

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Vous êtes saisis d'une demande d'avis portant sur les conditions d'octroi et l'étendue du crédit d'impôt prévu en faveur des résidents fiscaux français au point 3 de l'article 24 de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 en matière d'impôt sur les revenus et sur les gains du capital.

Ce paragraphe précise la manière dont les doubles impositions sont évitées en ce qui concerne la France. Son a) stipule que : *« nonobstant 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 (...) à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français »*. Le même article prévoit ensuite que, pour les revenus qui ne sont pas mentionnés au ii) de ce a), notamment pour les revenus fonciers tirés d'immeubles situés au Royaume-Uni, imposables dans cet Etat en vertu de l'article 6 de la convention, ce 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 »*.

Il s'agit d'un système de crédit d'impôt généralisé, méthode d'élimination des doubles impositions permettant d'exonérer d'impôt en France les revenus étrangers, tout en préservant la progressivité de l'impôt français, qui s'est développée depuis les années 1980 et a été introduite, à la faveur des renégociations, dans la plupart des conventions fiscales bilatérales signées par la France.

Le mécanisme fonctionne de la manière suivante. Les revenus de source britannique attribués à un résident fiscal français et imposés au Royaume-Uni, que ce soit de manière exclusive ou non, sont aussi inclus dans la base de ses revenus imposables en France. L'impôt britannique n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Cette technique permet de prendre en compte, pour asseoir l'impôt français, la capacité contributive globale du contribuable, en l'appréciant au vu de l'ensemble de ses revenus bruts, qu'ils soient de source française ou étrangère. C'est à ce revenu global qu'est appliqué le barème

d'imposition, ce qui donne, le cas échéant, son plein effet à la progressivité de l'impôt. La part de l'impôt français correspondant au revenu étranger est ensuite neutralisée par l'application d'un crédit d'impôt équivalent. Le montant du crédit d'impôt, égal à celui de l'impôt français, est indépendant du montant de l'impôt acquitté à l'étranger. En effet, le but poursuivi n'est pas de déduire de l'impôt français l'impôt déjà acquitté à l'étranger, mais, après avoir pris en compte les revenus étrangers considérés pour le calcul du taux effectif d'imposition, de les exonérer d'impôt français, indépendamment de l'impôt étranger. C'est pourquoi cette méthode est qualifiée par Bruno Gouthière, dans son ouvrage de référence sur la fiscalité internationale¹, de « faux » crédit pour impôt étranger. Conduisant en pratique à exempter d'impôt en France les revenus de source étrangère, elle traduit la volonté de la France de ne pas taxer des revenus que l'autre Etat partie dispose du droit d'imposer en vertu de la convention, sans renoncer à la progressivité de son propre impôt.

Si l'on excepte les modalités détaillées de calcul du crédit d'impôt qui vous seront aujourd'hui épargnées, cette technique d'élimination des doubles impositions a suscité des questions de deux ordres. D'un part, la méthode du crédit d'impôt généralisé suppose-t-elle que le revenu ait été effectivement imposé dans l'autre Etat ? D'autre part, de quels impôts français sont exemptés les revenus de source étrangère ? L'« impôt français correspondant à ces revenus », effacé par le crédit d'impôt, inclut-il en particulier les prélèvements sociaux comme la CSG et la CRDS ?

La présente demande d'avis vous permettra de préciser, sur ces deux points, comment mettre en œuvre ce crédit d'impôt égal à l'impôt français, dans sa déclinaison franco-britannique.

Les revenus en cause proviennent de la location par M. et Mme D... d'un bien immobilier qu'ils possèdent outre-Manche.

C'est au Royaume-Uni que l'article 6 de la convention attribue le droit d'imposer ces revenus. Les époux D... n'ont cependant pas acquitté d'impôt sur le revenu en Grande-Bretagne à raison des sommes litigieuses, leur montant, 13 000 euros environ, se situant en-dessous du seuil de recouvrement de l'impôt britannique.

Comme il leur incombait de le faire, M. et Mme D... ont également déclaré en France ces revenus de source britannique, qui ont été pris en compte pour le calcul de leur impôt sur le revenu en France, mais aussi inclus dans l'assiette des prélèvements sociaux français mis à leur charge au titre de l'année 2013.

