

À la recherche du texte introuvable

Référence : Doctrine-Tax-2025, comm. 45, P.Derouin

Date de publication : 25 novembre 2024

Domaine de droit : Fiscal

Sous-Domaine de droit : Fiscalité internationale

Décision commentée : [Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 9 octobre 2024, 472947](#)

Conclusions du rapporteur public : [Conclusions s/ CE, 9 octobre 2024, n° 472947](#)

Mots-clés : Crédit d'impôt sur dividendes en provenance de l'étranger · Imputation subordonnée à l'inclusion du crédit d'impôt dans la base de l'impôt dû en France · Ancienne convention franco-britannique.



Philippe Derouin

Avocat honoraire

Derouin



L'essentiel

Décision. - Il résultait de l'article [9](#) de la [convention](#) fiscale franco-britannique ¹ signée à Londres le 22 mai 1968 qu'un résident de France qui recevait d'une société résidente du Royaume-Uni des dividendes dont il était le bénéficiaire effectif avait droit au crédit d'impôt prévu par le droit interne britannique, imputable sur l'impôt dû au Royaume-Uni, et que le revenu que tant la France, en application du a du 1 du A de cet article, que le Royaume-Uni, en application du b du 1 de ce même A, étaient autorisés à taxer s'entendait de la somme des dividendes et de ce crédit d'impôt. Il résultait en outre de la combinaison de l'article [24](#) de cette convention, qui a pour objet l'élimination de la double imposition née de la possibilité reconnue concurremment à la France et au Royaume-Uni de taxer les dividendes de source britannique perçus par une entreprise établie en France, et de son article [9](#), auquel renvoie l'article [24](#), que l'imputation, sur l'impôt dû en France à raison de tels dividendes, du crédit d'impôt conventionnel prévu par l'article [24](#), égal à l'impôt perçu au Royaume-Uni sur une base constituée de la somme des dividendes et du crédit d'impôt britannique, était subordonnée à l'inclusion de ce dernier crédit d'impôt dans les bases de l'impôt dû en France.

Portée. - Solution conforme à la doctrine administrative ², dégagée pour l'application de dispositions aujourd'hui périmées mais transposable pour des situations comparables où une convention fiscale bilatérale prévoit l'élimination

de la double imposition internationale par la méthode de l'imputation d'un crédit d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger.

1 — Introduction. Statuant sur l'imputation du crédit d'impôt attaché à des dividendes de source étrangère à raison de l'impôt effectivement payé à la source, le Conseil d'État confirme la solution donnée par la doctrine administrative ³, sans en reprendre la motivation, en s'efforçant de lui trouver un fondement textuel. En raison de l'ancienneté des années en litige, la décision porte sur des dispositions périmées tant de la [convention](#) franco-britannique que de la législation fiscale britannique alors en vigueur. Cependant les spécificités de ces dispositions et stipulations ne sont pas telles que la solution, et ses motifs essentiels, ne soient pas transposable à d'autres situations, y compris actuelles. Cela explique probablement pourquoi la décision a vocation à être mentionnée aux tables du recueil Lebon, comme un précédent dans le même sens qui concernait des crédits d'impôt forfaitaires ou fictifs ⁴.

2 — Circonstances spécifiques : l'avoir fiscal britannique. L'affaire remonte à l'époque où tant la législation britannique que la législation française éliminaient la double imposition économique des bénéfices distribués par les sociétés nationales au moyen d'un crédit d'impôt ou avoir fiscal égal à une certaine proportion des dividendes distribués (50 % pour l'avoir fiscal français, 25 % puis 1/9 pour le crédit d'impôt britannique). Par voie conventionnelle, ces avantages ont été étendus à certains résidents de l'autre État. C'est ce qu'énonçait l'article 9 de la convention du 22 mars 1968 modifiée. Du côté britannique, l'avantage était subordonné à la condition que le résident français soit « *bénéficiaire effectif* » des dividendes en question à raison desquels il soit « *assujetti à l'impôt en France* » ⁵.

