

Exemple d'application.

1. Monsieur A est salarié. Messieurs B et C sont travailleurs indépendants. Tous trois ont un revenu professionnel annuel de 100.000 euros. La seule différence entre B et C est que C a une partie de ses revenus nets (40.000 €) imposables sur 125 % de leur montant. Tous trois sont célibataires et versent une pension alimentaire de 10.000 €. On distinguera dans chaque cas deux variantes suivant qu'ils ont ou n'ont pas un enfant à charge et ont droit, dans ce dernier cas, à une réduction d'impôt pour parent isolé.

Situation de Monsieur A

Traitements et salaires :	100.000 €
Déduction pour frais professionnels : 10 % plafonné à 12.000 €	
Revenu brut global (RbG) :	90.000 €
Charges déductibles :	10.000 €
Revenu net global imposable :	80.000 €
Impôt calculé en application du barème (IR1) :	<u>19.442 €</u>
(soit un taux moyen d'imposition de 24,30 %)	
Réduction pour parent isolé :	4.040 €
Impôt net à payer (IR2) :	15.402 €
(soit un taux moyen d'imposition de 19.25 %)	

Situation de Monsieur B

Bénéfices non commerciaux :	100.000 €
Revenu brut global (RbG) :	100.000 €
Charges déductibles :	10.000 €
Revenu net global imposable :	90.000 €
Impôt calculé en application du barème (IR1) :	<u>23.542 €</u>
(soit un taux moyen d'imposition de 26,16 %)	
Réduction pour parent isolé :	4.040 €
Impôt net à payer (IR2) :	19.502 €
(soit un taux moyen d'imposition de 21.67 %)	

Situation de Monsieur C

Bénéfices non commerciaux :	100.000 €
dont – 40.000 imposables sur 50.000 €	
– 60.000 imposables sur 60.000 €	
Revenu brut global (RbG) :	110.000 €
Charges déductibles :	10.000 €
Revenu net global imposable :	100.000 €
Impôt calculé en application du barème (IR1) :	<u>27.642 €</u>
(soit un taux moyen d'imposition de 27,64 %)	
Réduction pour parent isolé :	4.040 €
Impôt net à payer (IR2) :	23.602 €
(soit un taux moyen d'imposition de 23.60 %)	

2. Si l'on suppose maintenant que chacun des contribuables reçoit 40 % de ses revenus de source allemande soit 40.000 €, alors l'impôt en Allemagne est d'environ

- Pour Monsieur A : Lohnsteuer au taux de 16,69 % soit 6.676 € plus la surcharge de 5,5 % soit 367 € et, au total 7.043 € (soit un taux moyen d'imposition d'environ 17,6 %)
- Pour Messieurs B et C : impôt sur le revenu au taux effectif moyen d'environ 30 % soit, 12.018 € plus la surcharge de 5,5% soit 661 € et, au total 12.679 € (soit un taux moyen d'imposition d'environ 31,7 %)

3. Élimination de la double imposition

Dès lors que la France a conclu avec l'Allemagne une convention fiscale en vue d'éliminer la double imposition, la cotisation de ces contribuables, calculée selon les conditions de droit commun exposées au §1 plus haut, fera l'objet d'une réduction par l'octroi d'un crédit d'impôt.

La réglementation française, telle qu'elle résulte notamment de la convention entre la France et l'Allemagne, permet de prendre en compte, au moyen d'un crédit d'impôt, l'imposition acquittée hors de France. Le mode de calcul du crédit d'impôt octroyé selon la méthode dite de l'imputation est déterminé selon la formule suivante :

$$CI = IR \times \frac{RcnE}{RbG}$$

CI = crédit d'impôt ;

IR = impôt sur le revenu dû au titre du revenu net global ;

RcnE = revenu catégoriel net de source étrangère (après, le cas échéant, déduction des 10 % de frais professionnels) ;

RbG = revenu brut global, constitué de la somme des revenus catégoriels nets mondiaux du foyer fiscal.

