

N° 412624

M. B...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 19 juin 2019

Lecture du 10 juillet 2019

CONCLUSIONS

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

M. B..., domicilié fiscalement en France, a perçu en 2013, en sa qualité d'avocat associé d'un cabinet de droit anglais, une quote-part des résultats de ce cabinet, principalement de source étrangère. Ses bénéfices non commerciaux de source étrangère ayant déjà été imposés dans l'Etat de leur source, un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus lui a été octroyé.

L'administration avait initialement, pour la détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu de l'intéressé, appliqué aux revenus de source étrangère le coefficient de majoration de 1,25 prévu par l'article 158 du CGI en l'absence de contrôle de ceux-ci par un centre de gestion agréé, tandis qu'elle avait calculé le crédit d'impôt afférent à ces revenus sans faire application de ce coefficient. Elle avait procédé de même pour la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.

Le contribuable a réclamé contre ces modalités de calcul du crédit d'impôt, en faisant valoir qu'il y avait lieu de majorer ses revenus étrangers de 1,25 comme pour la détermination de sa base imposable. Le service a réagi en rétablissant la symétrie en sens inverse, c'est-à-dire en renonçant à l'application de ce coefficient pour le calcul de la base imposable de M. B.... Il en résulté un dégrèvement d'impôt sur le revenu et de contribution exceptionnelle d'un montant total de 121 763 euros. Demeurant insatisfait, et continuant notamment d'estimer que ses revenus étrangers devaient être majorés de 1,25 pour le calcul du crédit d'impôt, M. B... a demandé la décharge de ces impositions à hauteur respectivement de 6 859 euros et 421 euros, ainsi que la restitution d'un montant de crédit d'impôt de 1 412 euros. Le tribunal administratif de Paris, puis la cour administrative d'appel de Paris ont rejeté ses demandes. Il se pourvoit en cassation devant vous.

En premier lieu, il soutient que la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en jugeant qu'il n'y avait pas lieu, pour calculer le montant de l'impôt français et, par suite, du crédit d'impôt correspondant à ses revenus non commerciaux de source étrangère, d'appliquer le coefficient multiplicateur de 1,25 prévu par le 7 de l'article 158 du CGI¹.

La cour a jugé que ce coefficient multiplicateur prévu par ces dispositions s'applique aux revenus relevant des catégories qu'elles mentionnent « *et qui sont perçus par un contribuable qui n'a pas adhéré à un centre de gestion agréé ou à une association agréée* », ou par un associé d'une société de personnes n'ayant elle-même pas adhéré à un tel centre ou association. Ayant constaté que le *partnership* dont M. B... est associé était, au cours de l'année 2013, adhérent d'une telle association de gestion agréée, elle en a déduit l'inapplicabilité du coefficient de 1,25 aux revenus non commerciaux perçus par M. B... imposables au titre de l'année 2013, sans qu'il y ait lieu de distinguer, au sein des revenus de l'intéressé, entre les BNC de source française et ceux de source étrangère.

Cette lecture est conforme à la lettre du texte – par ailleurs fort mal rédigé. En effet, le 7 de l'article 158, posant la règle d'une majoration de 1,25 de certains revenus professionnels, ne prévoit pas l'application de cette majoration aux BIC, BA ou BNC dont la déclaration n'aurait pas fait l'objet d'un contrôle par un centre de gestion ou une association agréée, mais son application aux titulaires de BIC, de BA ou de BNC qui ne sont pas adhérents d'un tel organisme. L'application de cette majoration est donc subordonnée à une condition tenant à l'absence d'adhésion du titulaire des revenus professionnels à un centre de gestion ou une association agréée. Dès lors que le contribuable est adhérent d'un tel organisme, la lettre du texte conduit à écarter l'application de la majoration. S'agissant d'une disposition dérogatoire, conduisant à imposer les contribuables sur un revenu majoré par rapport à celui qu'ils ont déclaré comme ayant été réellement perçu par eux, la cour a exactement relevé qu'elle doit en principe faire l'objet d'une interprétation stricte.

Faudrait-il toutefois retenir une lecture différente de ces dispositions, en raison de l'esprit et de l'objet du texte ?