Dans ce cas et seulement dans ce cas, alors que la législation britannique ne comporte pas de retenue à la source sur les dividendes sortants et que le a du 1 du A de l'article 9 en attribuait le droit d'imposer à la France, le b du même texte ⁶ stipulait que « *l'impôt peut aussi être perçu au Royaume-Uni et selon la législation du Royaume-Uni sur la somme du montant ou de la valeur de ce dividende et du montant de ce crédit d'impôt à un taux n'excédant pas 15 %* ». Pour les années en litige, le taux de l'avoir fiscal britannique était de 1/9 et celui de la retenue à la source spéciale de 10 %, de sorte qu'ils se compensaient, chacun de 11.11 pour un dividende de 100.

Au point 5 de sa décision, le Conseil d'État en a déduit, ce qui ne semblait pas controversé, « *que le revenu que tant la France, en application du a) du 1 du A de cet article, que le Royaume-Uni, en application du b) du 1 de ce même A, sont autorisés à taxer s'entend de la somme des dividendes et de ce crédit d'impôt* ». On a vu que, du côté britannique cette autorisation avait été mise en œuvre par la législation du Royaume-Uni. Qu'en était-il du côté français ? La loi française ne visait que l'avoir fiscal français pour préciser qu'il constituait un élément du revenu imposable s'ajoutant au dividende.

3 — La question en litige était de savoir quelle conséquence tirer de l'absence de disposition française sur le crédit d'impôt imputable en France : le résident de France pouvait-il imputer un crédit d'impôt, égal à l'impôt britannique payé par compensation, de 11.11 alors qu'il n'avait perçu, et soumis à l'impôt en France, que le dividende de 100 ? ou bien le montant imputable pouvait-il, sans texte exprès, être réduit de l'incidence de l'impôt sur les sociétés, soit d'un tiers à l'époque ?

La réduction du montant imputable à celui du crédit d'impôt après déduction de l'impôt sur les sociétés est la solution prescrite ou autorisée par les dispositions réglementaires de l'article [136](#) de l'annexe II au CGI pour les revenus mobiliers de source française, un texte pris pour l'application de l'article [220](#) du CGI.

4 — En l'absence de disposition législative, la solution serait-elle transposable aux revenus de source étrangère ?

C'est la position de l'administration pour qui « *Le crédit d'impôt effectivement imputable constitue un revenu imposable au même titre que le produit y ouvrant droit et doit être ajouté à ce produit* » [7](#). De même, pour Bruno Gouthière, « *un crédit d'impôt représente en effet, une créance sur le Trésor que le contribuable utilise pour payer son impôt. Il est donc logique que cette créance soit traitée comme un revenu supplémentaire imposable* » [8](#). Mais, quelle qu'en soit la logique, cette opinion doctrinale n'a pas le soutien d'une source de droit formelle. Au demeurant, elle suppose que le crédit en question soit intégralement imputable et ne rend pas compte des situations où, par l'effet de la règle du butoir ou en raison d'insuffisance du résultat de l'exercice, la « créance » est réduite ou perdue sans que l'impôt correspondant soit diminué.

À la différence de nombreuses législations étrangères, la loi française ne comporte pas de disposition unilatérale pour éliminer la double imposition en matière de revenu. Il en existe de spéciales pour l'application de l'article [209 B](#) du CGI [9](#) ou de portée générale en matière de droits de mutation et d'impôt sur la fortune [10](#). Aucune ne prévoit autre chose que l'imputation de l'impôt acquitté à l'étranger dans la limite de l'impôt français, sans égard pour la « créance » que représenterait le droit à imputation.

En conséquence, les conventions fiscales conclues par la France pour éliminer la double imposition en matière d'impôt sur le revenu posent directement des règles à cet effet, sans renvoyer à la législation nationale du côté français [11](#). Le Conseil d'État en a notamment déduit un principe d'application directe des clauses conventionnelles : « *Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition [...] il appartient néanmoins au juge de mettre en œuvre les stipulations claires d'une convention relatives, non à la répartition du pouvoir d'imposer entre les deux États parties, mais aux modalités d'élimination des doubles impositions* ». Cette proposition, énoncée par la décision HSBC précitée du 31 mai 2022 [12](#), est reprise au point 2 de la décision commentée.

