

# Une convention fiscale bilatérale est écartée si elle entraîne une entrave injustifiée à la libre circulation des capitaux

## Lire les conclusions de :

**Julie Holzem**

Conclusions du rapporteur public

## Lire les commentaires de :

**Jean-Kassim Ouedraogo**

Note

## DÉCISION DE JUSTICE

---

TA Grenoble – N° 1500076 – 02 février 2017 – C+ [↗](#)

Jugement confirmé en appel voir CAA Lyon - 8 janvier 2019 - N° 17LY02151 - C

Annulé en cassation CE, 19 décembre 2019 - N° 428443et affaire renvoyée à la CAA Lyon rejugée le 7 septembre 2020 - N° 19LY04667 : jugement du TA finalement annulé

## INDEX

---

### Mots-clés

Convention fiscale bilatérale, Convention franco-allemande du 21 juillet 1959, Déficit foncier, Libre circulation des capitaux, Entrave, Principe de primauté, Droit de l'Union européenne

### Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

## Résumé

### DECISION CE

<sup>1</sup> En vertu des stipulations de l'article 3 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 modifiée par les avenants des 9 juin 1969, 28 septembre 1989 et 20 décembre 2001, les revenus provenant des biens immobiliers ne sont imposables que dans l'Etat contractant où ces biens sont situés. Aux termes du 2) de l'article 20 de cette convention : « 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. » Ce crédit d'impôt est égal, s'agissant de revenus provenant de biens immobiliers, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

<sup>2</sup> Les stipulations de la convention fiscale franco-allemande doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but. Il résulte des termes mêmes des stipulations du a) du 2) de l'article 20 de cette convention, dans leur rédaction antérieure à l'avenant du 31 mars 2015, dont l'objet est de fixer les règles permettant l'élimination de la double imposition des revenus de source allemande perçus par des résidents de France, que les parties signataires ont entendu, pour la mise en œuvre de ces règles, limiter aux seuls revenus positifs la prise en compte des revenus de source allemande dans les revenus imposables en France des contribuables résidents de France, à l'exclusion des déficits.

<sup>3</sup> Il en résulte qu'en jugeant que les termes « bénéfices et autres revenus positifs » devaient s'entendre comme permettant la prise en compte des revenus fonciers nets de source allemande, y compris négatifs, dans les revenus imposables des contribuables résidents de France, la cour administrative d'appel a entaché son arrêt d'erreur de droit. Dès lors, le ministre de l'action et des comptes publics est fondé à demander, pour ce motif, l'annulation de l'arrêt qu'il attaque.

### ARRET CAA de Lyon : annulé

<sup>4</sup> *Contributions et taxes - convention fiscale du 21 juillet 1959 conclue entre la France et l'Allemagne en matière d'impôt sur le revenu - Déficit foncier - Entrave injustifiée à la libre circulation des capitaux (art. 56 du TCE).*

<sup>5</sup> Une convention fiscale bilatérale doit être écartée si son application entraîne une entrave injustifiée à la libre circulation des capitaux, protégée par l'article 53 du Traité de l'Union européenne.

<sup>6</sup> Les dispositions fiscales françaises permettent à un résident fiscal propriétaire d'un immeuble situé en France d'imputer un déficit foncier résultant de son exploitation sur les revenus fonciers de la même année, et si besoin des années ultérieures, ainsi que sur le revenu global dans la limite d'un plafond annuel, à la différence d'un résident fiscal français ayant investi dans un bien immobilier situé en Allemagne qui ne permet pas la prise en compte immédiate de ces pertes (article 20 de la convention fiscale franco-allemande) . Ce désavantage fiscal est susceptible de dissuader une telle personne tant de procéder à un investissement dans un bien immobilier situé dans cet autre Etat membre que de conserver un tel bien dont elle est propriétaire. De telles mesures nationales ou conventionnelle.

# Conclusions du rapporteur public

**Julie Holzem**

Rapporteur public au tribunal administratif de Grenoble

DOI : [10.35562/alyoda.6330](https://doi.org/10.35562/alyoda.6330)

<sup>1</sup> M. et Mme L., résidents fiscaux français, sont propriétaires d'immeubles en Allemagne, offerts à la location. Cette activité a généré au titre de l'année 2010 un déficit foncier imputé sur leur revenu des années 2010, 2011 et 2012. A l'issue d'un contrôle sur pièce, M. et Mme L. se sont vus notifier des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de ces années, l'administration considérant que les déficits fonciers de source allemande n'étaient pas imputables sur le revenu imposable en France en vertu de la convention fiscale applicable. M. et Mme L. vous demandent la décharge de ces impositions.