La majoration de 1,25 instituée par le 7 de l'article 158 ne constitue pas une sanction des contribuables n'ayant pas adhéré à un organisme de gestion agréé (Cons. cons., 23 juillet 2010, *Exbrayat*, n° 2010-16 QPC, RJF 2010 n° 1072 ; CE, 9 novembre 2015, *W...*, n° 366457, RJF 2016 n° 119 ; CE, 26 juillet 2018, *M. B...*, n° 408480, RJF 2018 n° 1148, concl. E. Crépey C 1148) et ne procède pas d'une présomption irréfragable de fraude et de minoration volontaire de leurs déclarations de leur part. Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé qu'elle n'était que la contrepartie mécanique, en matière d'IR, de la suppression, lors de la refonte du barème par la loi de finances pour 2006, de l'abattement de 20% dont bénéficiaient autrefois les adhérents à ces centres et dont cette loi a directement intégré les effets dans le barème.

Dans sa décision *Exbrayat* n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, reprenant une décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, le Conseil constitutionnel a ainsi rappelé que les organismes de gestion agréés ont été institués pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux, afin de mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre

¹ Les conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et les Etats dont proviennent les revenus non commerciaux de source étrangère perçus par M. B... prévoient en effet, aux fins d'éliminer les doubles impositions, l'octroi d'un crédit d'impôt égal au « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ».

l'évasion fiscale. Il a jugé que le législateur, tenant compte de la spécificité du régime juridique des adhérents à un organisme de gestion agréé, avait pu encourager l'adhésion à un tel organisme par l'octroi d'avantages fiscaux, d'abord sous la forme d'un abattement au profit des adhérents puis, lors de l'intégration de l'abattement dans le barème, par l'application aux non-adhérents d'une majoration équivalente.

Dès lors que l'objet de l'avantage fiscal est d'encourager l'adhésion des professionnels non salariés à un centre de gestion ou une association agréé, il se trouve rempli du seul fait de cette adhésion.

Certes, cette incitation a elle-même été instituée dans un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, au regard du rôle positif joué par ces organismes dans l'amélioration et la sincérité des déclarations fiscales des professionnels. Or cette adhésion n'emportait pas le contrôle ou l'assistance de ces organismes sur l'intégralité des revenus professionnels des contribuables imposables en France, les dispositions des articles 1649 quater E et H prévoyant des contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des « déclarations de résultats » des adhérents et de leurs annexes, étant interprétées comme portant sur les seuls résultats français, à l'exception des bénéfices étrangers.

Mais la circonstance que l'avantage fiscal ainsi institué n'atteigne qu'imparfaitement l'objectif sous-jacent de lutte contre la fraude qu'il poursuit n'ôte rien au constat que le comportement que le législateur a cherché à encourager par le 4 bis puis le 7 de l'article 158 – l'adhésion à un organisme agréé – et auquel il a subordonné l'avantage d'assiette correspondant est atteint, quelle que soit l'efficacité de cette adhésion.

La question de savoir si l'abattement de 20% des revenus professionnels initialement prévu par le 4 bis de l'article 158 pour les adhérents des centres de gestion et association agréés ne s'appliquait qu'aux seuls revenus de source française n'avait, quant à elle, pas été tranchée par votre jurisprudence.

Le 4 bis de l'article 158 du CGI prévoyait l'application de l'abattement sur les « bénéfices déclarés » par les professionnels concernés. Cette formulation floue pouvait prêter à hésitation. Interprétée comme portant sur les seuls bénéfices déclarés ayant donné lieu à contrôle par l'organisme de gestion, elle aurait réservé l'abattement, en l'absence de contrôle des revenus étrangers par un tel organisme, aux bénéfices français. Toutefois, le 1 de l'article 158 du CGI, aux termes duquel « *Les revenus nets des diverses catégories entrant dans la composition du revenu net global sont évalués d'après les règles fixées aux articles 12 et 13 et dans les conditions prévues aux 2 à 6 ci-après, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que ces revenus ont leur source en France ou hors de France* », n'écartant pour les revenus provenant des entreprises et exploitations situées hors de France que les règles de détermination forfaitaire des bénéfices imposables (ces bénéfices relèvent donc tous d'un régime réel d'imposition), tout comme l'historique de ces dispositions, issues de l'article 1^{er} de la loi n° 74-1114 du 27 décembre 1974 de finances rectificative pour 1974 octroyant aux adhérents d'organismes de gestion un abattement de 10% « *sur leur bénéfice imposable* », nous conduisent à incliner en faveur d'une interprétation plus large de cette notion, incluant tous les bénéfices professionnels déclarés par

