

**Tribunal administratif de Cergy-Pontoise**

**Audience du 22 octobre 2019**

N° 1703279

M. et Mme D... c/ DDFIP 95

Impôt sur le revenu – Convention fiscale franco-britannique – revenus de source britannique – demande d’avis

**Conclusions de Mme Dano, rapporteure publique**

Merci Monsieur le président, Madame et Monsieur les premiers conseillers.

Cette affaire est l’illustration parfaite de ce que les difficultés juridiques ne se trouvent pas toujours là où on les attend et ne sont, de toute évidence, pas proportionnelles au quantum en litige.

M. et Mme D... vous demandent en effet la décharge des cotisations supplémentaires d’impôt sur les revenus auxquelles ils ont été soumis au titre de l’année 2013. Ils sollicitent, entre outre, le bénéfice d’un crédit d’impôt correspondant aux prélèvements sociaux calculés sur leurs revenus fonciers britanniques. Mme D... est en effet propriétaire d’un bien immobilier au Royaume-Uni dont elle a perçu en 2013 des revenus de location à hauteur de 13 266 euros.

Or, force est de constater que la somme en cause, 1 115 euros, paraît somme toute dérisoire par rapport au débat qui occupe principalement les parties dans ce dossier et qui porte sur une demande d’exonération d’impôt sur le revenu en application de l’article 81 A I du code général des impôts en raison de l’activité à l’étranger de M. D... – alors PDG de la société Havas France- pour un montant de 383 980 euros.

Vous ne vous prononcerez cependant sur le bien-fondé de cette demande d'exonération qu'ultérieurement car il nous semble qu'une demande d'avis au Conseil d'Etat est aujourd'hui nécessaire afin de clarifier la question de l'octroi du crédit d'impôt en matière de contributions sociales françaises, eu égard à la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 dont les stipulations suscitent à notre sens des difficultés sérieuses d'interprétation. Les conditions posées par l'article L. 113-1 du code de justice administrative nous semblent réunies, ainsi que le démontreront nos prochains développements.

\*\*\*\*\*

M. et Mme D... estiment en effet que le crédit d'impôt sur les revenus locatifs de source étrangère doit s'appliquer également aux prélèvements sociaux calculés sur ces revenus et qu'ils auraient ainsi dû être pris en compte par l'administration fiscale, en vertu des dispositions combinées des articles 6 paragraphe 1 et 24 paragraphe 3 a) i) de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008.

En vertu des dispositions combinées des articles 4 A et 4 B 1° du code général des impôts, les personnes dont le foyer se trouve en France sont passibles de l'impôt sur le revenu. Leurs revenus du patrimoine sont alors soumis aux contributions sociales conformément aux articles 1600-0 C, 1600-0 F Bis – en vigueur lors de l'année d'imposition en litige – et 1600-0 G du code général des impôts.

En l'espèce, il est constant que les requérants sont fiscalement domiciliés en France, leur foyer se trouvant à Rueil-Malmaison (92). Leurs revenus de patrimoine, de source française ou étrangère, sont donc soumis aux contributions sociales.

Ces impositions étant dues en application de la loi fiscale, il convient de se tourner vers la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 afin de déterminer si

elle fait ou non obstacle à l'application de la loi, en vertu du principe de subsidiarité consacré par la décision d'Assemblée du CE en date du 28 juin 2002 *Ministre c/ Société Schneider Electric*, n° 232276, au Rec. Or, force est de constater que cette convention est applicable, côté français, aux contributions sociales généralisées ainsi qu'aux contributions pour le remboursement de la dette sociale en vertu de son article 2.

Comme vous le savez, l'objet premier des conventions fiscales est d'éviter les doubles impositions. Il existe pour cela deux méthodes : la méthode dite de l'exonération et la méthode de l'imputation – voyez sur ce point les conclusions d'E. Glaser. sur CE SSR 24 mai 2006, *Ministre c/ M. Martinelli*, n°280942.