5 — Méthode conventionnelle pour éliminer la double imposition. En l'espèce, comme le rappelle la décision commentée en son point 4, la double imposition était éliminée,

aux termes du (ii) du paragraphe b de l'article [24](#) de la convention qui stipulait : « *la France accorde au résident de France qui perçoit des revenus visés aux articles 9 (dividendes) et 17 ayant leur source au Royaume-Uni et ayant supporté l'impôt au Royaume-Uni conformément aux dispositions desdits articles, un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt payé au Royaume-Uni. Ce crédit d'impôt, qui ne peut excéder le montant de l'impôt français afférent aux revenus susvisés, est imputé sur les impôts visés (à l'article [1^{er}](#) de la convention) dans l'assiette desquels ces revenus sont compris* ».

Pris à la lettre, le texte pour l'essentiel conforme au modèle de l'OCDE se bornait à prescrire l'octroi d'un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt payé au Royaume-Uni à raison du dividende perçu, dans la limite de l'impôt français afférent au revenu concerné. Sous réserve de cette limite (le « butoir ») qui n'était pas en cause, ce crédit d'impôt conventionnel correspondant à la retenue à la source payée au Royaume-Uni par compensation avec le crédit d'impôt britannique était de même montant ; l'un prévu par la législation britannique était imputable sur l'impôt britannique, le second, prévu par la convention était imputable sur l'impôt français. Toujours pris à la lettre, le texte de l'article [24](#) n'impliquait pas, par lui-même, que le crédit d'impôt britannique fût effectivement soumis à l'impôt français ni que le crédit d'impôt conventionnel fût réduit à proportion de l'impôt sur les sociétés français.

À la différence de la [convention](#) franco-chinoise [13](#) ayant fait l'objet de précédentes décisions [14](#), qui stipulait que les intérêts ouvrant droit à un crédit d'impôt forfaitaire étaient imposables en France « pour leur montant brut », ce qui a été entendu comme un montant fictif incluant le crédit d'impôt conventionnel forfaitaire [15](#), la [convention](#) franco-britannique ne spécifiait rien de tel.

6 — Interprétation de la clause conventionnelle. Pour se prononcer ainsi qu'il l'a fait, le Conseil d'État a d'abord retenu une méthode classique d'interprétation des traités en tenant compte du contexte de la clause par la combinaison des articles 9 et 24 et de leur objet, à savoir « *l'élimination de la double imposition née de la possibilité reconnue concurremment à la France et au Royaume-Uni de taxer les dividendes de source britannique perçus par une entreprise établie en France* ».

Puis, par ce qui semble être un saut dans le déroulement de la motivation, il en a déduit, « *que l'imputation, sur l'impôt dû en France à raison de tels dividendes, du crédit d'impôt conventionnel prévu par l'article [24](#), égal à l'impôt perçu au Royaume-Uni sur une base constituée de la somme des dividendes et du crédit d'impôt britannique, est subordonnée à l'inclusion de ce dernier crédit d'impôt dans les bases de l'impôt dû en France* ». Sans paraître prendre parti sur le point de savoir si la loi française a effectivement soumis à l'impôt le crédit d'impôt britannique, la décision présente la solution comme découlant de la seule clause conventionnelle et de la possibilité d'une double imposition du seul fait que l'impôt a été perçu au Royaume-Uni sur la somme du dividende et du crédit d'impôt.

Autrement dit, puisque l'objet de la clause est d'éviter la double imposition et que le Royaume-Uni impose le crédit d'impôt britannique, comme le lui permet la convention,

alors le crédit d'impôt conventionnel est subordonné à l'imposition en France du même crédit d'impôt britannique. En quelque sorte, puisque la clause tend à éviter la double imposition, celle-ci doit être effective. C'est pousser à l'extrême l'interprétation d'une clause conventionnelle par son objet.