l'intéressé dans la catégorie de revenus considérée, sans distinguer selon leur origine française ou étrangère. Il nous semble ainsi que l'abattement de 20% des revenus professionnels pour les adhérents d'organismes de gestion agréés, dont la majoration de 25% en l'absence d'adhésion n'est que le pendant et le successeur, avait vocation à s'appliquer à tous les revenus professionnels de leur catégorie, même étranger. Vous n'aurez en tout état de cause pas besoin de trancher cette question d'application de l'ancien abattement, les textes du 4 bis ancien et du 7 de l'article 158 du CGI n'étant pas rédigés en termes strictement identiques.

Ainsi, l'objet des dispositions en cause nous paraît conforter, plutôt qu'infirmier, la lecture littérale du texte.

Cette lecture serait-elle enfin mise à mal, à la lumière des modifications apportées au 7 de l'article 158 du CGI par la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 ?

Il nous faut dire ici quelques mots de cette réforme. Jusqu'à un arrêt du 9 mai 2014 de la cour administrative d'appel de Paris (n° 11PA03316, RJF 2014 n° 1041, Dr. fisc. 2014 n° 36, comm. 504), non frappé de pourvoi et à la solution duquel elle s'est rangée, l'administration fiscale estimait que les revenus non commerciaux d'origine étrangère d'un professionnel adhérent d'une association agréée devaient être majorés de 25% en application du 7 de l'article 158. Estimant que cette majoration, qui s'appliquait aux titulaires de revenus non commerciaux européens, constituait une entrave à la liberté d'établissement, la Commission avait adressé en novembre 2014 à la France un avis motivé. La loi de finances rectificative pour 2015 en a tiré les conséquences.

Ainsi, le législateur a, d'une part, aux articles 1649 quater E et H du CGI, ajouté les déclarations des revenus encaissés à l'étranger par un adhérent à la liste des déclarations soumises au contrôle obligatoire des organismes et associations de gestion agréés. Il a, d'autre part, à l'article 158 du CGI, créé la faculté d'échapper à la majoration en faisant appel, pour les revenus de source européenne, à un certificateur à l'étranger, autorisé par l'administration fiscale et ayant conclu avec celle-ci une convention.

La lecture que nous vous proposons de la lettre antérieure du 7 de l'article 158 du CGI nous paraît compatible avec ces modifications, qu'elles ne privent pas de portée propre.

Désormais, les adhérents des organismes agréés français sont ainsi soumis au contrôle de ceux-ci pour la totalité de leurs revenus professionnels, même de source étrangère. Eu égard à ces nouveaux pouvoirs de contrôle, il n'y a plus de hiatus entre la portée générale de l'avantage fiscal lié à l'adhésion, consistant en une l'absence d'application de la majoration sur tous les revenus professionnels français et étrangers, et l'efficacité attendue d'une telle adhésion en termes de lutte contre la fraude et d'amélioration des déclarations fiscales. Par ailleurs, un contribuable percevant des revenus de source européenne mais n'étant pas adhérent d'un centre de gestion français peut échapper à la majoration de ses revenus européens en faisant appel, pour ceux-ci, à un certificateur agréé établi dans l'UE.

Par suite, en jugeant, après avoir constaté que la société de personnes étrangère dont il était associé était adhérente, en 2013, d'une association de gestion agréée en France, qu'il n'y avait pas lieu, pour déterminer le crédit d'impôt auxquels ces revenus ouvraient droit, d'appliquer le coefficient multiplicateur prévu au 7 de l'article 158 du CGI aux revenus de source britannique, allemande, espagnole et émiratie de M. B..., imposables dans la catégorie des BNC et correspondant à la quote-part des résultats de cette société lui revenant, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

Le second moyen du pourvoi, relatif au calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus à laquelle M. B... a été assujéti au titre de l'année 2013, vous retiendra moins longtemps.