L'administration fiscale française n'a pas estimé que l'absence d'imposition effective de leurs revenus fonciers au Royaume-Uni faisait radicalement obstacle au bénéfice du crédit d'impôt, qu'elle a accordé aux requérants à hauteur de l'impôt sur le revenu français correspondant à ces revenus. En revanche, à l'issue d'un contrôle sur pièces, elle a refusé de leur octroyer un crédit d'impôt égal au montant des prélèvements sociaux français assis sur ces revenus de source britannique, au motif qu'ils n'avaient pas été soumis à une imposition similaire en Grande-Bretagne. Estimant que le crédit d'impôt conventionnel permettait

¹ *Les impôts dans les affaires internationales*, 13e éd., § 83750 et suivants.

seulement d'effacer l'impôt sur le revenu français, mais pas les prélèvements sociaux, elle a maintenu ces derniers à leur charge, pour un montant de 1 115 euros.

Après avoir vainement réclamé le dégrèvement correspondant, M. et Mme D... ont saisi le tribunal administratif de Cergy-Pontoise. Celui-ci, avant de statuer sur leur demande, a usé de la faculté offerte par l'article L. 113-1 du CJA pour vous renvoyer six questions à tiroir, que l'on peut résumer ainsi : l'octroi du crédit d'impôt prévu au 3 de l'article 24 de la convention est-il subordonné au paiement effectif d'un impôt au Royaume-Uni sur les revenus en cause et, dans l'affirmative, doit-il s'agir d'une imposition similaire à celle applicable en France ?

Vous n'avez pas encore été amenés à trancher ces questions et elles sont par nature susceptibles de se poser dans un grand nombre de litiges. La demande d'avis est donc recevable.

Par la première question, le tribunal vous demande si les termes « nonobstant toute autre disposition de la présente convention », par lesquels débute le a) du 3 de son article 24, permettent à la France d'exclure du crédit d'impôt les contributions sociales françaises, dans la mesure où aucun impôt sur le revenu de nature équivalente n'existe au Royaume-Uni.

La réponse est clairement négative. L'expression en question ouvre à la France la faculté de prendre en compte, pour le calcul de l'impôt français, des revenus dont l'imposition est attribuée par la convention au Royaume-Uni. Elle signifie que les autres clauses de la convention, notamment les règles de détermination de l'Etat compétent pour imposer chaque catégorie de revenus, désignant le Royaume-Uni comme Etat d'imposition, ne font pas obstacle à l'inclusion de ces revenus dans la base imposable à l'impôt en France pour l'application du mécanisme d'élimination des doubles impositions.

Comme l'indique le ministre, cette expression n'a pas d'incidence sur les modalités de détermination du crédit d'impôt qui sont décrites dans la phrase suivante : ce n'est pas derrière ces termes de la convention que se trouve la réponse à la question que se pose le tribunal quant à l'inclusion des prélèvements sociaux dans le crédit d'impôt généralisé.

La deuxième question est la suivante : l'objectif visé par le crédit d'impôt généralisé, consistant à permettre à la France de préserver la progressivité de l'impôt sur le revenu, en imposant les revenus taxables en France en vertu de la convention comme si les autres revenus qui échappent à son pouvoir d'imposer y étaient également taxables, implique-t-il que le crédit d'impôt ne soit appliqué qu'aux impôts français présentant un caractère progressif ?

Le tribunal a parfaitement perçu l'objectif du crédit d'impôt en question, comme le confirme le ministre. Selon ce dernier, au cas d'espèce, le crédit d'impôt est égal à l'impôt français relatif aux revenus fonciers étrangers, ce qui efface entièrement l'imposition du revenu de source britannique en question, sans obérer la progressivité de l'impôt sur le revenu français s'agissant des autres revenus dont l'imposition est, elle, attribuée à la France.

L'objectif poursuivi ne peut toutefois conduire à retenir une lecture d'une convention internationale qui s'écarte de sa lettre. Comme vous le savez, les conventions fiscales

internationales doivent, en priorité, faire l'objet d'une interprétation littérale (30 décembre 1996, *Min. c. B...*, n° 128611, RJF 2/97 n° 158 ; 24 mai 2000, *Min. c. CRCAM Normand*, n° 209699, RJF 7-8/00 n° 974 ; 26 juillet 2006, *Sté Natexis Banques populaires*, RJF 11/06 n° 1421). Ce n'est que lorsque la lettre de la convention laisse place à l'hésitation que vous avez recours à des méthodes d'interprétation subsidiaires inspirées de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 et que vous interprétez les stipulations obscures de la convention fiscale à la lumière notamment de leur objet et de leur but, comme l'indique votre décision de Plénière *G...* du 11 avril 2014, au Rec. (n° 362237, RJF 7/14 n° 718).

