

Références

CAA de LYON

N° 17LY02151

Inédit au recueil Lebon

2ème chambre - formation à 3

M. BOURRACHOT, président
Mme Camille VINET, rapporteur
M. VALLECCHIA, rapporteur public
ARBOR TOURNOUD PIGNIER WOLF, avocat

lecture du mardi 8 janvier 2019

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Texte intégral

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

M. et Mme C... ont demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2010, 2011 et 2012, ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1500076 du 2 février 2017, le tribunal administratif de Grenoble a fait droit à leur demande.

Procédure devant la cour

Par un recours et un mémoire, enregistrés le 30 mai 2017 et le 18 septembre 2017, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Grenoble du 2 février 2017 ;

2°) de remettre à la charge de M. et Mme C... ces impositions et pénalités.

Le ministre de l'action et des comptes publics soutient que :

- les revenus fonciers de source allemande perçus par les contribuables sont exonérés d'imposition en France compte tenu du bénéfice d'un crédit d'impôt éliminant la double imposition ;
- les modalités de calcul du crédit d'impôt n'aboutissent pas à l'application d'un taux d'imposition supérieur à celui qui serait appliqué si les immeubles étaient situés en France ;
- l'impossibilité d'imputer les déficits provenant de biens immobiliers situés en Allemagne pour le calcul du crédit d'impôt n'est pas contraire à la liberté d'établissement prévue à l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne, ni à la libre circulation des capitaux prévue à l'article 56 du même traité, dès lors qu'elle résulte de la convention franco-allemande destinée à faire obstacle aux doubles impositions et ne conduit pas à une imposition des contribuables supérieure à celle qui aurait été la leur si les immeubles litigieux avaient été situés en France ;
- M. et Mme C... n'ont subi aucune discrimination, leur imposition étant inférieure à ce qu'elle aurait été si leurs biens immobiliers avaient été situés en France ;
- les jurisprudences de la Cour de justice de l'Union européenne citées par les contribuables ne sont pas applicables à leur cas de figure ;
- la réponse aux observations du contribuable est suffisamment motivée.

Par un mémoire en défense enregistré le 21 juillet 2017, M. et Mme C..., représentés par Me D..., concluent au rejet du recours du ministre et à ce que la somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre des frais exposés par eux dans l'instance et non compris dans les dépens en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

M. et Mme C... soutiennent que :

- les déficits catégoriels sont bien imputables au regard du droit interne sur le revenu global d'un résident français, qu'ils soient de source française ou étrangère ;
- en l'absence de stipulations expresses de la convention fiscale franco-allemande prévoyant l'imputation de déficits de source étrangère dans le cadre de l'élimination de la double imposition, cette imputation, ainsi que l'a jugé à bon droit le tribunal, était possible ;
- sont bien fondées à solliciter l'imputation de déficits fonciers de source allemande sur leurs revenus imposables en France en vertu de l'article 56 du Traité de l'Union européenne devenu l'article 63 du TFUE qui vise à proscrire les restrictions aux mouvements de capitaux ;

- la méthode du crédit d'impôt généralisé est moins favorable que celle du taux effectif, retenu par certaines conventions bilatérales, ce qui est contraire à l'article 63 du TFUE ;
- ils payent plus d'impôt du fait que si leur biens étaient tous situés en France ;
- la réponse de l'administration à leurs observations circonstanciées est insuffisamment motivée.

Un mémoire présenté par M. et Mme C... a été enregistré le 3 décembre 2018 mais n'a pas été communiqué en application de l'article R. 611-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le traité instituant la Communauté européenne, devenu traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la convention fiscale du 21 juillet 1959 conclue entre la France et l'Allemagne en matière d'impôts sur le revenu ;
- les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes du 18 juillet 2007, Lakebrink (C-182/06) et du 15 octobre 2009 Grundstücksgemeinschaft Busley et Cibrian Fernandez (C-35/08) ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme B..., première conseillère,
- et les conclusions de M. Vallecchia, rapporteur public ;

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme C..., qui résident en France, sont propriétaires d'immeubles loués situés en Allemagne, qui ont généré en 2010 un déficit foncier de 26 232 euros. Ils ont déclaré en France ce déficit qui a été déduit de leur revenu global à hauteur de 10 700 euros en 2010 et imputé le solde sur leurs revenus fonciers des années 2011 et 2012. A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a remis en cause l'imputation de ces déficits. M. et Mme C... ont saisi le tribunal administratif de Grenoble d'une demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2010, 2011 et 2012. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel du jugement par lequel le tribunal administratif a fait droit à leur demande.