<sup>2</sup> L'administration a fondé son argumentation sur l'application de la convention franco-allemande. Le paragraphe 1 de l'article 3 de celle-ci, prévoit que les revenus fonciers de source allemande ne sont imposables qu'en Allemagne, la double imposition en résultant pour les résidents fiscaux français étant réglée par application d'un crédit d'impôt. Ces stipulations conventionnelles ne permettent la prise en compte que des seuls revenus positifs de l'autre Etat qui impactent le taux d'imposition des autres revenus perçus dans l'Etat de résidence. L'administration en déduit que les revenus fonciers allemands n'étant pas imposables en France, la déductibilité des déficits fonciers d'origine allemande sur le revenu global déterminant l'imposition sur le revenu en France est exclue.

<sup>3</sup> Par un moyen dont la pertinence ne vous aura pas échappé, les requérants font valoir que ces dispositions sont contraires au droit communautaire en invoquant notamment l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 15 octobre 2009 Busley et Cibrian Fernandez ; ce faisant vous pourrez considérer qu'ils se prévalent de l'article 53 du traité de l'Union européenne interdisant les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres. En réponse à cette argumentation, l'administration semble se prévaloir du caractère inopérant de l'invocation du droit communautaire à l'encontre d'une convention fiscale bilatérale et non contre des dispositions fiscales françaises.

<sup>4</sup> Ce moyen est, pourtant, parfaitement opérant.

<sup>5</sup> Pour reprendre les termes des conclusions de M. Crépey, rapporteur public au [Conseil d'Etat sous l'arrêt n° 362237 du 11 avril 2014](#), « les termes du débat ont été renouvelés, enrichis et complexifiés par la superposition, aux stipulations des conventions fiscales bilatérales, des exigences résultant directement ou indirectement des grandes

libertés économiques garanties par le droit de l'Union européenne ; du moins les choses sont-elles claires en termes de hiérarchie, la primauté des secondes sur les premières ayant été affirmée tant par la Cour de Luxembourg que par le juge national (en ce sens CE, 30 mars 2005, n° 230053). »

<sup>6</sup> Mais, de plus, nous croyons ce moyen parfaitement fondé.

<sup>7</sup> Vous savez que les mesures interdites par l'article 53 du traité comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un Etat membre ou à dissuader les résidents dudit Etat membre d'en faire dans d'autres Etats (en ce sens CJUE du 22 janvier 2009, STEKO) .

<sup>8</sup> Et la Cour de justice de l'Union européenne, dans l'arrêt que nous citons, a d'ailleurs relevé la difficulté de taille que représentait l'investissement locatif hors d'Allemagne pour des résidents fiscaux Allemands, concluant à une atteinte à la libre circulation des capitaux. La Cour n'a pas considéré cette atteinte comme justifiée au regard du principe de territorialité.

<sup>9</sup> Nous sommes dans une situation similaire s'agissant de M. et Mme L.. L'administration fiscale n'établit ni même ne soutient que cette atteinte à la libre circulation des capitaux soit justifiée de sorte qu'elle pourrait être admise à condition d'être propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et de ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre au sens de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

<sup>10</sup> Par ces motifs, nous concluons à la décharge des impositions en litige.

# Note universitaire

## Note

### Jean-Kassim Ouedraogo

Docteur en droit, Spécialité Finances publiques et Fiscalité, à l'Université Jean Moulin Lyon 3  
Equipe de droit public - Centre d'Etudes et de Recherches Financières et Fiscales

#### Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6332](https://doi.org/10.35562/alyoda.6332)

<sup>1</sup> **Portée** : Une convention fiscale bilatérale est écartée si elle entraîne une entrave injustifiée et disproportionnée à la libre circulation des capitaux protégée par l'article 53 du traité de l'Union européenne.

<sup>2</sup> La décision n° 01500076 du tribunal administratif de Grenoble s'inscrit dans une ligne jurisprudentielle affirmée tant par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour de Luxembourg »), que par le juge national en matière de hiérarchisation du droit conventionnel et du droit de l'Union européenne. Elle réaffirme la primauté des normes communautaires sur le droit conventionnel.

<sup>3</sup> À la faveur de cette récente jurisprudence, le juge administratif écarte l'application d'une convention fiscale bilatérale dans tous les cas, où elle est la conséquence d'une entrave injustifiée à la liberté de circulation des capitaux, telle que posée par l'article 53 du traité de fonctionnement de l'Union européenne, anciennement, l'article 56 du Traité instituant la Communauté européenne.