La méthode de l'exonération consiste à retirer à l'un des deux Etats, qui peut être celui de la source ou celui de la résidence, le droit d'imposer ces revenus<sup>1</sup>. Tandis que la méthode de l'imputation autorise au contraire les deux Etats à percevoir un impôt sur les revenus, mais le contribuable pourra bénéficier d'un crédit d'impôt représentatif de l'impôt dû dans l'Etat de la source, qui s'impute sur l'impôt dont il est redevable dans l'Etat de sa résidence. Anne Iljic indiquait, dans une chronique publiée à la RJF, que cette méthode « *connaît une actualité jurisprudentielle aussi riche que passionnante* » : « Crédits d'impôts conventionnels : le bout du tunnel ? », chronique A. Iljic, RJF 11/17, p.1365.

Concernant la convention franco-britannique, à l'instar de plusieurs conventions conclues par la France, son article 24 relatif à l'élimination des doubles impositions

---

<sup>1</sup> Voir les conclusions d'E. Glaser. sur CE Martinelli : dans sa version la plus radicale, l'exonération est intégrale, c'est-à-dire que l'Etat qui n'a pas le droit d'imposer ne peut tenir aucun compte des revenus qui sont perçus dans l'autre Etat.

Une autre forme, plus limitée, d'exonération est la méthode dite du « taux effectif » : l'Etat qui exonère n'impose pas, mais conserve le droit de prendre en compte les revenus exonérés pour le calcul du taux d'imposition applicable aux revenus qu'il a le droit d'imposer. Cette méthode a l'avantage de préserver la progressivité de l'impôt. En d'autres termes, on calcule d'abord un taux d'imposition théorique en appliquant le barème à toute l'assiette, y compris celle qui a déjà été imposée dans l'autre Etat, puis on applique le taux moyen ainsi obtenu à l'assiette excluant les revenus imposés dans l'autre Etat.

prévoit la généralisation de la méthode de l'imputation d'un crédit d'impôt afin d'effacer les doubles impositions. Cela signifie que la France réimpose les revenus de source britannique attribués à une personne physique. Le crédit d'impôt imputable sur l'impôt français correspondant au revenu de source britannique peut être alors égal à l'impôt français relatif à ce revenu, ce qui efface entièrement l'imposition : voyez pour un tel raisonnement les conclusions E. Cortot-Boucher sur CE SSR 29 juin 2011, *Ministre c/ Chauvin*, n°320263, aux T. Observons que ce mécanisme permet d'appliquer, aux autres revenus, imposables en France, le taux d'impôt qui leur serait applicable si les revenus imposables au Royaume-Uni étaient imposés en France, ce qui revient à préserver la progressivité de l'impôt sur le revenu français.

Il nous semble que c'est le cas en l'espèce au regard des dispositions combinées des articles 6 paragraphe 1 et 24 paragraphe 3 a) i) qui prévoient que pour les revenus non mentionnés à l'alinéa ii), ce qui concerne les revenus provenant de biens immobiliers, le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, sous réserve que ces revenus soient soumis à l'impôt britannique, point sur lequel nous reviendrons dans un second temps.

\*\*\*\*\*

Ce crédit d'impôt est-il toutefois applicable aux contributions sociales françaises ?

Vous le savez, les conventions internationales doivent être interprétées littéralement, ce qui vaut également pour les conventions fiscales : voir implicitement CE 30 décembre 1996, *Ministre c/ Benmiloud*, n°128611, CE 17 décembre 2003, *Heskes*, n°239677 ou CE 26 juillet 2006 *Société Natexis Banques Populaires*, n°284930. Cette interprétation correspond à la fois à la recherche du

sens ordinaire des mots et à celle du contexte, entendu comme l'ensemble des règles écrites de la convention qui doivent être combinées<sup>2</sup>.

Toutefois, bien que la France n'ait pas ratifié la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969, le Conseil d'Etat tient compte les principes codifiés par ce traité, de manière plus ou moins implicite<sup>3</sup>. Il utilise ainsi d'autres méthodes d'interprétation, en combinaison avec la lecture littérale : lorsque certains termes ne sont pas définis, ou définis de manière incomplète par les parties à la convention, il peut ainsi tenir compte de l'objet et du but de la convention fiscale, de l'intention des auteurs de celle-ci - bien que des travaux préparatoires tels que ceux existant pour nos lois internes n'existent pas - ou encore de la convention modèle de l'OCDE. Voir par exemple CE SSR 27 juillet 2012, ministre c/ M. Regazzacci, n° 337656, au Rec ou encore les conclusions de MA. Nicolazo de Barmon sous l'arrêt du 9 novembre 2015, ministre c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV), n° 370054.