Ainsi, en application de cette méthode, le crédit d'impôt est égal à :

Impôt sur le revenu X revenu étranger (déduction des 10 % compris)
revenu brut global

4. Appliquée aux exemples chiffrés du 1, cette formule détermine les crédits d'impôt et montants d'impôt net suivants :

(a) Crédit d'impôt français

Monsieur A1 : $19.442 \times 36.000/90.000 = \underline{7.777\text{€}}$ (soit 21,6 % de 36.000 €)

Monsieur A2 : $15.402 \times 36/90 = \underline{6.161\text{€}}$ (soit 17,1 % de 36.000 €)

(différence de 1.616 € = 40 % x 4.040 €)

Monsieur B1 : $23.542 \times 40/100 = \underline{9.417\text{€}}$ (soit 23,54 % de 40.000 €)

Monsieur B2 : $19.502 \times 40/100 = \underline{7.808\text{€}}$ (soit 19,52 % de 40.000 €)

(soit, ici encore, une différence de 1.616 € = 40 % x 4.040 €)

Monsieur C1 : $27.642 \times 50/110 = \underline{12.565\text{€}}$

Monsieur C2 : $23.602 \times 50/110 = \underline{10.728\text{€}}$

(soit une différence de 1.837 € = 50/110 x 4.040 €)

(b) Ainsi l'impôt net dû en France ressort à :

Monsieur A - IR1 : $19.442 - 7.777 = \mathbf{11.665 \text{ €}}$

Monsieur A - IR2 : $15.402 - 6.161 = \mathbf{9.241 \text{ €}}$

Monsieur B - IR1 : $23.542 - 9.417 = \mathbf{14.125 \text{ €}}$

Monsieur B - IR2 : $19.502 - 7.808 = \mathbf{11.694 \text{ €}}$

Monsieur C - IR1 : $27.642 - 12.565 = \mathbf{15.077 \text{ €}}$

Monsieur C - IR2 : $23.602 - 10.728 = \mathbf{12.874 \text{ €}}$

5. On constate que, selon les cas, le crédit d'impôt alloué en France est :

- soit marginalement supérieur à l'impôt dû en Allemagne lorsque le contribuable est salarié sans enfant, du fait que l'impôt allemand est perçu à un taux (17,6 %) inférieur au taux moyen d'imposition en France (24,3 %).
- soit inférieur à l'impôt dû en Allemagne lorsque le contribuable est un travailleur indépendant car l'impôt allemand est perçu à un taux (31,65 %) supérieur au taux moyen d'imposition en France (26,16 % ou 27,64 %).

Cette différence provient de l'application distributive des législations allemande et française respectivement compétentes, conformément à la jurisprudence *Gilly* (C-336/96 du 12 mai 1998).

6. En revanche, **dans tous les cas, le crédit d'impôt** calculé selon la formule préconisée par l'administration des impôts française est **toujours inférieur à l'impôt français sur les revenus de source allemande imposables** en France, savoir :

- A - $36.000 \times 24,30 \% = 8.749 > 7.777 > 6.161$
- B - $40.000 \times 26,16 \% = 10.463 > 9.417 > 7.808$
- C - $50.000 \times 27,64 \% = 13.821 > 12.565 > 10.728$

7. On constate que l'insuffisance du crédit d'impôt par rapport à l'impôt français sur les revenus de source allemande résulte d'un premier élément, commun aux 6 situations examinées, à savoir une partie de la pension alimentaire égale à la proportion des revenus imposables en Allemagne sur le revenu brut global :

- A - $10.000 \times 40/100 = 4.000$ soit, au taux de 24,3 % = 972 € = 8.749 – 7.777
- B - $10.000 \times 40/100 = 4.000$ soit, au taux de 26,16 % = 1.046 € = 10.463 – 9.417
- C - $10.000 \times 50/110 = 4.545$ soit, au taux de 27,64 % = 1.256 € = 13.821 – 12.565

Ce calcul résulte de la formule adoptée par le Conseil d'État français dans sa décision *de Turckheim* du 26 juillet 2011 (n° 308679 et 308674, *Dr. fisc.* 41/11 comm. 558).