<sup>4</sup> En l'espèce, un couple de résidents fiscaux français, propriétaires de deux immeubles en Allemagne, offerts à bail, ont constaté un déficit foncier au titre de l'année 2010. Ce déficit est imputé sur leurs revenus globaux imposés en France de l'année 2010 et le reliquat sur les revenus fonciers allemands imposés en Allemagne les deux années suivantes.

<sup>5</sup> Suite à un contrôle sur pièces, le couple s'est vu notifier des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et les pénalités y afférentes au titre desdites années. Selon le Service, les déficits fonciers allemands ne pouvaient se voir imputer sur le revenu taxable en France, eu égard aux dispositions fiscales conventionnelles.

<sup>6</sup> L'Administration fiscale se fondait principalement sur les dispositions des articles 3 et 20 de la Convention fiscale Franco-allemande du 21 juillet 1959 en matière d'impôt sur le revenu (ci-après la « Convention »). Il en ressort que les revenus fonciers de source allemande ne peuvent se voir imposés qu'en Allemagne. Ne sont visés que les revenus positifs générés par le bien immobilier situé en Allemagne qui impactent le taux d'imposition des autres revenus perçus dans l'autre État de résidence.

7 Le couple L dépose une requête en annulation devant le tribunal administratif de Grenoble aux fins de la décharge desdites impositions et des pénalités y afférentes.

8 Au soutien de leur requête, les époux L font valoir que les dispositions conventionnelles précitées sont contraires au droit de l'Union européenne. Pour ce faire, ils s'appuient sur les jurisprudences Busley et Cibrian Fernandez de la Cour de Luxembourg (CJCE, 15 octobre 2009, aff. C-35/08, Busley ; CJCE, Cibrian Fernandez, 15 octobre 2009). Mais également et de manière incidente sur les dispositions de l'article 53 du traité de fonctionnement de l'UE, ex article 56 alors en vigueur qui prohibe toute forme de restriction à la libre circulation des capitaux entre États membres.

9 Dans son mémoire en défense, la position centrale de l'Administration fiscale consiste à faire prévaloir les dispositions conventionnelles franco-allemandes, en ce sens qu'elles ne permettent pas l'imputation des déficits fonciers sur le revenu global en France. Dans la mesure où un déficit ne représente pas un revenu positif tel que prévu par le dispositif conventionnel.

10 Il revenait au tribunal administratif de Grenoble de répondre à la question de savoir si peuvent être jugées conformes au droit de l'UE, des dispositions conventionnelles qui prévoient l'imposition des seuls revenus positifs au détriment des revenus négatifs (déficits fonciers) générés par un bien immobilier situé dans un autre État membre de l'Union appartenant à des résidents fiscaux français.

11 Au cas particulier, le tribunal administratif de Grenoble se devait donc de se prononcer sur la question de savoir si les dispositions conventionnelles étaient compatibles avec le droit de l'Union.

12 Le tribunal, dans son jugement en date du 2 février 2017, s'est prononcé en faveur de la décharge des impositions en litige pour non-conformité des dispositions conventionnelles au droit de l'Union européenne, plus spécifiquement à l'article 53 du traité de l'Union européenne.

13 Le raisonnement du juge de l'impôt semble s'organiser autour d'une position classique, qui consiste à reconnaître la primauté du droit fiscal de l'Union européenne, sur le droit fiscal conventionnel (I), dans l'hypothèse où ce dernier entraîne une entrave injustifiée à la libre circulation des capitaux protégée par l'article 53 du traité de l'Union européenne (II)

## I. La primauté du droit fiscal de l'UE sur le droit fiscal conventionnel

<sup>14</sup> La primauté du droit fiscal de l'Union européenne sur le droit fiscal international ressort méthodiquement des considérants du jugement du tribunal.

<sup>15</sup> En effet, le principe de primauté du droit de l'UE se conjugue avec un autre principe primordial du droit européen, celui de l'effet direct. En vertu de ce principe, tout particulier à la possibilité d'invoquer directement une norme européenne devant une juridiction nationale ou européenne (CJCE, 5 févr. 1963, aff. 6/64, Van Gend & Loss / CJCE, 14 déc. 1995, Sanz de Lera). Le jugement rappelle, quoiqu'implicitement, la compétence du juge administratif français pour apprécier la compatibilité des dispositions conventionnelles signées par la France aux normes européennes, notamment au cas spécifique de la liberté de circulation des capitaux prévue par l'article 53 du TUE.