Or, comme le reconnaît le ministre, aucune des mentions du i) du a) du 3 de l'article 24 de la convention ne permet de restreindre le crédit d'impôt qu'elles prévoient aux seuls impôts progressifs français, donc d'en exclure les prélèvements sociaux à taux proportionnel.

Au contraire, le b) du 3 de cet article, qui définit ce qu'il faut entendre par le « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus », auquel est égal le crédit d'impôt visé au a), envisage expressément les modalités de calcul de ce crédit d'impôt selon que l'impôt français qu'il couvre est proportionnel ou progressif. Le crédit d'impôt conventionnel peut donc rembourser au contribuable les impôts français aussi bien proportionnels que progressifs auxquels seraient soumis les revenus étrangers considérés s'ils étaient imposables en France.

Il convient de répondre à la deuxième question par la négative, ce qui rend la question suivante sans objet.

La quatrième question peut être énoncée de la manière suivante : le bénéfice du crédit d'impôt est-il subordonné à la preuve par le contribuable intéressé qu'il a effectivement acquitté un impôt sur le revenu au Royaume-Uni à raison de ses revenus de source britannique, notamment fonciers, visés au i) du a) du 3 de l'article 24 ? C'est la question centrale, et la plus délicate, de la demande d'avis.

Nous ne saurions mieux dire que Bruno Gouthière qui explique que, dans la mesure où cette méthode du « faux crédit d'impôt » est l'équivalent d'une exonération prenant techniquement une autre forme, il est logique que son application ne soit pas subordonnée à une condition d'imposition effective du revenu à l'étranger, sauf si la convention en dispose autrement. Le crédit d'impôt s'applique, en principe, même en cas d'exonération du revenu dans le pays de la source (voir *Les impôts dans les affaires internationales*, 13e édition, n° 83790).

C'est la solution que vous avez retenue dans votre décision *Min. c. C...* du 29 juin 2011 à propos de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 (n° 320263, RJF 10/11 n° 1084, aux conclusions d'E. Cortot-Boucher, BDCF 2011 n° 118). Selon le même mécanisme, son article 24 institue au profit des résidents de France un crédit d'impôt égal à l'impôt français correspondant aux revenus imposables aux Etats-Unis, en contrepartie du droit reconnu à la France d'intégrer, dans l'assiette de l'impôt sur le revenu en France, le montant des revenus imposables aux Etats-Unis en vertu des autres stipulations de la convention, comme les salaires qu'y perçoit un résident français. Vous avez jugé que le droit au bénéfice de ce crédit d'impôt à raison des salaires de source américaine, perçus par un

résident français et imposables aux Etats-Unis, n'est pas subordonné à la condition que les revenus en cause aient été effectivement imposés aux Etats-Unis.

La convention franco-britannique est toutefois rédigée différemment. Alors que la convention franco-américaine ne comporte aucune réserve de cette nature, celle qui vous est soumise stipule que si les revenus imposables au Royaume-Uni ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, c'est à la « *condition que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume-Uni à raison de ces revenus* ». On retrouve une condition similaire dans la convention franco-suisse, dans sa rédaction issue de l'avenant de 1997 (article 25 A paragraphe 1 a)), ou dans celle qui lie la France au Botswana en date du 15 avril 1999. Nous observons que la convention franco-allemande a été modifiée par l'avenant du 31 mars 2015 pour introduire une condition identique, qui s'applique notamment aux revenus fonciers de source allemande (cf le bb) du a) du 2 de l'article 20 de la convention). Cette évolution récente ne doit pas rester sans conséquence ; il vous faut donner une portée à cette différence de rédaction. Mais laquelle ?

Les expressions « assujetti à l'impôt » ou « soumis à l'impôt » n'ont pas, dans les conventions fiscales, un sens univoque. Votre décision du 27 juillet 2012, *Min. c. R...*, aux T. (n° 337656, 337810, aux conclusions de Frédéric Aladjidi) en fournit une illustration à propos, justement, de la convention franco-britannique.

