., en sa double qualité de résident fiscal français et d'associé du cabinet Skadden, était imposable en France, en son nom, dans les conditions de droit commun, dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, à raison de la fraction des résultats réalisés en France par le cabinet correspondant à ses droits, et il y était également imposable, dans la même catégorie, à raison de sa quote-part des résultats réalisés dans les États tiers où ce cabinet était implanté.

Ainsi, en plus de ses revenus de source française, M. B. a perçu et déclaré, au titre des revenus de source étrangère imposables à l'impôt sur le revenu en France, la somme totale de 410 891 € pour l'année 2008 (4 352 € de source japonaise, 32 868 € de source allemande, 368 721 € de source américaine, 2 219 € de source russe et 2 731 € de source canadienne), et la somme totale de 424 987 € pour l'année 2009 (2 792 € de source japonaise, 24 763 € de source allemande, 222 € de source russe, 393 532 € de source américaine et 3 678 € de source canadienne). Il a également perçu, en 2009 comme en 2008, des bénéfices non commerciaux de sources belge, anglaise et chinoise, mais ces revenus, bien que pris en compte pour le calcul du taux effectif, étaient exonérés d'impôt sur le revenu en France).

Afin d'éliminer la double taxation de ces revenus de source étrangère, qui avaient déjà été imposés dans leurs États d'origine, le service a accordé un crédit d'impôt à M. B., en application des stipulations des conventions fiscales bilatérales signées par la France et les États concernés, à concurrence d'une somme totale de 149 390 € au titre de l'année 2008 et de 159 404 € au titre de l'année 2009.

Au titre de l'année 2008, au cours de laquelle il avait par ailleurs réalisé un investissement outre-mer ouvrant droit à une réduction d'impôt de 36 463 € en application de l'article 199 undecies B du CGI, M. B. n'a été assujéti à aucune cotisation d'impôt sur le revenu. Il a même bénéficié d'un remboursement de 115 €. En revanche, au titre de l'année 2009, il a été assujéti à une cotisation primitive d'impôt sur le revenu de 67 976 €.

M. B. estime que deux erreurs ont été commises par le service : d'une part, tant en 2008 qu'en 2009, une erreur de calcul du crédit d'impôt dû au titre des bénéficiaires non commerciaux de source étrangère ; d'autre part, mais en 2008 seulement, une erreur dans l'ordre d'imputation de ce crédit et de la réduction d'impôt de l'article 199 undecies B.

La correction des deux erreurs commises pour 2008 aurait pour conséquence de le faire bénéficier d'un montant de réduction d'impôt reportable sur 2009 de 33 461 €. La correction de l'erreur commise pour 2009, ainsi que le report de cette réduction, entraîneraient une réduction de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti.

Par une réclamation du 22 février 2011, M. B. a donc demandé la correction de ces erreurs. Il a demandé la rectification en conséquence des avis d'imposition établis au titre des revenus perçus en 2008 et en 2009 et, par suite, la réduction à la somme de 31 744 € de son impôt 2009 et la restitution de la différence entre l'impôt déjà payé et cette somme, soit 36 232 €.

Sa réclamation préalable ayant été rejetée par une décision du 23 mars 2011, M. B. a saisi le tribunal administratif de Paris d'une demande tendant à la réduction de la cotisation d'impôt sur le revenu établie au titre de l'année 2009.

M. B. relève régulièrement appel du jugement du 23 octobre 2012 par lequel le tribunal a rejeté cette demande. Outre son annulation et la réduction de l'imposition litigieuse, ainsi que la restitution de la somme de 36 232 € majorée des intérêts moratoires, il vous demande de mettre à la charge de l'État la somme de 3 000 € au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

1. Sur la régularité du jugement

2 – M. B. soutient, d'une part, que les premiers juges ont **omis d'examiner l'ensemble des moyens** soulevés et qu'ils ont **insuffisamment motivé** leur décision. Ils se seraient en effet, à tort, dispensés « d'examiner la question de la proratisation de la pension alimentaire au regard du droit de l'Union européenne et de la jurisprudence de la Cour de justice citée par le requérant dans ses observations ». En d'autres termes, il est reproché au tribunal de n'avoir pas répondu à un moyen présenté sur le fondement du « droit de l'Union européenne ».

Cette première critique n'est toutefois pas pertinente. Car, en première instance, M. B. n'avait présenté que sa requête introductive, laquelle ne contenait aucun moyen tiré d'une incompatibilité avec le droit communautaire. S'agissant des règles de déduction de la pension alimentaire qu'il avait versée, le requérant se bornait en effet à soutenir que le crédit d'impôt pour revenus professionnels de source étrangère ne pouvait pas être réduit à proportion de cette pension, cette charge personnelle devant être déduite intégralement en France, lieu de son domicile, sans pour autant soutenir que la position inverse était incompatible avec le droit communautaire. M. B. ne saurait reprocher aux premiers juges de ne pas avoir répondu à des moyens qu'il n'avait tout simplement pas soulevés.

Il est vrai que, dans cette requête, il avait cité les motifs d'un jugement se fondant sur une incompatibilité avec les dispositions de l'article 48 du Traité instituant la Communauté européenne, mais ce jugement n'était pas applicable à sa situation puisqu'il concernait une « limitation de l'effet du quotient familial » dans le cadre de l'application de la méthode du taux effectif. Or, en l'espèce, ce n'est pas cette méthode qui est en jeu, mais le calcul d'un crédit d'impôt. En outre, il ne suffit pas de citer un jugement au détour d'une phrase pour pouvoir être regardé comme soulevant les moyens auquel ce jugement répond.

En ne répondant pas à ce moyen, qui n'avait pas été soulevé, les premiers juges n'ont dès lors entaché leur jugement d'aucune irrégularité.

3 – M. B. soutient, d'autre part, que les premiers juges ont entaché leur jugement d'irrégularité en se fondant sur un **moyen soulevé d'office** sans avoir préalablement sacrifié à la formalité imposée par les dispositions de l'article R. 611-7 du Code de justice administra-

tive. Le tribunal aurait ainsi violé « le principe du contradictoire et le droit au procès équitable ».

Pour estimer que « le service était, sur le terrain de la loi fiscale, fondé à imputer, sur l'impôt dû par M. B., la réduction d'impôt [prévue par les dispositions de l'article 199 undecies B du Code général des impôts au titre des investissements productifs neufs réalisés outre-mer] avant le crédit d'impôt [attaché aux revenus de source étrangère] », le tribunal s'est fondé sur les dispositions du 5 de l'article 197 du Code général des impôts, aux termes desquelles : « Les réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 s'imputent sur l'impôt (...) avant imputation des crédits d'impôt ».

Mais d'une part, le service se prévalait bien, devant le tribunal, des dispositions précitées de l'article 197 du CGI. Nous renvoyons le requérant à la lecture de la cinquième page du mémoire en défense.

D'autre part et en tout état de cause, même si le service ne s'était pas prévalu de ces dispositions, le tribunal n'aurait pas pour autant, en se fondant sur elles, soulevé d'office un moyen qui aurait dû être préalablement porté à la connaissance des parties en application de l'article R. 611-7 du Code de justice administrative. Il se serait contenté de répondre au moyen soulevé.

Vous n'ignorez pas que le juge a l'obligation d'écarter un moyen infondé, « quelle que soit l'argumentation du défendeur », et qu'il n'a pas l'obligation, lorsqu'il entend écarter un moyen sur un terrain qui n'est pas celui sur lequel s'est placé le défendeur, de le signaler au préalable aux parties (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 2 juin 2010, n° 318014, *Fondation de France* : *JurisData* n° 2010-008311 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 29, *comm.* 428, *concl.* N. Escaut ; *RJF* 8-9/2010, n° 872 – au Recueil notamment sur ce point. – V. également CE, 1^{re} et 6^e ss-sect., 30 nov. 2005, n° 269546, *Cts Guitard et a.* : *JurisData* n° 2005-069308 ; *Rec. CE* 2005, *tables p.* 1059 ; *AJDA* 2006, *p.* 454 : le juge, « saisi de conclusions mettant en jeu la responsabilité de la puissance publique », ne soulevé pas d'office un moyen d'ordre public « lorsqu'il constate au vu des pièces du dossier qu'une des conditions d'engagement de la responsabilité publique n'est pas remplie, alors même qu'il fonde ce constat sur des dispositions législatives ou réglementaires non invoquées en défense »).

Contrairement à ce que l'on peut lire ici ou là dans d'excellentes revues, sous la plume d'avocats éminents, la décision *Fondation de France* ne nous semble pas avoir été abandonnée sur ce point par la décision *CCI d'Angoulême*, rendue par la section du contentieux du Conseil d'État le 19 avril 2013 (CE, *sect.*, 19 avr. 2013, n° 340093, *CCI d'Angoulême* : *JurisData* n° 2013-007349 ; *Rec. CE* 2013, *p.* 105 ; *RTD civ.* 2013, *p.* 561, *obs.* P. Deumier. – V. Ph. Derouin, *Les moyens relevés en secret par le juge administratif de l'impôt* : *Dr. fisc.* 2014, n° 42, 587).

Par cette décision *CCI d'Angoulême*, le Conseil a jugé qu'« en situant le litige sur le terrain juridiquement approprié en application des règles issues d'une décision du Conseil d'État statuant au contentieux postérieure à la date de la clôture de l'instruction, alors que les parties avaient exclusivement débattu, compte tenu des règles applicables avant cette décision, sur un autre terrain juridique, le juge se borne à exercer son office et ne soulevé pas un moyen d'ordre public qu'il devrait communiquer aux parties en application de l'article R. 611-7 du Code de justice administrative ».