<sup>16</sup> À l'instar de la solution retenue dans cette affaire, la démarche empruntée par le juge de l'impôt en sa qualité de juge de droit commun se veut classique (A), et maintes fois appliquée par la Cour de justice de l'Union européenne pour écarter toutes dispositions contraires aux libertés européennes (B).

## A - L'application traditionnelle d'une démarche tirée de la jurisprudence de la Cour de justice

<sup>17</sup> L'application classique de la méthode d'appréciation du respect des libertés communautaires par la Cour de justice ressort du jugement du tribunal administratif de Grenoble et permet au juge de l'impôt d'identifier la restriction concernée.

<sup>18</sup> La jurisprudence de la Cour de justice est riche d'enseignements en matière de protection des libertés européennes. Lorsqu'il est saisi d'une question préjudicielle sur la conformité d'une législation nationale au droit de l'Union (articles 256 et 267 du TFUE), le juge communautaire vérifie de prime abord l'existence de cette restriction. Il identifie ensuite la liberté concernée et vérifie enfin si cette restriction est justifiée eu égard aux principes de nécessité et de proportionnalité afin d'apprécier la suite à donner. Il en est ainsi de la décision 6 déc. 2007 (CJCE, 6 déc. 2007, Federconsumatori, C-463/04 et C - 464/04), ou encore dans la décision du 7 novembre 2013 (CJUE, 7 nov. 2013, K, C-322/11) en matière de liberté de circulation des capitaux. Cette dernière analyse la législation fiscale d'un État membre qui refuse la déductibilité de la perte afférente à la vente d'un bien immeuble situé dans un autre État membre du profit provenant de la cession de valeurs mobilières dans l'État membre de l'imposition.

19

À propos de la restriction à la liberté de circulation des capitaux, le juge de l'impôt relevait que « *ce désavantage fiscal est susceptible de dissuader une telle personne tant de procéder à un investissement dans un bien immobilier dans un autre État membre, que de conserver un tel bien dont elle est propriétaire* ». Cette affirmation est tirée d'une jurisprudence constante de la Cour de justice (CJCE, 18 déc. 2007, A., C-101/05 ; CJCE, 25 janv. 2007, C-370/05, Festersen, CJCE, 7 avr. 2011, Commission c/ Portugal, C-20/09), reprise par le juge administratif en l'espèce.

20

En matière de liberté de circulation dans le cadre des investissements immobiliers, les restrictions visent entre autres toutes mesures visant à dissuader les résidents d'un État membre de faire des investissements dans d'autres États (CJCE, 28 févr. 2013, C-169/11, Becker, point 35, CJCE, 13 nov. 2014, commission c/ Royaume-Uni, C-112/14) ou les mesures qui sont de nature même à entraver ou restreindre toute volonté de bénéficier d'une acquisition immobilière dans un autre État membre. Dans cette affaire, la Cour de justice a condamné comme contraire à la liberté de circulation de capitaux, une législation fiscale allemande qui exclut les propriétaires de biens immobiliers situés dans d'autres États membres de certains avantages fiscaux. La Cour de justice constate donc que la législation allemande tombe sous le coup de l'article 56 CE.

## B- De la hiérarchisation des normes communautaires et conventionnelles

21

La question de la hiérarchisation des normes communautaires et conventionnelles est sous-jacente. Si le principe du respect des libertés européennes tel qu'évoqué paraît affirmé par la jurisprudence de la Cour de justice, l'administration semble toutefois faire fi du moyen des requérants. En effet, tel qu'il ressort des conclusions du rapporteur public, le service « *semble se prévaloir du caractère inopérant de l'invocation du droit communautaire à l'encontre d'une convention fiscale bilatérale* ». En d'autres termes, l'administration semble implicitement mettre en avant l'argument selon lequel les normes droit communautaire seraient inférieures aux conventions fiscales internationales.

22

Au regard de l'article 53, l'Administration aurait dû s'interroger sur la conformité des dispositions conventionnelles au droit de l'Union. L'absence de réponse peut laisser sous-entendre que l'administration a tout simplement écarté cette question comme « inopérante » en l'espèce ou au contraire à exclut définitivement cette éventualité en faisant primer la convention fiscale sur les normes communautaire. On peut s'en étonner, dans la mesure où la jurisprudence Busley (CJUE, 7 nov. 2013, 15 oct. 2009, Busley) s'était déjà prononcée dans une affaire aux faits relativement identiques. Les décisions, CJCE,

12 mai 1998, A. C-336/96, Affaire Gilly, CJCE, 21 sept. 1999, n° C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain/CJCE, 12 déc. 2002, C-385/00, De Groot, Conseil d'État en date du 11 avril 2014 (CE, 11 avr. 2014, n° 362237) édifient mieux nos propos.