Comme nous l'avons indiqué, l'article 2 paragraphe 1 de la convention fiscale franco-britannique s'applique à « (...) b) (...) à tous les impôts perçus pour le compte de l'Etat (...), sur le revenu total ou sur des éléments du revenu, et notamment : (i) l'impôt sur le revenu ; (...) (v) les contributions sociales généralisées ; (...) (vi) les contributions pour le remboursement de la dette sociale ». Par ailleurs, comme nous l'avons indiqué, le i) du a) de l'article 24 paragraphe 3, applicable en l'espèce, prévoit que le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français à condition que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume Uni à raison de ces revenus.

Or, force est de constater que les juridictions du fond ne font pas toutes la même interprétation de ces stipulations.

---

<sup>2</sup> Voir Ph. Martin, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n° 24. 13 juin 2013, 320.

<sup>3</sup> *Ibid.*

En effet, par un arrêt du 19 janvier 2017 Barry, n° 15NT02397, fiché en C+, rendu aux conclusions contraires du rapporteur public, invoqué par l'administration fiscale en défense, la CAA de Nantes a jugé qu'un résident fiscal français ne peut prétendre bénéficier, sur le fondement de l'article 24 paragraphe 3 de la convention, d'un crédit d'impôt égal au montant de la contribution sociale généralisée assise sur ses revenus salariaux d'origine britannique dès lors qu'il n'a pas été imposé au Royaume-Uni au titre d'un impôt similaire ou équivalent, assis sur la même base. Cette solution a été transposée en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus par la même Cour dans un arrêt du 14 décembre 2017, Iksil, fiché en C+, et rendu également aux conclusions résolument contraires du même rapporteur public, publiées à la RJF 4/18, n°429.

Or, une fois n'est pas coutume, en matière de contributions sociales, les juges de première instance n'ont, pour le moment, pas suivi cette jurisprudence de la CAA de Nantes et les jugements rendus postérieurement ne semblent pas particulièrement en faveur de cette lecture restrictive du champ d'application de ce crédit d'impôt conventionnel : voyez en ce sens TA de Poitiers 5 juillet 2017 n° 1402735 ou TA de Bordeaux 5 octobre 2017 Oxley, n° 1604458, fiché en C+, rendu aux conclusions de Mme Brouard-Lucas.

Vous pourrez, dès lors, interroger la Haute juridiction sur la question de savoir si les stipulations de la convention franco-britannique doivent être regardées comme excluant du crédit d'impôt prévu au i) du a) de l'article 24 paragraphe 3 les contributions sociales française dès lors qu'aucun impôt sur le revenu ou d'élément du revenu de nature identique n'existe au Royaume-Uni.

\*\*\*\*\*

La seconde question que pose cette affaire est celle de savoir ce que recouvre la notion de soumission à l'impôt, au sens de la convention fiscale bilatérale ?

En effet, les revenus immobiliers, régis par l'article 6 de la convention qui prévoit leur imposition au Royaume-Uni, se voient appliquer le i) du a) de l'article 24 paragraphe 3 dès lors qu'ils ne font pas partie des revenus mentionnés à l'alinéa ii)<sup>4</sup>. Or, le i) indique que le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus à condition que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume-Uni à raison de ces revenus. A la différence du ii) qui indique expressément que pour les revenus qu'il énumère, le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt payé au Royaume-Uni. Le c) de l'article 24 précise d'ailleurs que cette expression désigne « *le montant de l'impôt du Royaume-Uni effectivement supporté à titre définitif à raison des revenus considérés* ».