Il est vrai que le juge ne peut, « eu égard aux exigences de la procédure contradictoire, régler l'affaire sur un terrain dont les parties n'avaient pas débattu sans avoir mis celles-ci à même de présenter leurs observations sur ce point », et qu'il lui incombe « à cette fin soit de rouvrir l'instruction en invitant les parties à s'exprimer sur les conséquences à tirer de la décision du Conseil d'État, (...), soit de juger, par un arrêt avant-dire droit, qu'il entend régler le litige, compte tenu de cette décision, sur le terrain [juridiquement approprié] et en demandant en conséquence aux parties de formuler leurs observations sur ce terrain ».

Mais en l'espèce, abstraction faite, pour les besoins de la cause, de la circonstance que le ministre s'était bien prévalu de l'article 197 du CGI, les parties pouvaient débattre de cet article, qui n'était pas une circonstance née entre la clôture de l'instruction et la date du jugement et que les premiers juges auraient été tenus de prendre en compte. Plus fondamentalement, la présente espèce ne s'inscrit pas dans le cadre de l'hypothèse très particulière visée par la décision *CCI d'Angoulême*, où le terrain juridique approprié change au cours de la phase contentieuse du litige. Dans notre litige, le terrain juridique n'a jamais changé.

4 – M. B. reproche enfin au tribunal de ne pas avoir tenu compte, s'agissant de la proratisation de la pension alimentaire, de l'article 25 de la convention fiscale franco-américaine, qui « condamne la solution retenue », et, s'agissant de la réduction d'impôt, d'avoir écarté la jurisprudence du Conseil d'État et « dénaturé la doctrine administrative citée par le requérant ». Mais ces critiques se rattachent au **bien-fondé du jugement attaqué**, elles ne mettent pas en cause sa régularité. Il n'est pas reproché aux premiers juges d'avoir ainsi manqué à l'une des obligations qui s'imposaient à eux dans le traitement du litige, mais de s'être trompés dans son règlement au fond. Autrement dit, il leur est reproché de s'être trompés de solution, et non d'avoir rendu leur solution dans des conditions irrégulières.

En réalité, et même si l'on peut regretter *in petto* une motivation qui aurait assurément mérité d'être enrichie, le jugement attaqué ne nous semble entaché d'aucune irrégularité.

2. Sur la recevabilité de la demande de première instance

5 – Ceci étant dit, venons-en à la défense du ministre, qui estime que les **conclusions de première instance étaient irrecevables**. Il reprend devant vous des fins de non-recevoir opposées devant le tribunal.

6 – Selon lui, les conclusions étaient tout d'abord tardives en tant qu'elles concernaient l'imposition des revenus de l'année 2008.

Le ministre rappelle qu'au titre de l'année 2008, M. B. n'a été assujéti à aucune cotisation d'impôt sur le revenu et qu'il a même obtenu la restitution d'une somme de 115 €. Il souligne ensuite que la réclamation présentée par l'intéressé pour contester, s'agissant de cette même année 2008, le montant du crédit d'impôt retenu au titre des bénéficiaires non commerciaux de source étrangère, ainsi que l'ordre d'imputation de ce crédit et de la réduction d'impôt accordée au titre des investissements réalisés outre-mer, a été rejetée par une décision du 19 janvier 2011, qui n'a pas été contestée devant le tribunal dans le délai légal. En première instance, la fin de non-recevoir avait été opposée en ces termes : « concernant l'impôt sur le revenu de l'année 2008 qui a fait l'objet de la décision de rejet du 19 janvier 2011, notifiée à M. B. le 24 janvier 2011, la requête du 12 mai 2011 est irrecevable car trop tardive ».

Cette fin de non-recevoir ne valait rien.

D'une part, le rejet d'une réclamation préalable n'interdit pas au contribuable de présenter, tant que le délai légal de réclamation n'a pas expiré, une nouvelle réclamation, dirigée contre les mêmes impositions et tendant aux mêmes fins. Et la circonstance que la décision de rejet d'une première réclamation n'ait pas été contestée dans le délai de recours contentieux n'empêche pas le contribuable de présenter une autre réclamation, dans le délai de réclamation (dans une jurisprudence abondante, V. notamment, CE, 9^e et 8^e ss-sect., 30 nov. 1994, n° 94435, *M. Pierrrel* : *JurisData* n° 1994-610266 ; *RJF* 1/1995, n° 81).

Or, si la contestation de M. B. relative à l'année 2008 a en effet fait l'objet d'une première décision de rejet le 19 janvier 2011, notifiée à l'intéressé le 24 janvier suivant, et si cette première décision n'a pas été déférée au tribunal, le LPF ne prévoit aucun délai de réclamation dans

l'hypothèse très particulière où le contribuable, qui n'a pas fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification, n'a été assujéti à aucune cotisation d'impôt sur le revenu. Rien ne faisait donc obstacle, par principe, à la présentation d'une seconde réclamation le 22 février 2011, reprenant, pour l'année 2008, les mêmes critiques et les mêmes demandes que celles formulées deux mois plus tôt. D'ailleurs, en tout état de cause, si une imposition primitive avait été mise en recouvrement au titre de l'année 2008, le délai de réclamation n'aurait pas expiré avant le 31 décembre 2011, conformément aux dispositions du a) de l'article R. 196-1 du LPF, de sorte que la seconde réclamation, présentée avant l'expiration de ce délai, aurait été recevable.

D'autre part et surtout, s'il est vrai que M. B. remet en cause les calculs auxquels s'est livré le service pour 2008, il n'a jamais contesté que la seule cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2009. Ces conclusions-là étaient bien recevables. Et à l'appui de ces conclusions, le requérant a soulevé un moyen tiré de ce qu'il avait droit au report, sur 2009, du reliquat d'une réduction d'impôt accordée au titre de l'année 2008 et, par erreur, imputée en totalité sur cette seule année.

Or, ce moyen est parfaitement opérant : s'il reste en 2008 un reliquat de réduction d'impôt reportable sur 2009, la cotisation établie au titre de cette année-ci doit être réduite à due concurrence. Le Conseil d'État a déjà jugé qu'un moyen dirigé contre un déficit enregistré au titre d'une année n'est pas inopérant dès lors que la contestation a une incidence sur l'imposition due au titre des exercices suivants (CE, 9^e et 7^e ss-sect., 26 juin 1987, n° 46398, min. c/ SA des Établissements Juster : Dr. fisc. 1987, n° 43, comm. 1909 ; RJF 8-9/1987, n° 920).

Le moyen de M. B. est par ailleurs recevable. Le Conseil d'État a déjà jugé qu'un contribuable qui conteste une imposition à laquelle il a été assujéti au titre de l'année N+1 est recevable, sans excéder le quantum de la réclamation préalable, à critiquer le bien-fondé de rectifications apportées au résultat propre de l'exercice N, dans la mesure où elles ont entraîné une diminution du déficit reportable sur l'exercice N+1 (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 24 mars 2006, n° 260787, SARL ECIOM : JurisData n° 2006-080872 ; Dr. fisc. 2006, n° 30-35, comm. 534, concl. L. Vallée ; RJF 6/2006, n° 666).

7—Le ministre oppose enfin aux conclusions tendant à la condamnation de l'État aux **intérêts moratoires**, sur le fondement de l'article L. 208 du LPF, une fin de non-recevoir tirée de l'absence de litige né et actuel, qui est parfaitement fondée (V. sur ce point, dans une jurisprudence abondante, CE 3 et 8^e ss-sect., 25 juin 2003, n° 238357, min. c/ Calvarin : JurisData n° 2003-080381 ; Dr. fisc. 2003, n° 49, comm. 883 ; RJF 10/2003, n° 1176 ; BDCF 10/2003, n° 129, concl. S. Austrj).

3. Sur le fond

8—Au fond, ce dossier pose **deux questions** : d'une part, comment calculer le crédit d'impôt dû en France au titre des revenus de source étrangère déjà taxés dans les pays d'origine ? D'autre part, dans quel ordre imputer ce crédit d'impôt et la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies B du CGI au titre des investissements productifs neufs réalisés dans les départements d'outre-mer ?

A. - Sur le calcul du crédit d'impôt étranger

9—La première question n'est pas nouvelle, loin de là.

M. B. a été taxé à l'étranger au titre de revenus correspondant à l'activité des établissements du cabinet Skadden implantés en Allemagne, au Canada, aux États-Unis, au Japon et en Russie. Mais ces revenus ont également été imposés en France à l'impôt sur le revenu,

dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, M. B. ayant son domicile fiscal dans l'hexagone.

Pour neutraliser la double imposition, les conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et ces pays ont prévu l'octroi d'un **crédit d'impôt imputable sur l'impôt français et égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère**.

Cette méthode du crédit d'impôt autorise la prise en compte, dans le revenu imposable en France, du revenu d'origine étrangère taxé à l'étranger, mais elle élimine la double imposition en octroyant un crédit d'impôt. Il existe d'autres méthodes, qu'il est inutile de présenter ici, mais la méthode du crédit d'impôt leur est préférée car elle permet de tenir compte de la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu en France. Il est en effet tenu compte de l'ensemble des revenus du contribuable, quel que soit le pays d'origine de ces revenus, pour déterminer le taux d'imposition qui lui est applicable.

Le Conseil d'État a estimé que le crédit d'impôt doit correspondre au « produit du montant de l'impôt calculé sur l'ensemble [des revenus de sources française et étrangère], dans les conditions prévues par le Code général des impôts, par le rapport entre les revenus nets [de source étrangère] et l'ensemble des revenus nets imposables ».