7 — Portée de la motivation. En tant que telle, la décision et sa motivation ont une portée limitée aux clauses en question de l'ancienne [convention](#) franco-britannique. Face à un autre contexte et une autre convention qui ne spécifierait pas davantage que l'impôt français est assis sur le revenu brut en provenance de l'étranger, devrait-on privilégier une application conforme ou a contrario ? Et surtout, indépendamment du mécanisme de l'ancien crédit d'impôt britannique, le « brutage » du revenu s'applique-t-il aussi au regard du crédit d'impôt conventionnel ? Voire de tout crédit d'impôt conventionnel en matière d'impôt sur le revenu, sans distinguer s'il est forfaitaire ou fictif ou s'il correspond à une perception effective à la source ?

La question peut effectivement se poser. Si l'on privilégie l'interprétation téléologique de la clause, comme l'a fait le Conseil d'État dans la décision commentée, alors la réponse devrait être positive et il ne serait plus besoin, pour justifier le brutage afin de déterminer le crédit d'impôt imputable en matière d'impôt sur le revenu, de rechercher une disposition nationale ou une précision conventionnelle qui n'existent pas. En revanche, le brutage du revenu en provenance de l'étranger demeure réservé à la méthode de l'imputation de l'impôt étranger et ne concerne ni la méthode de l'exonération ni celle du crédit d'impôt égal à l'impôt français dans lesquelles seul l'impôt français sur le revenu pertinent, avec ses règles d'assiette, est pris en considération.

Références

1 [Conv. fisc.](#) France – Royaume-Uni, revenus, 1968, art. 9.

2 [14B-5-99](#), 18 juin 1999.

3 [14B-5-99](#), 18 juin 1999.

4 [CE](#), 8^e-3^e, 31 mai 2022, n° 461519, min. c/ HSBC Bank Plc Paris Branch [Dr. fisc. 2022, n° 29, comm. 285, concl. R. Victor, note S. Austry, B. Foucher et M. Lenègre ; RJF 8-9/2022, n° 772 ; T. p. 627].

5 [Conv. fisc.](#) France – Royaume-Uni, revenus, 1968, art. 9, A, 2.

6 [Conv. fisc.](#) France – Royaume-Uni, revenus, 1968, art. 9, A, 1, b.

7 Actuellement, [BOI IS-RICI-30-10-20-10](#), 21 juin 2023, § 180.

8 B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, Lefebvre-Dalloz, 2023, 17^e éd., n° 8145.

9 V. P. Derouin et J. C. León-Aguirre, *Méthodes d'élimination de la double imposition*, Doctrine-Tax-Int-600510.

10 V. P. Derouin et J. C. León-Aguirre, *Méthodes d'élimination de la*

double imposition, Doctrine-Tax-Int-600590.

- 11 V. P. Derouin et J. C. León-Aguirre, *Méthodes d'élimination de la double imposition*, Doctrine-Tax-Int-600620.
- 12 CE, 8^e-3^e, 31 mai 2022, n° 461519, min. c/ HSBC Bank Plc Paris Branch [Dr. fisc. 2022, n° 29, comm. 285, concl. R. Victor, note S. Austry, B. Foucher et M. Lenègre ; RJF 8-9/2022, n° 772 ; T. p. 627].
- 13 [Conv. fisc.](#) France – Chine, revenus, 1984.

14 CE, 9^e-10^e, 25 févr. 2015, n° 366680, SA Natixis [Dr. fisc. 2015, n° 24, comm. 408, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon ; RJF 5/2015, n° 426].

15 CE, 8^e-3^e, 31 mai 2022, n° 461519, min. c/ HSBC Bank Plc Paris Branch [Dr. fisc. 2022, n° 29, comm. 285, concl. R. Victor, note S. Austry, B. Foucher et M. Lenègre ; RJF 8-9/2022, n° 772 ; T. p. 627]. - V. antérieurement, [CE, 8^e-3^e, 10 déc. 2021, n° 449637](#), min. c/ SA BNP Paribas, pt 3 [Dr. fisc. 2022, n° 21, comm. 233, concl. K. Ciavaldini].