Vous y avez interprété les termes « assujetti à l'impôt » de manière différente selon qu'ils concernaient la définition de la résidence fiscale à l'article 3§1 de la convention, ou le droit à restitution de l'avoir fiscal à son article 9§7. Dans le premier cas, la définition de la qualité de résident fiscal appelait une analyse de la situation globale du contribuable, tenant compte des particularités du régime dit de « remittance basis » qui conduit à reporter l'imposition des revenus de source étrangère à l'année au cours de laquelle ils sont rapatriés ou utilisés au Royaume-Uni. C'est pourquoi vous n'avez pas restreint la notion d'assujettissement à l'impôt au paiement effectif de l'Income Tax britannique pour un revenu donné et au titre d'une année donnée : un contribuable est « assujetti à l'impôt » au sens de l'article 3 de la convention et est résident britannique dès lors qu'il n'est pas exclu qu'il puisse y être taxé sur des revenus de source étrangère.

En revanche, il était logique d'interpréter de manière plus concrète la clause relative au droit à restitution de l'avoir fiscal, dont l'objet est d'éliminer une double imposition économique des dividendes : vous avez ainsi subordonné le bénéfice de l'avoir fiscal à la soumission effective à l'Income Tax, plus précisément à la condition qu'il soit effectivement compris dans la base de l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni.

Dans l'un et l'autre cas, la condition de soumission à l'impôt suppose que le contribuable n'en soit pas exonéré de manière générale et durable. Il nous semble possible d'appliquer ce critère d'absence d'exonération totale, plus petit dénominateur commun des deux conceptions de l'assujettissement à l'impôt admis pour la convention franco-britannique par la décision *R...*, pour interpréter l'article 24 de cette convention. Ce critère est également assez proche de celui que vous avez utilisé pour définir la notion de résident au sens de la convention franco-allemande dans votre décision du 9 novembre 2015, *LHV*, aux T. (n° 370054), s'agissant de personnes morales, en exigeant qu'elles ne soient pas exonérées à

raison de leur statut ou de leur activité pour leur reconnaître la qualité de résident. L'exigence d'absence d'exonération des revenus en cause est cohérente avec l'objectif du crédit d'impôt qui nous intéresse : son but étant d'éliminer une double imposition, il est logique que son application suppose que cette situation de double imposition soit légalement possible, c'est-à-dire que les revenus en question ne soient pas exonérés dans l'Etat de la source.

Faut-il, en outre, que ces revenus aient effectivement supporté un impôt au Royaume-Uni pour ouvrir droit au crédit d'impôt français ? Nous ne le pensons pas.

Cette interprétation plus stricte de la notion de soumission à l'impôt s'écarterait davantage de la règle par défaut, qui est celle de l'octroi du « faux crédit d'impôt » sans condition d'imposition effective du revenu à l'étranger, sans que cette exigence ressorte de la lettre de l'article 24 § 3 a).

2^e argument : force est de constater, par contraste, que lorsque la convention franco-britannique entend exiger le paiement effectif d'un impôt, elle le dit expressément. Ainsi, le c) du 3 du même article 24 précise que l'expression « montant de l'impôt payé au Royaume-Uni » qui sert au calcul d'un véritable crédit d'impôt étranger imputé sur l'impôt français, pour d'autres catégories de revenus, désigne le montant de l'impôt du Royaume-Uni effectivement supporté à titre définitif à raison des revenus considérés.

Enfin, le ministre lui-même ne va pas aussi loin, ce qui achève de nous convaincre. Il ne soutient pas que la condition de soumission à l'impôt prévue au a) du 3 de l'article 24 impliquerait que le contribuable ait effectivement payé un impôt sur ses revenus fonciers au Royaume-Uni. Il vous explique que cette clause vise seulement à éviter une double exonération. Selon lui, l'expression « soumis à l'impôt » désigne la situation d'un revenu effectivement compris dans la base de l'impôt sur le revenu du contribuable dans l'Etat de la source. En d'autres termes, pour générer un droit à crédit d'impôt à raison du montant d'impôt auxquels ils auraient été soumis en France, il suffit que les revenus considérés entrent dans le champ de l'impôt britannique et ne bénéficient pas d'une mesure d'exonération générale au Royaume-Uni. Ainsi, au cas présent, il n'y aurait pas lieu de s'arrêter au fait que les revenus fonciers des époux D... n'ont pas été effectivement imposés en 2013 au Royaume-Uni compte tenu de la faiblesse de leur montant. Nous vous invitons à confirmer cette approche dans votre réponse à la demande d'avis.