Il a estimé que cette méthode, qui figure dans certaines conventions, comme la convention franco-américaine (article 24, 1, d), ii), bb)), est d'application générale, même pour les conventions qui, comme la convention franco-allemande, ne donnent aucune définition à l'expression « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ».

Il a par ailleurs validé la méthode simplifiée du service, exposée dans l'instruction référencée 14 B-2-99 du 16 avril 1999, qui consiste à multiplier l'impôt par le rapport entre les revenus d'origine étrangère non diminués d'une part des charges déductibles du revenu brut global, et le revenu brut global, et non le revenu net global. Cette méthode simplifiée, qui retient des données brutes, permet d'éviter le calcul des revenus nets, source de complication, et elle aboutit à un montant de crédit d'impôt légèrement supérieur à celui résultant de l'application de la méthode orthodoxe. Elle est donc plus favorable aux contribuables.

Surtout, le Conseil d'État a également jugé que, « pour calculer le montant des revenus nets [de source étrangère], conformément aux dispositions de l'article 13 du [Code général des impôts], une part des charges déductibles du revenu global doit être imputée sur ces revenus », cette part étant déterminée à proportion de la part des revenus bruts de source étrangère dans le revenu brut global (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308679 et n° 308754, min. c/ de Turckheim et n° 308968, min. c/ Saucé : Rec. CE 2011, p. 422 ; Dr. fisc. 2011, n° 41, comm. 558, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin ; RJF 11/2011, n° 1206). —V. également CAA Paris, 7^e ch., 9 mai 2014, n° 11PA03316, M. X : Dr. fisc. 2014, n° 36, comm. 504 ; RJF 11/2014, n° 1041).

Dans un article (B. Gouthière, *Crédit d'impôt égal à l'impôt français : le Conseil d'État précise le mode de calcul* : FR Lefebvre 39/2011, inf. n° 6), Bruno Gouthière, commentant les décisions de Turckheim et Saucé, explique bien que « l'apport essentiel » de ces deux décisions tient à « la confirmation de ce que les charges du revenu global doivent, pour le calcul du crédit d'impôt égal à l'impôt français, être ventilées à proportion des revenus étrangers et des revenus français ». Selon lui, « le Conseil d'État retient sur ce point une solution logique puisque, s'agissant de charges du revenu "global", il n'y aurait pas de raison de considérer qu'elles ne devraient être imputées que sur les seuls revenus de source française ».

10—M. B. conteste l'imputation sur les revenus de source étrangère d'une part des charges déductibles du revenu global. Il estime que les revenus nets de source étrangère à prendre en compte dans le calcul sont les revenus bruts diminués des seules éventuelles charges

catégorielles, et que les charges déductibles du revenu global ne doivent pas être ventilées et prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt dû au titre des revenus de source étrangère.

Il soutient en substance que l'imputation d'une partie des charges déductibles du revenu global sur les revenus nets d'origine étrangère constitue en réalité une **entrave à la liberté de circulation des travailleurs, à la liberté d'établissement et à la liberté de circulation des capitaux, libertés garanties et protégées respectivement par les articles 39, 43 et 56 du Traité instituant la Communauté européenne, devenus les articles 45, 49 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.**

En clair, il est soutenu que des stipulations de conventions internationales bilatérales, telles qu'interprétées par le juge, sont incompatibles avec le droit communautaire primaire.

11 – Ce moyen nous semble bien *a priori* recevable.

Par une décision d'Assemblée du 23 décembre 2011 (CE, ass., 23 déc. 2011, n° 303678, *Kandyrine de Brito Paiva* : *JurisData* n° 2011-028866 ; *Rec. CE* 2011, p. 623 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 4, act. 48, Ph. Derouin ; *JCP A* 2012, act. 9, obs. L. Erstein ; *RJF* 3/2012, n° 288 ; *RFDA* 2012, p. 1, concl. J. Boucher, p. 19, note D. Alland et p. 26, note M^{me} M. Gautier ; *AJDA* 2012, p. 201, *chron.* X. Domino et A. Bretonneau, avis G. Guillaume ; *Gaz. Pal.* 11 mars 2012, n° 71-73, p. 17, note B. Seiller ; *DA* n° 6/2012 p. 9, note J. Matringe et M. Matringe ; *RGDIP* 1/2012, p. 195), le Conseil d'État a rappelé que, « lorsque le juge administratif est saisi d'un recours dirigé contre un acte portant publication d'un traité ou d'un accord international, il ne lui appartient pas de se prononcer sur la validité de ce traité ou de cet accord au regard d'autres engagements internationaux souscrits par la France ». Mais il a aussi jugé que, « sous réserve des cas où serait en cause l'ordre juridique intégré que constitue l'Union européenne, peut être utilement invoqué, à l'appui de conclusions dirigées contre une décision administrative qui fait application des stipulations inconditionnelles d'un traité ou d'un accord international, un moyen tiré de l'incompatibilité des stipulations, dont il a été fait application par la décision en cause, avec celles d'un autre traité ou accord international ».

Ainsi que le relevait Frédéric Aladjidi dans ses conclusions sur deux décisions *Regazzacci* (concl. F. Aladjidi sous CE, 9^e et 10^e ss-sect., 27 juill. 2012, n° 337656, min. c/ M. Regazzacci et n° 337810, M. Regazzacci : *JurisData* n° 2012-019035 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 41, comm. 473, note F. Le Mentec ; *RJF* 11/2012, n° 1012, *chron.* É. Bokdam-Tognetti, p. 979 – au Recueil sur ce point. – V. E. Dinh, *Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012* : *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 179), cette réserve, pour l'hypothèse où serait en cause l'ordre juridique intégré que constitue l'Union européenne, « vise non seulement le cas dans lequel une situation née du droit communautaire serait contestée au regard d'un autre engagement international mais aussi le cas inverse ».

Cela étant, le Conseil d'État a bien reconnu, par ces deux décisions *Regazzacci*, la compétence du juge fiscal pour contrôler la compatibilité avec le droit communautaire primaire, et en particulier avec les grandes libertés de circulation, de stipulations d'une convention fiscale bilatérale conclue par la France avec un autre État membre de l'Union. Il avait d'ailleurs déjà estimé un tel moyen recevable, bien que de façon plus discrète (CE, 10^e et 9^e ss-sect., 30 mars 2005, n° 230053, min. c/ Villatte ; *RJF* 7/2005, n° 751 ; *BDCF* 7/2005, n° 96, concl. M^{me} M.-H. Mitjaville).

Dans ses conclusions, Frédéric Aladjidi rappelait que, par une décision de plénière du 12 mai 1998 (CJCE, gde ch., 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Épx Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, pts 15 et 16 ; *Rec. CJCE* 1998, I, p. 2793 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 38, act. 100315 ; *Europe* 1998, comm. 242, obs. F. Berrod ; *RJF* 7/1998, n° 890 ; *BDCF* 4/1998, n° 97, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer), la Cour de justice des

Communautés européennes avait accepté de se prononcer sur la compatibilité avec la liberté de circulation des travailleurs de stipulations d'une convention fiscale conclue entre deux États membres. Dans cette affaire, la Cour avait conclu à l'absence d'incompatibilité, mais, selon Frédéric Aladjidi, « avec une rédaction qui a donné à penser aux commentateurs qu'en cas d'incompatibilité, elle aurait fait prévaloir les dispositions du traité ».

À la vérité, ceci ne nous paraît guère surprenant. Si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ceux-ci doivent exercer leur compétence dans le respect du droit communautaire, ce qui implique qu'ils doivent impérativement s'abstenir « de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité » (CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Alstadt c/ Roland Schumacker* : *Rec. CJCE* 1995, I, p. 225, concl. Ph. Léger ; *Dr. fisc.* 1995, n° 20, comm. 1089, note A. de Waal). La « compétence fiscale autonome » des États membres en matière de fiscalité directe doit être exercée dans le respect du droit communautaire (CJCE, 21 sept. 1999, aff. C-307/97, C^{te} de Saint-Gobain, *Zweigniederlassung (ZN) Deutschland* : *Rec. CJCE* 1999, I, p. 6161, concl. J. Mischo ; D. 2000, p. 461, note G. Tixier et A.-G. Harmonic-Gaux ; *RJF* 12/1999, n° 1629). Et la Cour de justice a même précisé que, lorsque les États membres décident de supprimer ou de limiter une double imposition, ce à quoi ils ne sont au demeurant pas contraints, ils sont tenus de le faire dans le respect du droit de l'Union (CJCE, gde ch., 20 mai 2008, aff. C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV* : *Rec. CJUE* 2008, I, p. 3747 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 22, act. 169 ; *RJF* 10/2008, n° 1148).

Le Conseil d'État l'a lui-même reconnu, en jugeant que « si les impôts directs ne relèvent pas, en tant que tels, du domaine de compétence de la Communauté européenne, les États membres doivent exercer leur compétence fiscale dans le respect du droit communautaire et notamment des libertés protégées par les stipulations des articles 52 (...) et 67 du traité CE » (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 27 juill. 2005, n° 244671, min. c/ Cohen : *JurisData* n° 2005-080748 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 46, comm. 738, concl. L. Vallée ; *RJF* 11/2005, n° 1241).

Par une décision plus récente du 12 mai 2015 (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 12 mai 2015, n° 366398, *Sté Gist Brocades International BV* : *JurisData* n° 2015-011400 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 30, comm. 499, concl. V. Daumas, note A. Maitrot de la Motte), qui procède de la même veine, le Conseil a rappelé qu'« en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire visant à éliminer les doubles impositions, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et des bénéficiaires en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions », et que si « les États membres sont libres, dans le cadre de conventions bilatérales, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale », ils ne peuvent « s'affranchir du respect des règles communautaires » dans « l'exercice, y compris par le moyen de stipulations d'une convention bilatérale, du pouvoir d'imposition réparti conformément à une telle convention ».