## II. Les exceptions : les restrictions justifiées et proportionnées

<sup>23</sup> Le tribunal administratif de Grenoble a constaté l'absence de justification de la restriction à la liberté de circulation des capitaux suivant les critères classiques posés par la jurisprudence de la Cour de justice (A) et défend le principe de territorialité en l'absence de toute justification (B).

### A- La réaffirmation des critères classiques tirés de la jurisprudence de la Cour de justice

<sup>24</sup> À l'instar des autres libertés de circulation, la jurisprudence de la Cour de justice admet la théorie des raisons impérieuses d'intérêt général en matière de liberté de circulation des capitaux. Elle vise à parvenir à une unicité du régime juridique de la libre circulation à l'intérieur de l'Union. Il est dès lors reconnu aux États, la possibilité de justifier des restrictions à la liberté de circulation des capitaux en mettant en avant l'existence de raisons impérieuses d'intérêt général. L'examen de la jurisprudence a pu relever l'existence de trois autres conditions permettant par une application cumulative, aux États de déroger à une liberté fondamentale garantie par le traité.

<sup>25</sup> Le jugement du tribunal administratif rappelle les critères de nécessité et de proportionnalité requis pour justifier toutes restrictions à la liberté de circulation. En ce sens, il revient à l'État qui invoque une raison impérieuse d'intérêt général ou tout dispositif relatif à la répartition du pouvoir fiscal, de veiller à ce que la restriction à la liberté de circulation qu'il a instituée soit indispensable pour atteindre l'objectif qu'il poursuit (CJCE, 2 juin 2005, aff. C-174/04, Commission c/ Italie). De plus, cette restriction ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. Pour ce faire, elle doit être « *propre à garantir la réalisation des objectifs qu'elle poursuit* » (Idem).

<sup>26</sup> Dans la présente affaire, le tribunal administratif a relevé l'absence de toute justification de l'administration fiscale dans son mémoire en défense. Cette absence de justification du caractère nécessaire et proportionné des dispositions restrictives en cause peut être appréhendée de deux manières, à savoir comme une exclusion de cette non-conformité ou soit l'exclusion de la possibilité même du contrôle de conformité (dans cette optique, on peut supposer que l'administration a jugé purement et simplement que la question ne se

posait pas en l'espèce et a déduit que la convention fiscale primait sur les normes communautaires). En tout état de cause, ce qui est important pour la suite, c'est que l'administration n'a procédé à aucun moment aux contrôles qui lui sont exigés, ce qui semble avoir considérablement influencé la décision du juge et qui a été relevé par le rapporteur public. Il s'agit donc de mesures interdites au sens de l'article 53 du TFUE, de nature à « *dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre* » ou de nature à dissuader les résidents dudit État membres d'en faire dans d'autres États (CJUE, 30 mars 2005, n° 230053, point 53).

27 B- Un dispositif conventionnel dérogeant à la logique du principe de territorialité

28 Le considérant n° 05 du jugement du tribunal administratif de Grenoble est évocateur. Dans un second temps de son analyse, après avoir constaté le défaut de démonstration des critères de nécessité et de proportionnalité de la part du Service comme évoqué précédemment, le juge de l'impôt soutient que cette restriction ne pourrait outre mesure être considérée comme « *une mise en œuvre du principe de territorialité* ».

29 En effet, conformément aux dispositions de l'article 4 A du Code général des impôts, toute personne domiciliée en France, se voit imposée sur l'ensemble de ses revenus tant de source française que de source étrangère. Le bis de l'article fait entrer dans la base de l'impôt sur le revenu en France tous les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale relative aux doubles impositions, sans considération de la nationalité ou du domicile fiscal du bénéficiaire. Dès lors, il découle du principe de territorialité que sous réserve de l'application des conventions fiscales, les contribuables qui ont leur domicile fiscal en France se voient soumis à une obligation fiscale illimitée. Ils font l'objet d'une imposition globale à raison de leur bénéfice mondial (CGI, art. 4 A).