L'article 223 sexies du CGI met à la charge des contribuables passibles de l'IR une contribution, assise sur le revenu fiscal de référence du foyer fiscal tel que défini au 1° du IV de l'article 1417. Elle est calculée de manière progressive, par application de taux croissants aux tranches de ce revenu. L'article 1417 du CGI précise que le montant du revenu fiscal de référence du foyer fiscal s'entend du montant net des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'IR au titre de l'année précédente, majoré notamment du montant des revenus exonérés par application d'une convention internationale relative aux doubles impositions.

M. B... soutenait toutefois, en se prévalant, sur le terrain de l'opposabilité de la doctrine, de l'interprétation de la loi fiscale énoncée au paragraphe 280 de l'instruction fiscale publiée au Bofip du 27 novembre 2012 sous la référence BOI-IR-CHR, que ses revenus étrangers exonérés en application des conventions fiscales conclues par la France avec la Belgique et Singapour devaient être exclus du montant fiscal de référence servant au calcul de cette contribution et n'être pris en compte, ni pour la détermination de ses tranches, ni par voie de conséquence, pour celles de son taux effectif d'imposition.

Cette doctrine énonce que « *les modalités d'élimination des doubles impositions prévues par les conventions fiscales s'appliquent dans les conditions de droit commun* » et précise que « *les revenus exonérés d'impôt sur le revenu en France en application des conventions fiscales internationales, y compris ceux pris en compte pour le calcul du taux effectif en matière d'impôt sur le revenu, sont exonérés de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus* ».

Les juges du fond se sont partagés sur l'interprétation de cette doctrine (TA Paris, 20 mai 2015, A..., n° 1408607, RJF 2015 n° 1048 ; TA Grenoble, 25 juin 2015, R..., n° 1303030 ; TA Cergy-Pontoise, 10 novembre 2016, F..., n° 1405705, ou encore CAA de Paris dans la présente affaire).

Lorsque l'élimination d'une double imposition emprunte la voie de l'exonération, celle-ci peut s'opérer selon deux méthodes. L'exonération est dite « intégrale » lorsque l'existence des revenus concernés n'est aucunement prise en compte pour le calcul de l'impôt dû : ni dans la détermination de la base imposable, ni dans celle du taux d'imposition. L'exonération est dite « avec progressivité » lorsque l'Etat de la résidence, tout en n'imposant pas les revenus étrangers, tient compte de leur existence pour déterminer le taux effectif d'imposition applicable aux revenus non exonérés. Dans cette seconde approche, un impôt fictif est d'abord calculé en tenant compte de l'ensemble des revenus du contribuable : ce premier calcul permet de connaître le taux

effectif d'imposition devant être appliqué au contribuable. Puis l'on applique à cet impôt théorique le rapport existant entre les revenus non exonérés et l'ensemble des revenus (ou, ce qui revient au même, on applique le taux effectif ainsi déterminé à une base de laquelle ont été soustraits les revenus exonérés). Cette approche est généralement retenue par les conventions fiscales conclues par la France.

En l'espèce, l'administration a appliqué cette seconde méthode. Elle a en effet tenu compte des revenus exonérés dans le calcul du revenu de référence, puis a défalqué de la contribution due compte tenu de ce revenu la part de celle-ci correspondant aux revenus étrangers exonérés.

La doctrine, si elle prévoit d'exempter de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus les revenus étrangers exonérés d'IR en vertu d'une convention fiscale bilatérale, est muette sur la méthode de cette exonération.

Le requérant déduit de ce silence, conjuguée à la mention expresse selon laquelle l'exonération concerne aussi les revenus exonérés qui sont « *pris en compte pour le calcul du taux effectif en matière d'impôt sur le revenu* », que l'exemption est intégrale.

Nous en déduisons, pour notre part, que l'instruction est ambiguë et laisse la question de la méthode d'exonération de ces revenus ouverte, sans trancher expressément et clairement entre exonération intégrale ou avec progressivité. D'autant qu'elle rappelle que les modalités d'élimination des doubles impositions prévues par les conventions fiscales s'appliquent dans les conditions de droit commun. Or les conventions franco-belges et franco-singapouriennes prévoient une exonération avec taux effectif.

Dès lors, en jugeant que les énonciations précitées de l'instruction ne préconisent pas d'exclure les revenus exonérés d'IR en France en vertu d'une convention fiscale du revenu fiscal de référence, mais seulement d'exonérer ces revenus de cette contribution, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.