Les choses semblent donc désormais entendues lorsque sont en cause des conventions conclues entre États membres. Mais la question reste en suspens, du moins dans la jurisprudence administrative française, lorsque sont en cause des conventions conclues entre un État membre et un État tiers.

Cependant, les États membres ne peuvent pas davantage s'affranchir du respect du droit communautaire lorsqu'ils concluent des conventions fiscales bilatérales avec des États non membres.

En effet, sauf à s'exposer à des poursuites en manquement, les États membres ne peuvent pas méconnaître les grandes libertés communautaires lorsqu'ils concluent et appliquent des conventions fiscales avec des États non membres, et l'existence ou le contenu de ces conventions ne les dispensent pas de respecter les obligations qui leur incombent en application du droit communautaire (CJCE, 2^e ch.,

19 nov. 2009, aff. C-118/07, *Commission c/ Finlande*). De même, nous n'avons guère de doutes qu'une convention conclue entre un État membre et un État non membre doit être interprétée, lorsque c'est possible, de façon à la rendre conforme au droit communautaire primaire et compatible avec les grandes libertés qu'il consacre et protège.

Rappelons qu'aux termes des stipulations du 3 de l'article 4 du traité sur l'Union européenne, « *Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union. Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union* ». On trouvera là un fondement textuel solide à l'obligation pesant sur les États membres de respecter le droit communautaire, notamment dans leurs relations avec des États tiers.

L'alinéa 2 de l'article 351 du traité sur le fonctionnement de l'Union stipule très clairement qu'en cas d'incompatibilité avec les traités des conventions conclues antérieurement au 1^{er} janvier 1958 ou, pour les États adhérents, antérieurement à la date de leur adhésion, entre un ou plusieurs États membres, d'une part, et un ou plusieurs États tiers, d'autre part, « le ou les États membres en cause recourent à tous les moyens appropriés pour éliminer les incompatibilités constatées. En cas de besoin, les États membres se prêtent une assistance mutuelle en vue d'arriver à cette fin et adoptent le cas échéant une attitude commune ».

Comme l'explique Joël Rideau, dans le répertoire de droit européen publié chez Dalloz, cet alinéa « incite les États membres à négocier avec leurs partenaires pour apporter les modifications nécessaires aux obligations antérieures en éliminant les incompatibilités avec le Traité CE », ce qui doit les conduire à réviser l'accord antérieur (*CJCE, 14 sept. 1999, aff. C-170/98, aff. C-171/98 et aff. C-202/98 : Europe 1999, comm. 398*), voire à le dénoncer, dans le respect des droits des tiers, lorsque la modification est impossible (*CJCE, 4 juill. 2000, aff. C-84/98 : Rec. CJCE 2000, I, p. 5215 ; Europe 2000, comm. 285, obs. D. Simon*). La Cour a même condamné des États membres pour avoir maintenu des engagements incompatibles avec le droit communautaire (*CJCE, gde ch., 24 avr. 2007, aff. C-523/04, Commission c/ Pays-Bas : Rec. CJCE 2007, I, p. 3267, pt 28 ; Europe 2007, comm. 158, obs. F. Mariatte*).

Le troisième alinéa de l'article 351 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ajoute que, dans l'application de ces conventions, « les États membres tiennent compte du fait que les avantages consentis dans les traités par chacun des États membres font partie intégrante de l'établissement de l'Union et sont, de ce fait, inséparablement liés à la création d'institutions communes, à l'attribution de compétences en leur faveur et à l'octroi des mêmes avantages par tous les autres États membres », ce qui, selon Joël Rideau, « tend à limiter l'opposabilité des conventions antérieures, et ce alors même que sont en cause les droits des tiers ». Le commentateur ajoute que « l'engagement des États membres doit les conduire à interpréter restrictivement les conventions conclues avec des pays tiers ».

Par ailleurs, s'agissant des conventions conclues avec des États tiers postérieurement aux engagements européens, il est exclu que les États membres puissent remettre en cause d'une manière ou d'une autre les obligations que les traités font peser sur eux. Comme le souligne Joël Rideau, « un accord conclu par un ou des États membres méconnaissant ces obligations pourrait donner lieu à une constatation de manquement ».

Pour l'ensemble de ces raisons, nous sommes convaincu qu'un contribuable doit pouvoir utilement se prévaloir de l'incompatibilité avec le droit communautaire primaire, et en particulier avec les grandes libertés de circulation protégées par le traité, d'une conven-

tion fiscale bilatérale conclue par la France avec un autre État, qu'il soit membre de l'Union ou pas.

12— Vous ne pourrez toutefois pas vous arrêter là. Car il faut encore que M. B. puisse utilement se prévaloir des grandes libertés de circulation qu'il convoque au soutien de son moyen.

En l'espèce, il ne fait aucun doute, à nos yeux, que **votre requérant n'entre dans le champ d'application ni des stipulations relatives à la liberté de circulation des travailleurs, ni de celles relatives à la liberté d'établissement.**

Comme l'a rappelé la Cour de justice dans son arrêt du 12 décembre 2002 (*CJCE, 5^e ch., 12 déc. 2002, aff. C-385/00, de Groot, pt 76 : Rec. CJCE 2002, I, p. 11819, concl. Ph. Léger ; RJF 3/2003, n° 390. — V. Ph. Derouin et Ph. Martin, Droit communautaire et fiscalité : LexisNexis, 2^e éd., 2008, n° 135*), relève du champ d'application des premières « tout ressortissant communautaire, indépendamment de son lieu de résidence et de sa nationalité, qui a fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs et qui a exercé une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de résidence ». Constituent une entrave à cette liberté « des dispositions qui empêchent ou dissuadent un ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine pour exercer son droit à la libre circulation (...) même si elles s'appliquent indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés » (*CJCE, 7 mars 1991, aff. C-10/90, Höfner et Elser, pts 18 et 19 : Rec. CJCE 1991, I, p. 1119 — repris à CJCE, 5^e ch., 12 déc. 2002, aff. C-385/00, de Groot, préc., pt 78*).

Par ailleurs, toujours selon la Cour, la notion d'établissement est « une notion très large, impliquant la possibilité pour un ressortissant communautaire de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État d'origine, et d'en tirer profit, favorisant ainsi l'interpénétration économique et sociale à l'intérieur de la Communauté dans le domaine des activités non salariées » (*CJCE, 30 nov. 1995, aff. C-55/94, Gebhard, pt 25 : Rec. CJCE 1995, I, p. 4165*). Ainsi, « relèvent du champ d'application des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement les dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à la détention par un ressortissant de l'État membre concerné, dans le capital d'une société établie dans un autre État membre, d'une participation lui permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités (*CJCE, 1^{re} ch., 6 déc. 2007, aff. C-298/05, Columbus Container Services BVBA & Co, pt 29 : Rec. CJCE, I, p. 10451 ; Europe 2008, comm. 39, note É. Meisse ; RJF 2/2008, n° 246. — CJCE, 3^e ch., 19 nov. 2009, aff. C-314/08, Krzysztof Filipiak : Rec. CJUE 2009, I, p. 11049*). En revanche, un contribuable français résident d'un autre État membre qui n'invoque que sa seule situation d'actionnaire ne peut se prévaloir, pour contester l'imposition en France de ses dividendes de source française, que de l'atteinte qui aurait été portée à la liberté de circulation des capitaux, et non de celle qui aurait été portée à la liberté d'établissement (*CE, 9^e et 10^e ss-sect., 27 juill. 2012, n° 329072, Sté Virtual Immo 2 : RJF 11/2012, n° 1012 ; BDCF 11/2012, n° 126, concl. F. Aladjidi*).

En somme, les libertés garanties par le droit européen ne peuvent pas être utilement invoquées dans une « situation purement interne », par une personne qui n'a pas usé de ces libertés (*CJCE, 12 juill. 2005, aff. C-403/03, Schempp : Rec. CJCE 2005, I, p. 6421 ; RJF 2005, n° 1492. — CJUE, 1^{re} ch., 1^{er} déc. 2011, aff. C-250/08, Commission c/ Belgique : Dr. fisc. 2011, n° 49, act. 377*). Et il appartient au contribuable qui se prévaut d'une incompatibilité avec l'une des libertés fondamentales de l'Union d'établir qu'il entre dans le champ d'application de celle-ci et que sa situation n'est pas purement interne (*V. mutatis mutandis, CAA Paris, 3^e ch., 23 mars 1995, n° 93PA00925, n° 93PA00926 et n° 93PA00927, CNIH c/ M. Bouyouf, M^{me} Poupon, M. Gaudry : Dr. fisc. 1995, n° 27, comm. 1451, concl. A. Mendras ; RJF 7/1995, n° 935*).

En l'espèce, M. B. n'a, d'une part, pas exercé la liberté de circulation des travailleurs. Au cours des années d'imposition en litige, il a exercé son activité professionnelle en France. Il n'a pas travaillé ailleurs. Du moins ne soutient-il pas l'inverse.

D'autre part, au cours des mêmes années, M. B. n'a pas davantage exercé la liberté d'établissement. Il n'établit ni même n'allègue avoir exercé sa profession à partir d'un établissement situé dans un autre État que la France ou avoir détenu, dans le capital d'une société établie dans un autre État membre, une participation lui ayant permis d'exercer une influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités. Il reconnaît devant vous, au demeurant, ne disposer au sein du cabinet Skadden que d'une participation très minoritaire.

