

342 CSG et CRDS ouvrent droit à un crédit d'impôt sur le revenu pour les contribuables américains

Philippe DEROUIN,
avocat au barreau de Paris



1 – Le contentieux qui opposait depuis plus de dix ans les contribuables américains redevables de la CSG et de la CRDS en France à l'*Internal revenue service* (IRS) sur l'imputation de ces contributions sur l'impôt fédéral sur le revenu américain a pris fin devant la *Tax Court* des États-Unis avec l'admission, par l'IRS, qu'il ne s'oppose plus à ce que les contribuables concernés revendiquent les crédits d'impôt étrangers correspondant à ces impôts (*Joint status report*, 13 juin 2019 dans n° 8055-12 *Eshel v. Commissioner of Internal revenue*). La solution, brièvement mentionnée dans un communiqué de l'IRS du 26 juin 2019, devrait concerner à la fois les contribuables de nationalité américaine qui résident en France où ils perçoivent des revenus d'activité, comme c'était le cas des demandeurs devant la *Tax Court* des États-Unis, et les contribuables résidents des États-Unis à raison des revenus du patrimoine et de placement (revenus fonciers et plus-values immobilières) de source française.

2 – Le litige était né en 2008 de la position alors adoptée par l'IRS, mentionnée sur le site de l'ambassade américaine en France et mise en œuvre lors du contrôle des déclarations de revenus des citoyens américains résidant en France, selon laquelle la CSG et la CRDS acquittées en France seraient exclues du crédit d'impôt étranger prévu par la loi fiscale américaine (*US Tax code, titre 26, § 901*). À l'appui de cette position, l'IRS invoquait l'exception qui exclut de crédit d'impôt étranger les contributions versées dans un pays étranger pour toute période couverte par le régime de sécurité sociale de ce pays conformément à (« *in accordance with* ») un accord de sécurité sociale conclu avec les États-Unis (§ 317 (b) (4) du *Social security amendments* de 1977). La France et les États-Unis sont liés par un tel accord du 2 mars 1987, en vigueur depuis le 1^{er} juillet 1988. Comme la plupart des accords internationaux de sécurité sociale, il coordonne l'application des législations de sécurité sociale des deux États selon les principes d'unité de législation et de totalisation des périodes de couverture, limités en l'occurrence aux assurances d'invalidité, vieillesse et décès.

3 – L'administration fiscale américaine considérait qu'introduites en France après cet accord, les dispositions relatives à la CSG et la CRDS étaient des actes législatifs « modifiant ou complétant » la législation française désignée par cet accord. Elle tirait argument d'une interprétation courante des mots « modifiant ou complétant » et de certains éléments – choisis à dessein (« *cherry picking* ») – des controverses qui ont eu cours sur le sort de ces contributions au regard du droit de l'Union européenne – en minimisant la portée d'autres tels que la jurisprudence plus récente (CJCE, 3^e ch., 3 avr. 2008, aff. C-103/06, D c/ *Union pour le recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales de Paris – Région parisienne* (URSSAF de Paris – Région parisienne) : Dr. fisc. 2008, n° 22, comm. 349, note M.-Ch. Bergerès. – CA Paris, 18^e ch. B, 6 nov. 2008, n° 03-43012, D c/ URSSAF : Dr. fisc. 2008, n° 48, act. 347). Elle en déduisait que la CSG et la CRDS étaient perçues en France conformément à l'accord de sécurité sociale franco-américain et se trouvaient en conséquence exclues du crédit d'impôt étranger.

4 – Dans un premier temps, cette argumentation a été retenue par la *Tax court des États-Unis*, laquelle s'est notamment référée aux dictionnaires américains usuels, ainsi qu'à la circonstance que la CSG et la CRDS contribuaient au financement de certaines prestations ou à l'amortissement de dettes encourues pour servir certaines prestations entrant dans le champ de l'accord de sécurité sociale (142 TC n° 11, 2 avr. 2014). Cette décision a été infirmée par la cour d'appel du circuit du District of Columbia au motif essentiel qu'en se prononçant ainsi les premiers juges avaient commis une erreur de droit sur les règles d'interprétation des conventions internationales. La cour a notamment retenu qu'ils avaient méconnu le texte de l'accord, la référence qu'il fait à la législation française qu'il vise spécifiquement (par opposition à la législation de sécurité sociale française en général) et qu'ils n'avaient pas recherché la compréhension commune, ou du moins partagée, (« *shared understanding* ») que peuvent en avoir les gouvernements signataires. À ce stade, la cour d'appel n'a pas souhaité envisager l'éventualité d'un conflit entre l'accord de sécurité sociale et la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 pour éclairer leur interprétation. En conséquence, la cour d'appel a renvoyé l'affaire pour que l'accord de sécurité sociale franco-américain soit interprété

conformément aux principes qu'elle a rappelés (*DC Circuit n° 14-1215, 5 août 2016*).

5 – Dans la recherche d'une interprétation commune ou d'une compréhension partagée de l'accord, le **Département d'État américain** s'est rapproché par voie diplomatique du gouvernement français et a consulté les autres autorités administratives américaines concernées. Il en est ressorti que, contrairement à la thèse soutenue par l'IRS, les lois qui ont établi la CSG et la CRDS n'ont pas « modifié ou complété » au sens de l'article 2, paragraphe 3 de l'accord franco-américain de sécurité sociale la législation française visée au (b) du paragraphe 1 de ce même article (*notification 30 mai 2019 jointe au joint status report préc.*). La persévérance des requérants et de leur conseil sur cette question de principe a ainsi été récompensée et justement saluée (V. not. *R. Goulder : Eshel v. Commissioner : The IRS Concedes Defeat in FTC Case : Tax Notes International, 1^{er} juill. 2019, p. 83, 2019 TNTI 127-15*).

6 – Conclusion : concrètement, l'IRS a annoncé une prochaine mise à jour de l'information sur les crédits d'impôt concernant la CSG et la CRDS. De multiples actions en restitution sont à envisager dans le délai de recours de dix ans que comporte la loi américaine. Outre le cas américain, la solution pourrait inspirer aussi l'interprétation des autres accords de sécurité sociale conclus par la France hors de l'Union européenne. Plus généralement, sur le terrain de l'interprétation des conventions internationales, c'est un important exemple montrant que **la recherche de la compréhension commune ou partagée des gouvernements intéressés** est de nature à **éviter les conflits de qualification**, sources de double imposition ou double non-imposition, avec les chocs en retour que ces derniers cas comportent.