2. En application de l'article 4 A du code général des impôts, les contribuables domiciliés fiscalement en France sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus de source française et étrangère, sous réserve de l'application des conventions internationales. Aux termes du 2. de l'article 13 du même code : " Le revenu global net annuel servant de base à l'impôt sur le revenu est déterminé en totalisant les bénéfices ou revenus nets visés aux I à VII bis de la 1re sous-section de la présente section, compte tenu, le cas échéant, du montant des déficits visés aux I et I bis de l'article 156 (...). Aux termes de l'article 156 du code général des impôts : " L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction : I. du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus ; si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement. Toutefois, n'est pas autorisée l'imputation : (...) 3° Des déficits fonciers, lesquels s'imputent exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes ; (...) L'imputation exclusive sur les revenus fonciers n'est pas non plus applicable aux déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt. L'imputation est limitée à 10 700 euros. La fraction du déficit supérieure à 10 700 euros et la fraction du déficit non imputable résultant des intérêts d'emprunt sont déduites dans les conditions prévues au premier alinéa. (...) ". Aux termes du 1. de l'article 158 du même code : " 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. (...) ". En application de ces dispositions, un contribuable ayant son domicile fiscal en France peut imputer sur son revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu les déficits fonciers constatés pour une année, dans les conditions rappelées par ces dispositions, même si ces déficits sont de source étrangère.

3. Pour refuser à M. et Mme C... le bénéfice de ces dispositions, l'administration fiscale a considéré que les stipulations de la convention fiscale du 21 juillet 1959 conclue entre la France et l'Allemagne en matière d'impôts sur le revenu faisaient obstacle à la prise en compte des déficits fonciers de source allemande.

4. Aux termes de l'article 3 de ladite convention franco-allemande : " Les revenus provenant des biens immobiliers (...) ne sont imposables que dans l'Etat contractant où ces biens sont situés. ". Aux termes de l'article 20 de cette même convention : " (2) En ce qui concerne les résidents de France, la double imposition est évitée de la façon suivante : a) Les bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent de la République fédérale et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la présente Convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt allemand n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. ". Rien dans ces stipulations n'exclut la prise en compte des déficits de source allemande dans les revenus imposables en France. Si elles prévoient la prise en compte des " bénéfices et autres revenus positifs " de source allemande dans les bases imposables des contribuables résidant en France, elles doivent être comprises comme concernant les revenus fonciers nets, c'est-à-dire déduction faite des déficits constatés dans cette catégorie de revenus. Ainsi, ces stipulations ne font, en tout état de cause, pas obstacle à l'application de la loi fiscale nationale, le ministre ne pouvant par ailleurs utilement soutenir qu'une interprétation inverse serait plus favorable aux contribuables.

5. Il résulte de ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Grenoble a fait droit à la demande de M. et Mme C....

6. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par M. et Mme C... dans l'instance et non compris dans les dépens, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : Le recours du ministre de l'action et des comptes publics est rejeté.

Article 2 : L'Etat versera 2 000 euros à M. et Mme A... C... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié au ministre de l'action et des comptes publics et à M. et Mme C....

Délibéré après l'audience du 11 décembre 2018, à laquelle siégeaient :

M. Bourrachot, président de chambre,
Mme Menasseyre, présidente-assesseure,
Mme B..., première conseillère.

Lu en audience publique le 8 janvier 2019.

4

N° 17LY02151

ld

Analyse

Abstrats : 19-04-02-02 Contributions et taxes. Impôts sur les revenus et bénéfices. Revenus et bénéfices imposables - règles particulières. Revenus fonciers.