Ainsi, M. B. ne saurait utilement invoquer ni la méconnaissance de la liberté de circulation des travailleurs, ni la méconnaissance de la liberté d'établissement (CAA Paris, 7^e ch., 9 mai 2014, n° 11PA03316, M. Derouin : Dr. fisc. 2014, n° 36, comm. 504 ; RJF 11/2014, n° 1041).

13 – Peut-il enfin utilement, comme il le fait dans son dernier mémoire, invoquer la **liberté de circulation des capitaux** ?

Cette liberté, qui concourt elle aussi à la réalisation d'un marché intérieur conformément à l'article 26 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, s'applique naturellement aux échanges entre États membres de l'Union, mais, à la différence des autres libertés de circulation, elle s'applique aussi à la circulation des capitaux et des moyens de paiement entre les États membres et les États tiers. Ainsi, les mouvements en provenance ou à destination d'États tiers relèvent eux aussi de l'actuel article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (CJCE, gde ch., 18 déc. 2007, aff. C-101/05, *Skatteverket c/ A*, pts 55 et 56 : Rec. CJCE 2007, I, p. 11531, concl. Y. Bot ; Dr. fisc. 2007, n° 52, act. 1169 ; RJF 3/2008, n° 378. – CJUE, 3^e ch., 10 févr. 2011, aff. C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH et C-437/08, Österreichische Salinen AG*, pt 170 : Rec. CJUE 2011, I, p. 305 ; Dr. fisc. 2011, n° 7, act. 54 ; RJF 5/2011, n° 666 ; FR Lefebvre 16/2011, note D. Gutmann. – CJUE, 4^e ch., 3 oct. 2013, aff. C-282/12, *Itelcar* – *Automoveis de Aluguer Ldatexte* : Dr. fisc. 2013, n° 41, act. 539).

Cette liberté, à l'instar des autres, ne peut être utilement invoquée lorsque les mouvements de capitaux « se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre » (CJCE, 23 févr. 2006, aff. C-513/03, *van Hilten-van der Heijden* : Rec. CJCE 2006, I, p. 1957 ; Europe 2006, comm. 108, note F. Mariatte. – CJUE, 2^e ch., 15 sept. 2011, aff. C-132/10, *Halley* : Dr. fisc. 2011, n° 38, act. 283). Il faut donc, ici encore, un « élément d'extranéité ».

En l'espèce, l'existence d'un mouvement de capitaux est évidemment incontestable puisque les bénéficiaires non commerciaux qui sont ici en cause, perçus par M. B., sont de source étrangère. Le requérant peut dès lors utilement invoquer la liberté communautaire de circulation des capitaux.

14 – Le moyen de M. B. est non seulement opérant et recevable, il est aussi fondé.

En raison de la proratisation des charges déductibles du revenu global, le contribuable français percevant des bénéficiaires non commerciaux de source étrangère perd assurément une partie des avantages fiscaux personnels auxquels il peut prétendre. S'il avait perçu en France l'ensemble de ses revenus, il aurait été placé, grâce à la déduction des pensions alimentaires qu'il a versées au titre des charges déductibles de son revenu global, dans une situation fiscale plus avantageuse, ce qui est évidemment de nature à le dissuader de réaliser des bénéfices non commerciaux à l'étranger.

Or, dans l'arrêt *De Groot*, la Cour de justice a estimé que la liberté de circulation des travailleurs s'opposait « à une réglementation (...), reprise ou non dans une convention tendant à éviter les doubles impositions, en vertu de laquelle un contribuable perd, pour le calcul de

ses impôts sur le revenu dans l'État de résidence, une partie du bénéfice de la quotité dudit revenu exonérée d'impôt et de ses avantages fiscaux personnels, en raison du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des rémunérations dans un autre État membre qui y ont été imposées sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale », « ce désavantage occasionné par l'application qui est faite par l'État membre de résidence de sa réglementation préventive de la double imposition [étant] de nature à dissuader un ressortissant de cet État de le quitter pour exercer une activité salariée (...) sur le territoire d'un autre État membre ».

Permettez-nous d'illustrer nos propos par un exemple chiffré.

Soit un contribuable qui a perçu 100 000 € de revenus professionnels nets, tous de source française, et qui a supporté une pension alimentaire de 10 000 €, qui constitue une charge déductible du revenu global. Le revenu global net imposable s'élève donc à 90 000 €. Avec un taux d'imposition de 30 %, le contribuable supportera un impôt de 27 000 €.

Supposons maintenant, à charges déductibles du revenu global et taux d'imposition constants, que le même contribuable ait perçu 60 000 € de revenus professionnels nets d'origine française et 40 000 € de revenus professionnels nets de source allemande. Nous entendons ici par revenus nets les revenus bruts diminués, le cas échéant, des seules charges catégorielles. Si les revenus nets professionnels de source allemande ont été imposés en Allemagne à un taux de 30 %, notre contribuable a supporté en Allemagne un impôt de 12 000 € et, en France, un impôt de 27 000 €, soit un total de 39 000 €. La double imposition doit en principe être neutralisée par le crédit d'impôt prévu par la convention fiscale franco-allemande.

En France, si l'on suit la position du service, ce crédit correspond au produit du montant de l'impôt français calculé sur l'ensemble des revenus de sources française et allemande (soit 27 000 €) par le rapport entre les revenus de source allemande (40 000 €), diminués d'une part des charges déductibles du revenu global (4 000 €) correspondant à la part des revenus de source allemande dans le revenu global avant déduction des charges (40 %), et le revenu net global (90 000 €). Le crédit d'impôt accordé s'élève dès lors à 10 800 €.

Autrement dit, le choix du contribuable de chercher fortune au-delà des frontières nationales, qui est à l'origine de la perception de revenus de source étrangère, a finalement pour effet de lui faire supporter une taxation plus importante. Car en tenant compte de ce crédit d'impôt, il supporte au final une taxation totale, française et allemande, de 28 200 € (39 000 – 10 800), alors qu'il n'aurait été taxé qu'à concurrence de 27 000 € si ses revenus n'avaient été que de source française.

En revanche, si l'on ne proratise pas les charges déductibles du revenu global et que l'on estime donc que le crédit d'impôt correspond au produit du montant de l'impôt français calculé sur l'ensemble des revenus de sources française et allemande (soit 27 000 €) par le rapport entre les revenus de source allemande (40 000 €) et le revenu net global (90 000 €), le crédit d'impôt s'élève à 11 999,9 €, arrondis à 12 000 €, ce qui équivaut à l'impôt supporté en Allemagne.

En d'autres termes, la seule façon de ne pas dissuader le contribuable d'user des libertés de circulation garanties par le traité, c'est bien de neutraliser la double imposition, mais la seule façon de neutraliser parfaitement la double imposition, c'est de ne pas déduire des revenus professionnels nets de source étrangère à prendre en compte pour le calcul du crédit d'impôt une part des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du CGI.

Ajoutons, dans ce sens, qu'il est exclu qu'il soit tenu compte par les services des impôts allemands des sommes qui, en France, constituent des charges déductibles du revenu global. Comme l'a rappelé l'avocat général Paolo Mengozzi dans ses conclusions présentées

pour les affaires *Beker* (concl. P. Mengozzi sous CJUE, 2^e ch., 28 févr. 2013, aff. C-168/11, *Beker c/ Finanzamt Heilbronn* : ECLI :EU :C :2012 :452. – V. Dr. fisc. 2013, n° 10, act. 131), « la jurisprudence de la Cour affirme constamment que c'est, en principe, l'État de résidence du contribuable qui doit tenir compte des éléments liés à la situation personnelle et familiale de celui-ci. Il incombe donc à l'État de résidence d'accorder au contribuable l'intégralité des avantages fiscaux liés à la prise en compte de sa situation personnelle et familiale, sauf si cela est concrètement impossible en raison du faible montant ou de l'absence de revenus perçus dans cet État » (V. sur ces points, CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker* : Rec. CJCE 1995, I, p. 225, concl. Ph. Léger ; Dr. fisc. 1995, n° 20, comm. 1089, note A. de Waal ; RJF 3/1995, n° 425. – CJUE, 2^e ch., 31 mars 2011, aff. C-450/09, *Schröder* : Rec. CJUE, I, p. 2497 ; Dr. fisc. 2011, n° 14, act. 116 ; RJF 6/2011, n° 764). En réalité, tout se joue autour de « l'interprétation qu'il convient de donner, en général, aux déductions personnelles et familiales ». Deux interprétations s'opposent : selon l'une, « le fait qu'il s'agisse de déductions non liées à une partie spécifique du revenu mais à la personne du contribuable, implique qu'elles doivent être considérées comme « étalées », c'est-à-dire affectées de façon homogène à tout le revenu, interne et étranger, si bien que leur reconnaissance, dans le cas de revenus seulement partiellement perçus en Allemagne, peut se limiter à une fraction proportionnelle au poids de ces revenus sur les revenus totaux du contribuable ». À l'inverse, selon la Cour, « l'absence de lien entre les déductions personnelles et familiales et une partie spécifique du revenu implique que, loin de pouvoir être étalées sur tous les revenus – internes et étrangers – de façon uniforme, ces déductions doivent en principe porter intégralement sur la partie de revenu localisée dans l'État de résidence ».

En l'espèce, et l'exemple que nous vous avons exposé est éloquent à cet égard, la proratisation des charges déductibles du revenu global a pour effet certain de désavantager le contribuable par rapport à un autre contribuable qui aurait perçu en France l'intégralité de ses revenus et qui aurait pleinement bénéficié de la déduction des charges déductibles du revenu global. Elle a donc nécessairement pour effet de le dissuader d'user des libertés de circulation garanties par le droit communautaire.