Le calcul préconisé par l'administration française est marginalement différent de celui retenu par le Conseil d'État en ce que l'administration ajoute le montant de la pension alimentaire au dénominateur de la fraction, calculée non pas sur le revenu net global auquel s'applique le barème, cependant que le Conseil d'État déduit une quote-part de la pension du revenu du numérateur égal au revenu professionnel imposable en Allemagne (en ce sens *Obs. Bruno Gouthière au FR 39/11 p. 9*). L'écart marginal, de l'ordre de 1 € dans les exemples ci-dessus, peut être négligé.

Ce premier élément de la différence équivaut à proratiser la déduction de la pension alimentaire au lieu de la déduire intégralement comme le prescrit la jurisprudence *de Groot* (C-385/00 du 12 décembre 2002) et *Beker* (C-168/11 du 28 février 2013).

À ce titre déjà, la solution appliquée par la France – que ce soit celle du Conseil d'État ou celle de l'administration fiscale – est incompatible avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

8. Le deuxième élément, commun aux 3 situations dans lesquelles le contribuable, parent isolé, a la charge d'un enfant, découle de la proratisation de la réduction d'impôt pour charges de famille.

En effet, la réduction d'impôt applicable à un parent isolé, soit 4.040 €, est diminuée à proportion des revenus de source allemande par rapport au revenu global brut.

- A – IR2 : $4.040 \times 40/100 = 1.616 \text{ €} = 7.777 - 6.161$
- B – IR2 : $4.040 \times 40/100 = 1.616 \text{ €} = 9.417 - 7.808$
- C – IR2 : $4.040 \times 50/110 = 1.836 \text{ €} = 12.565 - 10.728$

Ici encore, la méthode employée par l'administration française des impôts – qui consiste à calculer le crédit d'impôt, non pas sur la base de l'impôt résultant du barème légal, mais sur l'impôt après déduction de la réduction pour charge de famille – aboutit à une solution contraire à la jurisprudence *de Groot* et *Beker*.

L'exemple chiffré qui précède a été déterminé sur le cas d'un parent isolé mais il est transposable à toutes les situations de famille, y compris celle de couples mariés ayant des enfants à charge. Cela a été constaté par un jugement du Tribunal administratif de Paris (12 février 2010, n° 05.18891, *Loy, Jurisdata n° 2010-031200*) à la

suite duquel l'administration française a maintenu sa pratique contestable.

9. Le troisième élément de discrimination des revenus de source allemande est relatif à la majoration de 25 % appliquée aux revenus de source allemande dans le cas du contribuable qui passe alors de la situation B à la situation C.

On constate que cette majoration augmente l'impôt résultant de l'application du barème par rapport à la situation identique au contribuable B de 4.100 € sur le revenu global soit le taux marginal de 41 %.

Cette augmentation de 4.100 € est la somme de 4 éléments dont 3 ont déjà été vus aux points précédents :

- 1° elle accroît l'impôt de 13.821 € - 10.463 € = 3.358 € sur les revenus de source allemande.
- 2° elle réduit l'effet de la déduction de la pension alimentaire de 1.256 € - 1.046 € = 210 €
- 3° elle réduit l'effet de la réduction pour charges de famille de 1.836 € - 1.616 € = 220 €

On constate qu'elle engendre aussi une augmentation l'imposition des revenus de source française de 312 € résultant de l'augmentation du taux moyen d'imposition de 26,16 % à 27,64 %.

Lorsque le contribuable est assujéti à la contribution spéciale sur les hauts revenus, déterminée sur le revenu fiscal dit de référence, lequel inclut la majoration de 25 %, la surimposition des revenus de source française est encore accrue.

Sur ces deux derniers points, le contribuable est, à l'évidence, plus mal traité du fait qu'il perçoit des revenus professionnels de source allemande – exclus de l'abattement pour adhésion à une association ou un centre de gestion agréé par l'administration française – que si tous ses revenus professionnels avaient été de source française et soumis au visa d'une association agréée.

Cette discrimination aussi est contraire au droit de l'Union Européenne.