30 Pour le tribunal, des dispositions fiscales conventionnelles qui refusent l'imputation de déficits fonciers (revenus négatifs) sur le revenu brut global du contribuable dans son État de résidence, dans lequel il est imposable sur l'ensemble de ses revenus, sont caractéristiques d'une restriction à la liberté d'établissement. L'appréciation par le juge de l'impôt de la conformité des dispositions conventionnelles au droit de l'Union sur le terrain du principe de territorialité tel qu'exposé précédemment, a permis d'arriver à l'hypothèse de la mise en œuvre du principe de territorialité.

31 La position du juge de l'impôt qui consiste à écarter la mise en œuvre du principe de territorialité en l'espèce est justifiée vis à vis de ce principe. En effet, conformément à la position du juge, les dispositions conventionnelles (article 3 et 20 de la convention Franco-Allemande) en cause qui visent à n'imposer que les revenus positifs

ne peuvent être perçues comme la conséquence (la mise en œuvre) même du principe de territorialité. Dans la mesure où, en allant du postulat que le principe de territorialité admet l'imposition en France des revenus mondiaux du contribuable domicilié en France, la France ne saurait accorder au contribuable le bénéfice des exonérations fiscales (possibilité d'imputation des déficits) lorsque les revenus positifs dégagés par le bien lui échappent. En d'autres termes, elle ne pourrait accorder le bénéfice d'avantages fiscaux, lorsqu'elle est dénuée de tout pouvoir d'imposition sur le bien.

32

A contrario, lorsqu'elle impose d'une manière ou d'une autre les bénéfices du contribuable, la possibilité de déduction des déficits paraît logique, lorsque cette déduction est définitivement ou matériellement impossible au titre de l'exercice fiscal concerné dans l'État de situation du bien. Remarquons qu'au cas particulier, les immeubles sont imposables en Allemagne et en France (uniquement sur les revenus positifs). Ainsi « *les stipulations conventionnelles ne permettent que la prise en compte que des seuls revenus positifs perçus en Allemagne, qui vient impacter le taux d'imposition des revenus perçus en France* ». Il en découle sur le terrain du principe de territorialité, la position de l'administration aurait pu être recevable si elle était justifiée, dans la mesure où comme a pu relever la Cour de Luxembourg dans sa jurisprudence Marks and Spencer après avoir constaté que le Royaume-Uni s'était conformé au principe de territorialité (CJUE, 13 déc. 2005, aff. C 446/03, Marks and Spencer, point 40). On remarquera que le juge administratif fait une application conforme du point n° 030 de l'arrêt Busley de la Cour de Luxembourg qui a motivé sa décision de rejet de la position soutenue par l'État allemand.

33

Comme a pu le relever la Cour de justice dans l'affaire Busley, ce principe, qui a pour fonction d'introduire, dans l'application du droit communautaire, la nécessité de tenir compte des limites des compétences fiscales des États membres, ne s'oppose pas à la prise en compte, par une personne intégralement assujettie à l'impôt dans un État membre, des revenus négatifs provenant d'un bien immeuble situé dans un autre État (voir, par analogie, arrêt Ree Zentralfinanz, précité, point 69). Par conséquent, ladite disposition, en vertu de laquelle les requérants au principal, intégralement assujettis à l'impôt en Allemagne, ne peuvent prendre en compte les pertes provenant de leur maison située en Espagne, ne saurait être considérée comme une mise en œuvre du principe de territorialité. Dès lors, les dispositions contestées de la convention fiscale sont remises en cause sur le terrain de leur cohérence. Il est ainsi reproché à la convention de n'imposer que les revenus positifs dans l'État de résidence fiscale (France), sans considération du sort réservé aux revenus négatifs qui ne peuvent se voir qu'imposés dans le territoire de situation du bien (en Allemagne).

34

Le défaut de justification et de proportionnalité vient du fait qu'en dépit de toute possibilité d'imputation des déficits, la France opère une double imposition sur les revenus de source Allemande. A contrario, cette interdiction qui frappe les déficits fonciers réalisés sur les biens immobiliers allemands aurait pu faire l'objet de justification dans l'hypothèse où le régime français écartait la possibilité d'imposition de tous revenus positifs réalisés sur des biens localisés en Allemagne. Pour pouvoir être justifiée et proportionnelle, cette équation conventionnelle aurait dû assurer un équilibre entre la possibilité d'imposition des bénéfices et d'imputation des déficits soit dans l'État de situation de l'immeuble ou dans l'État de la résidence fiscale du contribuable. Toutefois, on imagine que la rédaction de la Convention Franco-Allemande de 1959 a été principalement guidée par la volonté de chaque État d'exprimer le plus possible sa souveraineté fiscale.