Or, aucune justification ne nous semble pouvoir être apportée à une telle restriction, étant rappelé que la simple perte de recettes fiscales n'est pas de nature, selon la Cour, à justifier une entrave à l'une des libertés fondamentales consacrées par le traité (CJCE, 3^e ch., 14 sept. 2006, aff. C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, pt 59 : Rec. CJCE 2006, I, p. 8203, concl. Ch. Stix-Hackl ; Europe 2006 comm. 309, obs. F. Mariatte ; RJF 12/2006, n° 1645).

Nous vous invitons donc à faire droit aux conclusions de M. B. en jugeant qu'en tant qu'elles prévoient la proratisation des charges déductibles du revenu global, les conventions fiscales bilatérales, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, ne sont en l'espèce pas compatibles avec la liberté de circulation des capitaux.

Mais vous pourriez également **livrer vous-mêmes des stipulations des conventions fiscales bilatérales une interprétation conforme au droit communautaire**, qui exclurait toute imputation sur les revenus professionnels nets d'origine étrangère d'une quote-part des charges déductibles du revenu global.

Il est vrai que ces conventions, du moins certaines d'entre elles, prévoient la prise en compte, pour le calcul du crédit d'impôt, des revenus professionnels nets. Pour autant, elles pourraient être interprétées comme ne visant que les revenus bruts diminués des seules charges catégorielles, un sort à part devant être réservé par principe aux charges déductibles du revenu global si l'on veut que le crédit d'impôt atteigne effectivement l'objectif de neutralisation de la double imposition qui a présidé à sa création.

Cela vous conduirait néanmoins à prendre frontalement le contre-pied de la décision de *Turckheim*. Mais il est vrai que cette question de l'incompatibilité avec le droit communautaire n'avait pas été posée au Conseil d'État et qu'elle n'est pas d'ordre public (CE, sect., 11 janv. 1991, n° 90995, *Sté Morgane* : Rec. CE 1991, p. 9 ; Dr. fisc. 1991, n° 30, comm. 1576 ; RJF 2/1991, n° 219, concl. M^{me} M.-D. Hagesteen, p. 83 ; RFDA 1991, p. 652, s'agissant d'une disposition réglementaire. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 24 mai 2000, n° 183483, *SA Inter Expansion* : *JurisData* n° 2000-060835 ; Dr. fisc. 2000, n° 51, comm. 1034, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 7-8/2000, n° 915, s'agissant d'une disposition législative).

15 – Enfin, on ne peut pas, bien entendu, passer sous silence une information qui, si elle dépourvue d'incidence dans le litige, présente néanmoins une certaine importance : **la France a été poursuivie pour manquement par la Commission**, qui, saisie d'une plainte de M. Derouin – décidément très actif en la matière –, a estimé contraire au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne « le fait qu'un contribuable résident, du seul fait qu'une partie de ses revenus provient d'un autre État membre de l'UE ou d'un État partie à l'accord sur l'EEE, perde lors de son imposition en France une partie des avantages liés à sa situation personnelle ou familiale selon que la méthode du taux effectif ou la méthode de l'impôt égal à l'impôt français sont appliquées ».

La Commission a adressé à la France une lettre de mise en demeure le 16 octobre 2014, et le service n'a pas tardé à réagir puisqu'il a **modifié sa doctrine** pour prévenir toute contestation future. Le 26 décembre 2014, il a actualisé le BOFiP-Impôts (BOI-INT-DG-20-20-100, 26 déc. 2014, V. Ph. Derouin, *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* : Dr. fisc. 2015, n° 6, act. 75), qui prévoit désormais, « afin de tenir compte du droit de l'Union européenne », que « le crédit d'impôt est égal au produit de l'impôt sur les revenus de sources française et étrangère par un ratio comportant au numérateur le revenu de source étrangère considéré, sans déduction de charges, et au dénominateur le revenu net global », qui se calcule « par imputation sur le revenu brut global des charges déductibles liées à la situation personnelle ou familiale » (BOI-INT-DG-20-20-100, 26 déc. 2014, § 45).

Pour le dire clairement, le service applique désormais la méthode que nous vous proposons d'adopter et dont M. B. et ses confrères réclamaient vainement, jusqu'à présent, l'application.

16 – Si vous nous suivez, vous devrez prononcer la **réduction de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle M. B. a été assujéti au titre de l'année 2009**, correspondant à la correction du calcul du crédit d'impôt auquel il a droit au titre de ses revenus professionnels de source étrangère.

S'agissant de l'année 2008, la **correction du calcul du crédit d'impôt dû est en revanche, par elle-même, dépourvue de la moindre incidence**. M. B. pouvait certes prétendre à un crédit d'impôt plus important, mais ce crédit n'était ni reportable, ni restituable. Avec le crédit d'impôt qui lui a été accordé, il n'a été assujéti à aucune cotisation d'impôt sur le revenu. L'augmentation du montant de ce crédit reste donc à elle seule platonique, en l'absence de cotisation d'impôt sur le revenu et de toute possibilité de restitution ou de report sur les cotisations dues au titre des années suivantes.

La correction du montant du crédit accordé pour 2008 ne peut avoir une incidence que qu'à la condition d'être combinée avec la correction de la seconde erreur qu'aurait commise le service, selon M. B.

B. - Sur l'ordre d'imputation du crédit d'impôt étranger et la réduction d'impôt au titre des investissements productifs neufs réalisés dans les DOM (CGI, art. 199 undecies B)

17 – Nous en arrivons ainsi à la seconde question de ce dossier : dans quel ordre imputer le crédit d'impôt dû au titre des revenus professionnels de source étrangère et la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies B du CGI au titre des investissements productifs neufs réalisés dans les départements d'outre-mer ?

Le crédit d'impôt, nous venons de le rappeler, n'est ni reportable, ni restituable. En revanche, aux termes mêmes de l'article 199 undecies B du CGI, si la réduction d'impôt doit être pratiquée au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est réalisé, lorsque le montant de la réduction excède l'impôt dû, le solde peut être reporté sur l'impôt sur le revenu des années suivantes. Tout remboursement est en revanche exclu.

Recourons à nouveau à un petit exemple chiffré, afin d'exposer le plus clairement possible l'enjeu de cet aspect du litige.

Soit un contribuable dont l'impôt brut de l'année N s'élève à 10 000 €, qui a droit à un crédit d'impôt – ni reportable, ni restituable – de 9 000 € et qui a réalisé au cours de l'année N un investissement ouvrant droit à une réduction d'impôt reportable de 2 000 €. Si le crédit s'impute avant la réduction, le contribuable bénéficie d'un report sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année N+1 d'une somme de 1 000 €. En revanche, si la réduction s'impute avant le crédit, le contribuable voit la réduction complètement absorbée en N et il perd une partie du crédit d'impôt, qu'il ne peut imputer ni en année N, bien entendu (la cotisation d'impôt sur le revenu n'étant pas assez élevée pour permettre cette utilisation), ni sur la cotisation d'impôt sur le revenu de l'année N+1, le crédit n'étant pas reportable.

C'est, exposé le plus simplement du monde, le problème rencontré par M. B. en 2008. Le service a imputé la réduction avant le crédit, et le requérant souhaite vous voir juger que le crédit devait être imputé avant la réduction, ce qui aurait pour effet de réduire à due concurrence la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2009.

18 – M. B. fait tout d'abord valoir que l'ordre d'imputation appliqué par le service est **contraire aux articles 193 et 199 undecies B** du CGI, en vertu desquels la réduction s'applique à l'impôt brut qui serait dû en l'absence de réduction, soit, selon lui, à l'impôt exigible sur les revenus étrangers imposables en France après déduction du crédit d'impôt s'y rapportant.

Toutefois, ces dispositions ne règlent pas expressément le problème de l'ordre d'imputation de la réduction et des autres avantages fiscaux, et on comprend mal comment l'application à l'impôt brut de la réduction d'impôt prévu par l'article 199 undecies B du CGI pourrait impliquer que les crédits d'impôt s'imputent prioritairement.

Surtout, le CGI n'est pas muet sur cette question, puisqu'aux termes des dispositions du 5 du I de l'article 197, « Les réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 s'imputent sur l'impôt (...) avant imputation des crédits d'impôt (...) ». On ne saurait être plus clair, et le service a bien fait application de ces dispositions en l'espèce.

19 – M. B. invoque ensuite la **jurisprudence du Conseil d'État**, en se prévalant d'une décision du 25 avril 1990 (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), que la position du service quant à l'ordre d'imputation aurait méconnue.

Outre le fait que cette jurisprudence ancienne devrait en toute logique s'effacer derrière un ordre d'imputation fixé postérieurement par voie législative, les principes de la décision dont le requérant se prévaut ne nous semblent pas avoir été méconnus.

Selon la décision *Second*, la règle dite du « taux effectif » doit permettre au service de calculer la cotisation d'impôt sur le revenu due en France par un résident français sur ceux de ses revenus qui sont imposables en France en leur faisant application du taux correspondant à l'ensemble de ses revenus, y compris ceux qui sont exonérés par une convention internationale. Par cette décision, le Conseil d'État a jugé que les réductions d'impôt auxquelles le contribuable peut prétendre s'imputent sur l'imposition effectivement due en France après application de la règle du taux effectif et qu'elles n'interviennent pas dans le calcul de ce taux.

Or, en l'espèce, il résulte clairement de l'avis d'impôt que le service a déterminé le taux effectif pour liquider une cotisation brute, sur laquelle il a ensuite imputé la réduction à laquelle M. B. avait droit en application de l'article 199 undecies B du CGI. Cette réduction a bien été imputée sur le montant de l'imposition résultant de l'application du taux effectif, et elle l'a été sur la cotisation effectivement due en France.