10. En résumé, la seule méthode pour éviter la double imposition qui soit conforme au droit de l'Union Européenne et à la jurisprudence précitée de la CJUE est équivalente à l'exonération des revenus de source allemande avec application du barème sur le revenu net global imposable, à savoir un crédit d'impôt égal à l'impôt français – calculé aux taux moyen d'imposition en France résultant du barème (avant réduction d'impôt pour charges de famille et autres) appliqué au montant des revenus de source allemande qui sont imposables en France, à savoir :

- A - $36.000 \times 24,30 \% = 8.749 \text{ €}$, à déduire de 19.442 € ou de 15.402 € selon les cas, soit un impôt net de 10.693 € ou 6.653 €
- B et C $40.000 \times 26,16 \% = 10.463$, à déduire de 23.542 € ou de 19.502 € selon les cas, soit un impôt net de 13.079 € ou 9.039 €

11. Même ainsi rectifiée dans son application, cette méthode reste moins favorable que celle de l'exonération avec application du tarif progressif sur le revenu global dans certaines situations - non illustrées par l'exemple chiffré – et notamment celles où le contribuable réalise un déficit en France ou supporte des dépenses déductibles du revenu global excédant son revenu de source française.

Dans le régime de l'exonération des revenus étrangers, le déficit – catégoriel ou global selon les cas – est reportable sur les revenus positifs des années ultérieures selon les règles de droit commun applicables en France aux contribuables qui tirent tous leurs revenus de source française.

En revanche, dans le régime du crédit d'impôt égal à l'impôt français, l'administration considère :

- d'une part, que faute de revenu global net imposable en France, aucun impôt n'est dû au titre de l'année de réalisation des revenus de sorte qu'aucun crédit d'impôt n'a lieu de s'appliquer à raison des revenus positifs de source allemande ou, plus généralement, étrangère ;
- d'autre part, bien que n'ayant ouvert droit à aucun crédit d'impôt effectif en France, les revenus de source allemande (ou plus généralement étrangère) viennent réduire le montant du déficit reportable sur les années ultérieures ; de sorte qu'ils deviennent imposables à ce titre en France sans aucun crédit d'impôt.

Pour reprendre l'exemple chiffré du contribuable B imaginons qu'au titre de l'exercice antérieur (N-1), celui-ci ait eu :

- des revenus professionnels positifs en provenance d'Allemagne de 40.000 €, comme en année N dans l'exemple précédent ;
- mais un déficit professionnel en France de 50.000 € ;
- tout en payant la même pension alimentaire de 10.000 € chaque année.

Situation de Monsieur B'

	Année N-1	Année N
Revenu professionnel de source allemande	40.000	40.000
Revenu professionnel de source française	(50.000)	60.000
Revenu brut global (RbG)	(10.000)	100.000
Charges déductibles	(10.000)	(10.000)
Déficit reporté	—	(20.000)
Revenu net global imposable	(20.000)	70.000
Impôt brut résultant du barème (IR1)	- 0 -	15.434
Taux moyen d'imposition	- 0 -	22,05 %
Déficit reportable	(20.000)	—
Crédit d'impôt sur revenus allemands de l'année N	- 0 -	(8.819)
Impôt net dû en France (IR2)	- 0 -	6.615

On constate que le contribuable est imposé, au titre de l'année N, sur le montant de 70.000 € qui est la somme algébrique sur les deux années de ses revenus de source allemande (40.000 + 40.000 = 80.000 €) et de ses revenus de source française (60.000 – 50.000 = 10.000 €) sous déduction des pensions alimentaires (10.000 + 10.000 = 20.000 €). Cependant il ne bénéficie de crédit d'impôt pour ses revenus de source allemande qu'au titre d'une année sur deux.

Et encore ce crédit d'impôt est-il réduit à proportion du déficit de 20.000 € reporté de l'année N-1 sur l'année N.

Ainsi la double imposition économique du revenu de source allemande (ou plus généralement étrangère) est réalisée au titre de l'exercice ultérieur sans aucune atténuation ou, dans d'autres hypothèses, avec une atténuation limitée, contrairement à la situation d'un contribuable français qui tirerait tous des revenus de source française.

En tant qu'il fait prévaloir l'annualité de l'impôt sur le revenu pour refuser tout droit à l'imputation d'un crédit d'impôt à raison des revenus de source étrangère lors d'un exercice fiscal postérieur à celui de la réalisation de ces revenus – y compris lorsque les revenus de source étrangère réalisés au titre d'une année entrent en compte pour la détermination du revenu net imposable et de l'impôt dû au titre d'une année ultérieure – le régime fiscal du "crédit d'impôt égal à l'impôt français" comporte une autre discrimination contraire au droit de l'Union Européenne.