Le ministre estime toutefois que cette condition n'est satisfaite que si les revenus en cause sont pris en compte dans la base imposable d'un impôt britannique équivalent ou similaire à l'impôt français sur lequel le crédit d'impôt est destiné à s'imputer. Il défend une approche du crédit d'impôt « tunnalisée » par catégorie d'imposition. Ainsi, aucun crédit d'impôt sur les contributions sociales françaises ne pourrait être accordé à un résident de France percevant des revenus de source britannique, quand bien même il serait établi que l'intéressé a effectivement acquitté l'impôt sur le revenu du Royaume-Uni à raison de ces revenus, dès lors que cet impôt n'est pas similaire aux prélèvements sociaux français.

Cette question a divisé les juges du fond. Le ministre se fait l'écho de la solution, qualifiée de constructive par le commentaire de pied d'arrêt à la RJF, retenue par la cour administrative d'appel de Nantes, aux conclusions contraires de son rapporteur public, dans

des arrêts *Barry* du 19 janvier 2017 (n° 15NT02397, RJF 2017 n° 363), et *Marks* du 17 mai 2018 (n° 16NT02719). La cour a jugé qu'en égard à la finalité de la convention franco-britannique, conclue en vue d'éviter les doubles impositions, un résident fiscal français ne peut prétendre bénéficier d'un crédit d'impôt égal au montant de la CSG assise sur ses revenus d'origine britannique au motif qu'il n'a pas été imposé au Royaume-Uni au titre d'un impôt similaire ou équivalent, assis sur la même base. Le TA de Bordeaux a en revanche retenu une lecture moins restrictive du crédit d'impôt, en admettant que le montant du crédit d'impôt auquel avait droit une résidente de France à raison de ses pensions de source britannique incluait non seulement l'impôt sur le revenu mais aussi la CSG et la CRDS assises sur ces pensions (*Mme Oxley*, 5 octobre 2017, n° 1604458).

Nous nous séparons nettement sur ce point de la thèse du ministre, qui n'est pas compatible avec la lettre de la convention, ni d'ailleurs avec sa propre doctrine.

Fait suffisamment rare pour être relevé, en vertu de l'article 2 § 1 b) de la convention, la CSG et la CRDS font expressément partie de l'« impôt français » au sens de cette convention. Dès lors que le crédit d'impôt prévu au ii) du a) du 3 de l'article 24 est égal au montant de l'impôt français ainsi défini, il comprend nécessairement la CSG et la CRDS. En outre, aucune stipulation de la convention ne subordonne le bénéfice du crédit d'impôt à la condition que les revenus de source étrangère soient soumis à un impôt équivalent ou similaire à l'impôt français. Il faut seulement que ces revenus aient été soumis « à l'impôt du Royaume-Uni », c'est-à-dire à l'une des impositions, dont l'Income Tax, énumérées à l'article 2 § 1 de la convention comme constituant indistinctement « l'impôt du Royaume-Uni » au sens de la convention. Par conséquent, l'absence au Royaume-Uni d'impôts équivalents aux prélèvements sociaux français ne saurait justifier qu'aucun crédit d'impôt ne soit accordé au titre de la CSG et de la CRDS calculés sur les revenus britanniques concernés (voyez, sur ce point, l'analyse de Bruno Gouthière, op. cit., n° 83780).

En le précisant, vous ne devriez pas beaucoup surprendre l'administration qui, en sens inverse, lorsque les conventions sont silencieuses sur ce point, affirme dans sa doctrine que la CSG et la CRDS doivent être assimilées à l'impôt sur le revenu et que les personnes physiques domiciliées fiscalement hors de France sont fondées à demander à leur Etat de résidence l'imputation de ces prélèvements sociaux sur l'impôt acquitté localement dans les conditions prévues par la convention applicable (BOI-INT-DG-20-20-100 n° 110, 3 juin 2016).

La quatrième question du tribunal appelant une réponse nuancée, mais tout de même négative, la cinquième question devient sans objet.

La réponse à la dernière question découle quant à elle de ce qui vient d'être dit : la condition de soumission des revenus litigieux à l'impôt du Royaume-Uni posée par la convention doit être regardée comme satisfaite s'il est établi que le contribuable a déclaré ces revenus pour l'assiette de l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni parce qu'ils entraient dans les bases de cet impôt, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'il n'aurait effectivement acquitté dans cet Etat aucun impôt à raison de ces revenus.

C'est en ce sens que nous vous proposons de répondre à cette demande d'avis.