20 – M. B. soutient également que les crédits d'impôt prévus par les conventions internationales doivent être imputés prioritairement dès lors que **les traités ont une valeur juridique supérieure à celle des lois**.

Mais, d'une part, ce n'est pas parce que la norme qui prévoit le crédit d'impôt a une valeur juridique supérieure à celle de la norme qui prévoit la réduction d'impôt que le crédit doit être imputé avant la réduction, comme s'il avait droit à une sorte de préséance par ricochet. La valeur juridique du « contenant » est sans le moindre doute étrangère au moment de l'imputation de l'avantage fiscal qu'il accorde.

D'autre part, les conventions fiscales bilatérales sont absolument muettes sur cette question de l'ordre d'imputation, laissant ainsi, en tout état de cause, une place pour la fixation de cet ordre par des normes de valeur inférieure.

21 – M. B. se prévaut également, par le truchement du second alinéa de l'article L. 80 A du LPF, seul applicable en l'espèce en l'absence de rehaussement d'impositions antérieures, de l'**interprétation formelle de la loi fiscale** qui aurait, selon lui, été retenue par le service.

Mais, d'une part, il se prévaut de précisions figurant au BOI 14 B-3-03, du 22 mai 2003, précisions qui commentent une convention fiscale franco-algérienne qui n'est pas en cause en l'espèce. Et s'il est indiqué que ces précisions peuvent également servir pour l'interprétation d'autres conventions, il n'y a là qu'une simple faculté, qui ne lie pas le service. En tout état de cause, les précisions dont le requérant se prévaut concernent la combinaison de crédits d'impôt entre eux, alors qu'est en cause, en l'espèce, la combinaison d'un crédit d'impôt avec une réduction d'impôt.

D'autre part, M. B. se prévaut de précisions figurant à la documentation administrative de base référencée 5 B-321, à jour au 23 juin 2000, mais ces précisions ne valent qu'en cas de reprise ou de remise en cause de réductions d'impôt. M. B. n'entre donc pas dans leurs prévisions, le service s'étant en l'espèce contenté de liquider la cotisation d'impôt sur le revenu due sur la base des éléments que le contribuable avait déclarés, sans remettre en cause les sommes indiquées au titre de la réduction d'impôt prévue par les dispositions de l'article 199 undecies B du CGI.

Enfin, M. B. se prévaut du paragraphe n° 35 du BOI-IR-RICI du 29 juillet 2015, par lequel l'Administration a précisé que, « par exception » à la règle d'imputation que nous avons exposée, « le crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus et gains de source étrangère soumis au barème progressif prévu par les conventions fiscales conclues par la France s'impute avant les réductions d'impôt dont l'imputation est répartie sur plusieurs années ou qui font l'objet d'un report ».

Mais votre requérant ne saurait être regardé comme ayant appliqué cette interprétation de la loi fiscale, au sens du second alinéa de l'article L. 80 A du LPF, dès lors qu'elle est de plusieurs années postérieure à ses déclarations.

22 – Pour autant, sur ce point aussi, nous allons vous inviter à faire droit à ses conclusions.

M. B., qui rappelle que l'ordre d'imputation qui a été appliqué résulte des dispositions législatives du 5 du I de l'article 197 du CGI, excipe de l'**inconventionnalité de ces dispositions** en soutenant que l'ordre qu'elles prévoient constitue par lui-même une entrave à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le droit communautaire.

Vous le savez, « les juridictions administratives et judiciaires, à qui incombe le contrôle de la compatibilité des lois avec le droit de l'Union européenne ou les engagements internationaux de la France, peuvent déclarer que des dispositions législatives incompatibles avec le droit de l'Union ou ces engagements sont inapplicables au litige qu'elles ont à trancher. Il appartient, par suite, au juge du litige (...) d'examiner, dans l'hypothèse où un moyen en ce sens est soulevé devant lui, s'il doit écarter la disposition législative en cause du fait de son incompatibilité avec une stipulation conventionnelle ou, le cas échéant, une règle du droit de l'Union européenne » (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 10 avr. 2015, n° 377207, *Sté Red Bull on Premise et Sté Red Bull off Premise* : Dr. fisc. 2015, n° 26, comm. 434, concl. B. Bohnert ; RJF 7/2015, n° 626 ; RJF 7/2015, n° 634).

Le moyen est donc opérant, le juge pouvant écarter une disposition législative lorsqu'elle n'est pas compatible, par exemple, avec l'une des libertés consacrées et protégées par le droit de l'Union européenne. Mais il est aussi, en l'espèce, parfaitement fondé.

En effet, et l'exemple que nous vous avons soumis en guise d'introduction le montre assez, l'ordre d'imputation prévu par le 5 du I de l'article 197 du code peut être manifestement défavorable aux contribuables bénéficiant d'un crédit d'impôt au titre des stipulations des conventions fiscales visant à neutraliser la double imposition des revenus de source étrangère, dont ils peuvent ne pas bénéficier pleinement lorsqu'ils obtiennent également, comme en l'espèce, une réduction d'impôt qui, bien que remboursable et reportable, s'impute en premier lieu. Cet ordre est de nature à les dissuader d'user des libertés de circulation garanties par le Traité. Il favorise de toute évidence les contribuables qui ne perçoivent que des revenus de source française.

23 – En définitive, M. B. nous semble fondé à soutenir, d'une part, que le service ne pouvait pas imputer une part des charges déductibles du revenu global sur ses revenus nets de source étrangère pour le calcul du crédit d'impôt correspondant à l'impôt français dû au titre de ces revenus, en application des conventions fiscales bilatérales conclues avec l'Allemagne, le Canada, les États-Unis d'Amérique, le Japon et la Russie, et d'autre part, que le service ne pouvait pas non plus faire application de l'ordre d'imputation prévu par les dispositions du 5 du I de l'article 197 du CGI, qui ne sont pas compatibles avec les libertés de circulation garanties par le droit de l'Union européenne.

Vous prononcerez donc la réduction à la somme de 31 744 € de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle M. B. a été assujéti au titre de l'année 2009, ce qui conduira le service à lui restituer le surplus, soit la somme de 36 232 €.

Vous annulerez en conséquence le jugement attaqué.

Vous pourrez mettre à la charge de l'État la somme demandée au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Enfin, vous rejetterez le surplus des conclusions de la requête de M. Pascal B. (les intérêts moratoires).

Tel est le sens de nos conclusions.

Olivier LEMAIRE,
rapporteur public

NOTE

Cet arrêt présente un triple intérêt.

1 – En premier lieu, sur le calcul de l'impôt français correspondant à des revenus de source étrangère, qui détermine le montant du crédit d'impôt ouvert par les conventions internationales pour éviter la double imposition, l'arrêt prend l'exact contre-pied des décisions de *Turckheim* et *Saucé* rendues par le Conseil d'État le 26 juillet 2011 (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 26 juill. 2011, n° 308679 et n° 308754, min. c/ de *Turckheim* et n° 308968, min. c/ *Saucé* : Rec. CE 2011, p. 422 ; Dr. fisc. 2011, n° 41, comm. 558, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin ; RJF 11/2011, n° 1206), précisément sur le point qui faisait l'objet de la publication de ces décisions au recueil Lebon, à savoir la « proratisation » des dépenses déductibles du revenu global des particuliers qui perçoivent des revenus en provenance de pays étrangers avec lesquels la France a conclu une convention destinée à éviter la double imposition.

Ces décisions de cassation, prononcées sans renvoi, étaient en substance conformes à la doctrine administrative alors en vigueur mais contraires à la tendance qui se dégageait des jugements et arrêts des juridictions du fond. Elles conduisaient à une solution différente de celle qui résulte, dans les conventions anciennes, de l'exonération avec progressivité. Mais surtout, elles étaient contraires à la jurisprudence de la CJCE (CJCE, 5^e ch., 12 déc. 2002, aff. C-385/00, de *Groot*, pt 76 : Rec. CJCE 2002, I, p. 11819, concl. Ph. Léger ; RJF 3/2003, n° 390. – V. Ph. Derouin et Ph. Martin, *Droit communautaire et fiscalité* : LexisNexis, 2^e éd., 2008, n° 135) confirmée par la suite (CJUE, 2^e ch., 28 févr. 2013, aff. C-168/11, *Beker* : Dr. fisc. 2013, n° 10, act. 131. – CJUE, 5^e ch., 12 déc. 2013, aff. C-303/12, *Imfeld et Garcet* : Dr. fisc. 2013, n° 51-52, act. 667) qui, sur le fondement des grandes libertés de circulation et du principe de rattachement des charges entre l'État de la source du revenu et celui de la résidence du contribuable qu'elle a posé, prescrit la déduction intégrale des dépenses, qui ne grèvent pas directement le revenu mais dépendent de la situation personnelle et familiale du contribuable, dans l'État de la résidence de ce dernier.

La Commission européenne avait alors engagé une procédure d'infraction contre la France (mise en demeure du 16 octobre 2014, infr. 2013/4287 (CHAP(2011)3159) : Dr. fisc. 2014, n° 46, act. 581) et l'Administration a modifié sa doctrine en conséquence (BOI-INT-DG-20-20-100, 26 déc. 2014, V. Ph. Derouin, *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 : Dr. fisc. 2015, n° 6, act. 75). Par l'arrêt ci-dessus, la cour administrative d'appel de Paris juge à son tour qu'il n'y a pas lieu de réduire le crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère par l'imputation sur ces revenus d'une part des charges déductibles du revenu global.