Or, il nous semble que certains arrêts de Cours, ainsi que l'administration fiscale elle-même dans notre affaire, interprètent la notion de soumission à l'impôt comme signifiant que celui-ci doit avoir fait l'objet d'un paiement effectif dans l'Etat de la source. Voyez en ce sens CAA de Marseille 10 mars 2015 M. et Mme Carion, n°13MA00451, CAA de Bordeaux 2 février 2016, Meton, 14BX01322, CAA de Nantes 16 février 2017, Bodin, 15NT01786. Ces décisions ont, certes, été rendues à propos de la convention fiscale franco-suisse conclue le 9 septembre 1966 et il n'est

---

<sup>4</sup> Article 24 : « (...) 3. En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont éliminées de la manière suivante : a) notwithstanding toute autre disposition de la présente Convention, les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'au Royaume-Uni conformément aux dispositions de la présente Convention sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt du Royaume-Uni n'est pas déductible de ces revenus, mais le résident de France a droit, sous réserve des conditions et limites prévues aux alinéas (i) et (ii) et au paragraphe 4, à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. Ce crédit d'impôt est égal : (i) pour les revenus non mentionnés à l'alinéa (ii), au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus à condition que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume-Uni à raison de ces revenus (ii) pour les revenus soumis à l'impôt sur les sociétés visés à l'article 7 et au paragraphe 3 de l'article 14 et pour les revenus visés à l'article 11, aux paragraphes 1, 2 et 6 de l'article 14, au paragraphe 3 de l'article 15, à l'article 16, aux paragraphes 1 et 2 de l'article 17 et au paragraphe 3 de l'article 23, au montant de l'impôt payé au Royaume-Uni conformément aux dispositions de ces articles ; toutefois, ce crédit d'impôt ne peut excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ; (...) c) pour l'application de l'alinéa a) du présent paragraphe, l'expression « *montant de l'impôt payé au Royaume-Uni* » désigne le montant de l'impôt du Royaume-Uni effectivement supporté à titre définitif à raison des revenus considérés, conformément aux dispositions de la présente Convention. (...) ».

pas impossible que certaines subtilités nous aient échappées. Toutefois, la lecture des a) et b) du paragraphe 1 du A de l'article 25 de cette convention nous laissent à croire que ces stipulations sont, si ce n'est jumelles, très ressemblantes à celles de notre article 24 de la convention franco-britannique.

Autrement dit, si l'on transpose le raisonnement de ces arrêts à la convention franco-britannique, cela revient à considérer que la condition de paiement effectif prévue par le ii) s'applique également aux revenus relevant du i), ce qui ne coule pas forcément de source à la lecture de la convention.

Certes, il nous semble qu'il n'est pas impossible que la réponse à ces interrogations se trouve dans l'arrêt CE Chauvin précité, lu à la lumière des éclairantes conclusions de la rapporteure publique sur cette affaire.

Toutefois, cela ne fait pas autant disparaître la difficulté que pose l'interprétation de ces stipulations et vous pourrez tout à fait soumettre une demande d'avis au Conseil d'Etat sur cette question. Cette clarification sera d'ailleurs la bienvenue, notamment pour l'administration fiscale qui semble, mais notre affaire est peut-être une exception, aller dans plusieurs directions : elle a ainsi accordé aux requérants un crédit d'impôt en matière d'impôt sur le revenu, mais le leur refuse en ce qui concerne les contributions sociales – d'abord au motif qu'aucun impôt n'aurait été payé au Royaume-Uni<sup>5</sup> puis en se prévalant devant vous de l'arrêt Barry de la CAA de Nantes évoqué plus haut. Vous noterez également que l'administration a pris position, dans le sens d'une imposition effective du revenu concerné, dont la charge incombe au contribuable, seul à même d'apporter des éléments sur ce point, dans ses commentaires sur une clause similaire introduite dans la convention franco-botswanaise du 15 avril 1999<sup>6</sup>. Une telle clarification sera en outre peut-être

---

<sup>5</sup> Mais alors, pourquoi accorder un crédit d'impôt en matière d'impôt sur le revenu ?

<sup>6</sup> Voir BOFIP BOI-INT-CVB-BWA 30, au point 40



utile pour l'avenir, eu égard au contexte de la sortie éventuelle du Royaume-Uni de l'Union européenne.

Evidemment, les conditions posées par l'article L. 113-1 du code de justice administrative sont une épée de Damoclès au-dessus de la tête de la formation de jugement. Toutefois, nous pensons que cela ne doit pas vous empêcher de soumettre ces questions de droit qui posent en l'espèce des difficultés sérieuses et sont susceptibles de se poser dans de nombreuses affaires.

**PCMNC :**

- A ce qu'une demande d'avis soit adressée au Conseil d'Etat.