12. La pratique française est encore contestable au regard du droit de l'Union Européenne dans le cas où le contribuable bénéficie, au titre d'une année donnée, d'une réduction d'impôt pour investissement outre-mer prévue par l'article 199 *undecies* B du CGI et autorisée par la Commission Européenne au titre des aides d'État pour les régions ultrapériphériques.

Ce cas est illustré par une affaire pendante devant la Cour administrative d'appel de Paris (n° 12PA04303) sur

l'appel d'un jugement du Tribunal administratif de Paris du 23 octobre 23012.

Il peut être résumé par l'exemple chiffré suivant en reprenant, pour deux années successives, les données du contribuable B et en supposant en outre que ce dernier a fait au titre de l'année N-1 un investissement outre-mer ouvrant droit à une réduction d'impôt de 20.000 €, reportable et, le cas échéant remboursable.

Situation de Monsieur B''

	Année N-1	Année N
Revenus professionnels de source allemande	40.000	40.000
Revenus professionnels de source française	60.000	60.000
Revenu brut global (RbG)	100.000	100.000
Pension alimentaire	(10.000)	(10.000)
Revenu net global	90.000	90.000
Impôt brut résultant du barème (IR1)	23.542	23.542
Taux moyen d'imposition	26,16 %	26,16 %
Crédit d'impôt pour revenu de source allemande	(10.463)	(10.463)
Impôt net (IR2)	<u>13.079</u>	<u>13.079</u>
Réduction d'impôt pour investissement outre-mer	(13.079)	(6.921)
Impôt net dû (IR3)	- 0 -	6.158

L'administration, suivie en cela par le Tribunal administratif et soutenue en appel par le mémoire en défense déposé par le Ministre le 30 avril 2013 soutient en substance que la réduction d'impôt pour investissement outre-mer de 20.000 €, bien que reportable et remboursable, s'imputerait par priorité sur l'impôt résultant de l'application du barème soit 23.542 € de sorte qu'il n'en resterait rien. Le crédit d'impôt sur les revenus de source allemande serait imputé sur le solde de l'impôt dû, soit 3.542 €, et l'excédent, soit 6.921 €, serait perdu.

En conséquence, selon la thèse du Ministre suivie par le Tribunal administratif, l'impôt serait calculé de la façon suivante :

	Année N-1	Année N
Impôt résultant de l'application du barème (IR1)	23.542	23.542
Réduction d'impôts pour investissement outre-mer	(20.000)	- 0 -
Crédit d'impôt pour revenu de source allemande	(3.542)	(9.417)
Impôt net dû	- 0 -	14.125

On constate ainsi :

- non seulement que l'administration applique la méthode de calcul critiquée au point 7 ci-dessus, soit la différence de 1.046 € déjà signalée ;

- mais en outre que ce mode d'imputation conduit à priver le contribuable :
 - d'une partie du crédit d'impôt sur ses revenus de source allemande égale à $10.463 - 3.542 = 6.921$ €
 - ou, ce qui revient au même, du report sur l'année N du solde de sa créance de réduction d'impôt pour investissement outre-mer égal à 20.000 € - 13.079 € = 6.921 €.

À ce titre encore l'exemple chiffré proposé par l'administration française était incomplet et mérite d'être complété.

Il résulte des principes dont s'inspire la jurisprudence *de Groot* et *Beker* que les avantages fiscaux correspondant à des aides de l'État autorisées par la Commission Européenne doivent s'appliquer intégralement dans l'État membre qui les accorde sans possibilité de déduction (ou de proratisation) à raison des revenus professionnels – voire autres - du contribuable ayant leur source dans un ou plusieurs autres États membres ou parties à l'Accord sur l'Espace économique européen.

13. Les compléments qui précèdent ne prétendent pas être exhaustifs. Il n'est pas exclu que la méthode du "crédit d'impôt égal à l'impôt français" et celle de son calcul aient d'autres implications discriminatoires par rapport à la situation d'un contribuable qui percevrait les mêmes revenus de source française.