Dans l'intervalle, le Conseil d'État a adopté une position similaire pour exclure, implicitement mais certainement, la déduction de toute quote-part des frais généraux d'une entreprise pour le calcul de l'impôt français correspondant à des revenus de source étrangère servant de plafond (« butoir ») à l'imputation des crédits d'impôt étranger par les entreprises (CE, plén. fisc., 7 déc. 2015, n° 357189, min. c/ SA *Crédit Industriel et Commercial Alsace-Lorraine*, pt. 8 : Dr. fisc. 2016, n° 3, comm. 80, concl. B. Bohnert, note Ph. Durand. – V. Ph. Derouin, *Imputation des crédits d'impôts étrangers par les entreprises : deuxième manche pour le fisc* : Dr. fisc. 2016, n° 2, act. 1. – C. Acard, *Fiscalité financière* : Dr. fisc. 2016, n° 3, 73, n° 16. – S. Mostafavi et N. André, *Distributions transfrontalières de dividendes : comment faire coexister les jurisprudences française et européenne ?* : Dr. fisc. 2016, n° 16, 289,

spéc. n° 16). Si le Conseil d'État n'a pas formellement abandonné sa jurisprudence de *Turckheim* et *Saucé* précitée, son autorité était considérablement affaiblie.

La motivation retenue par la cour administrative d'appel de Paris pour aboutir à ce résultat mérite d'être soulignée car elle est placée sous l'égide du droit de l'Union européenne (« droit communautaire » à l'époque des faits, antérieurs au traité de Lisbonne). Après avoir cité les principes dégagés par la Cour de justice, et adoptés en France par le Conseil d'État (V. notamment *CE, 3^e et 8^e ss-sect., 12 mai 2015, n° 366398, Sté Gist Brocades International BV : JurisData n° 2015-011400 ; Dr. fisc. 2015, n° 30, comm. 499, concl. V. Daumas, note A. Maitrot de la Motte*), la cour administrative d'appel a souligné la distinction, faite par la Cour de justice comme par le Conseil d'État, entre la répartition de la compétence fiscale entre les États, qui est libre, et l'exercice par chacun d'eux du pouvoir d'imposition dans le domaine ainsi réparti : l'exercice par chaque État du pouvoir d'imposition qu'il s'attribue unilatéralement, et que les conventions bilatérales peuvent limiter sur certains points, doit respecter le droit de l'Union européenne et notamment les exigences qui découlent des libertés fondamentales. La cour administrative d'appel en a déduit « que les conventions fiscales qui visent à éliminer les doubles impositions doivent ainsi être interprétées dans un sens qui les rendent compatibles avec l'exercice des libertés fondamentales garanties par le droit communautaire, qu'elles aient été conclues avec un autre État membre ou avec un État tiers ». Ce motif essentiel a conduit la cour à donner des conventions bilatérales pertinentes une interprétation diamétralement opposée à celle que le Conseil d'État avait retenue, faute d'avoir pris en compte le droit de l'Union européenne dans ses décisions précitées de 2011.

Dans ses conclusions, le rapporteur public a suivi un raisonnement légèrement différent, qui soulignait l'incompatibilité de la solution antérieure et celle des conventions telles qu'alors interprétées par le Conseil d'État, mais ce raisonnement aboutissait au même résultat. L'interprétation conforme à la norme supérieure et l'incompatibilité partielle sont les deux côtés d'une même pièce, la première exprimant positivement ce que la seconde énonce de façon négative ; mais dans les deux cas, la règle de droit applicable a le même sens et la même portée.

Par ailleurs, l'application de la règle d'interprétation posée par l'arrêt aux conventions avec les États tiers ne doit pas surprendre. Pour tout ce qui concerne les mouvements de capitaux, la liberté de circulation protégée par le droit de l'Union européenne s'étend aux États tiers, de sorte que le pouvoir d'imposition des revenus fonciers, intérêts, dividendes et plus-values aux termes des conventions avec les États tiers doit s'exercer dans le respect de cette liberté et la convention interprétée en ce sens. La solution est moins directe pour les autres revenus, tels que les bénéfices d'entreprise, salaires et pensions. Toutefois, lorsque les termes de la convention bilatérale sur l'exercice du pouvoir d'imposition, et spécialement sur l'élimination de la double imposition dans l'État de résidence du contribuable, ne distinguent pas suivant la nature des revenus, l'interprétation requise pour satisfaire les exigences de la liberté de circulation des capitaux s'étend nécessairement aux autres revenus visés par la convention. L'administration des impôts a fait la même analyse lors de la mise à jour précitée de sa doctrine fin 2014.

2 – En deuxième lieu, cet arrêt juge incompatibles avec les libertés de circulation communautaires les dispositions du 5 du I de l'article 197 du CGI, relatives à l'ordre d'imputation des réductions d'impôt et des crédits d'impôt, dont il écarte expressément l'application pour les crédits d'impôt découlant des conventions bilatérales contre la double imposition. Ici encore, le même résultat aurait été obtenu par une interprétation de la loi et des conventions bilatérales qui aurait privilégié l'imputation des crédits d'impôt résultant direc-

tement des conventions bilatérales, qui ne sont pas remboursables, avant les réductions d'impôt de nature particulière que sont les avantages fiscaux pour investissements outre-mer, indirectement transférés au bénéfice des opérateurs pour lesquels ils constituent une aide d'État autorisée, qui sont en conséquence reportables pour les investisseurs et remboursables. Le Conseil d'État en avait décidé ainsi dans sa décision *Second* en jugeant que l'application de l'autre méthode (exonération avec progressivité) pour éviter la double imposition était préalable à l'application de l'avantage fiscal en question (*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*). La doctrine administrative antérieure défavorable aux contribuables, qui distinguait entre les deux méthodes, a été critiquée par la mise en demeure précitée de la Commission européenne. Cette doctrine a également été abandonnée (*BOI-IR-RICI, 29 juill. 2015, § 35 : Dr. fisc. 2015, n° 36, act. 483*).

L'arrêt est encore remarquable en ce que la cour administrative d'appel s'est prononcé ainsi « sans qu'il y ait lieu de rechercher si ce contribuable a effectivement usé de ces libertés », contrairement à de précédentes décisions où la cour avait discuté l'usage effectif par le contribuable d'une ou plusieurs libertés communautaires, voire la qualification de la liberté invoquée par lui. Bien que l'argument en défense n'ait pas été invoqué par l'Administration, certaines juridictions l'avaient parfois relevé de leur propre chef, sans provoquer les observations des parties. En réalité, le constat que la mesure contestée est « susceptible de dissuader le contribuable d'user des libertés garanties par le droit communautaire » suffit pour l'écarter au bénéfice de tous. Le progrès vers la cohérence des règles de droit est considérable et s'inspire de la jurisprudence du Conseil d'État (*CE, 10^e et 9^e ss-sect., 15 déc. 2014, n° 380942, SA Technicolor : JurisData n° 2014-031791 ; Dr. fisc. 2015, n° 11, comm. 203, concl. É. Crépey, note O. Fouquet*) et du Conseil constitutionnel (*Cons. const., déc., 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash : Dr. fisc. 2016, n° 12, comm. 241, note E. Meier et M. Valetteau. – V. également O. Fouquet, La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée. À propos de Cons. const., 3 févr. 2016, Sté Metro Holding : Dr. fisc. 2016, n° 6, act. 74 ; G. Blanluet, Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'Union européenne. À propos de Cons. const., 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, Sté Metro Holding : Dr. fisc. 2016, n° 12, 233, E. Raingard de la Blétière et P. Durand, Affaire Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur-Bloem : Dr. fisc. 2016, n° 18-19, 309 et S. Austry et D. Gutmann, Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ? : RJF 4/16, p. 418*) sur l'incidence du principe d'égalité devant la loi ou, en l'occurrence, les conventions internationales.

3 – Enfin, cet arrêt tranche une question, qui n'est pas inintéressante, de recevabilité de la réclamation, portant sur l'imposition d'une année (2009) à raison du report d'une réduction d'impôt de l'année antérieure (2008). La cour administrative d'appel s'est inspirée de la jurisprudence, ancienne mais constante du Conseil d'État, qui permet de contester les résultats d'un exercice antérieur dans la mesure où cela affecte le déficit reportable au titre de l'exercice d'imposition contesté (V. notamment *CE, 9^e et 7^e ss-sect., 26 juin 1987, n° 46398, min. c/ SA des Établissements Juster : Dr. fisc. 1987, n° 43, comm. 1909 ; RJF 8-9/1987, n° 920. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 24 mars 2006, n° 260787, SARL ECIOM : JurisData n° 2006-080872 ; Dr. fisc. 2006, n° 30-35, comm. 534, concl. L. Vallée ; RJF 6/2006, n° 666*). La solution est bien connue pour l'imposition des entreprises ; elle est moins fréquente dans le cas des particuliers. Le contribuable était donc recevable à contester son imposition initiale des revenus de 2009, non seulement à raison de l'imposition des revenus de cette même année mais aussi pour demander le report de l'excédent de

réduction d'impôt pour investissement outre-mer acquise au titre de l'année précédente, cet excédent étant déterminé après la rectification du calcul initial de l'impôt sur le revenu et du crédit d'impôt sur ses revenus étrangers de l'année 2008.

MOTS-CLÉS : *Crédits d'impôt - Crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français - Réduction par l'imputation sur ces revenus d'une part des charges déductibles du revenu global (non)
Crédits d'impôt - Crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français - Ordre d'imputation - Non-conformité de l'ordre d'imputation au droit de l'UE*

JURISCLASSEUR : *Fiscal international, Fasc. 3210*