

<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="width: 20px; height: 20px; background-color: #ccc; border: 1px solid #000;"></div> <div style="width: 20px; height: 20px; background-color: #ccc; border: 1px solid #000;"></div> <div style="width: 20px; height: 20px; background-color: #ccc; border: 1px solid #000;"></div> <div style="text-align: center; flex-grow: 1;"> <h2 style="margin: 0;">Introduction</h2> </div> </div>	<p style="margin: 0;">Fiche</p> <p style="font-size: 2em; margin: 0;">1</p>

Il est nécessaire de distinguer entre le droit fiscal interne, le droit fiscal international et le droit fiscal international comparé.

Le premier s'applique à des agents (personnes physiques ou personnes morales), ou à des opérations réalisées dans un même pays. Le deuxième implique qu'un agent ou une opération met en cause au moins deux pays différents. Quant au troisième, il permet d'étudier les règles du droit fiscal de plusieurs pays et de les comparer.

Les présentes fiches ne traiteront que du deuxième cas, c'est-à-dire du droit fiscal international dans son application française, avec des indications concernant les apports du droit communautaire.

Le droit fiscal international s'est développé après la Deuxième Guerre mondiale, avec la multiplication des échanges économiques, ce qui pose un certain nombre de problèmes tant pour les entreprises que pour les personnes physiques.

Les règles étaient relativement simples entre 1920 et 1950, période où seuls quelques pays intervenaient sur le marché mondial. Elles sont devenues de plus en plus complexes, tant pour des raisons économiques que techniques.

La multiplication des États dans les 30 dernières années (176 inscrits à l'ONU), a augmenté le nombre d'intervenants. L'existence d'États unitaires, fédéraux, et le développement du régionalisme accroissent les difficultés. Il faut tenir compte également des besoins budgétaires, chaque pays essayant de tirer le maximum de ressources à partir du commerce international et du revenu des agents qui s'implantent localement.

Il est dès lors nécessaire de distinguer entre les opérations nationales et les opérations internationales, selon la nature des impôts. Les premières ne font appel qu'à des règles de droit interne, dont certaines ont pour origine des dispositions élaborées au niveau communautaire, avant d'être transposées dans la législation de chaque État membre. Les secondes peuvent être soumises à des règles de droit interne mais de plus en plus elles doivent tenir compte des

conventions fiscales internationales et pour les États de l'Union européenne des normes communautaires ou des obligations fixées peu à peu par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) à Luxembourg.

La complexité des opérations internationales a beaucoup augmenté au cours des dernières années, accrue par la crise financière de 2008, les dettes abyssales des différents pays et une sortie de crise pour les années 2012, 2013 ?

Plus le nombre de pays est important, plus le risque de conflits existe entre les dispositions applicables, ce qui conduit à des doubles impositions ou à des non-impositions. Le droit interne et les conventions fiscales de « non double imposition » ont pour objet d'atténuer ou de régler ces difficultés (voir fiche n° 2).

Les difficultés du droit fiscal international se sont encore développées avec l'« évasion fiscale » et l'existence de « paradis fiscaux », les entreprises et, dans une moindre mesure, les particuliers cherchant à alléger leur charge fiscale. La France et les autres pays européens ont pris une série de dispositions en 2009 (voir fiche n° 19).

Après l'exposé d'un ensemble des règles de base, cet ouvrage traitera essentiellement de la fiscalité internationale appliquée aux entreprises, de l'imposition des revenus de capitaux mobiliers, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans sa relation intra-européenne et avec les pays tiers, de l'évasion fiscale internationale, et de l'imposition des revenus des personnes physiques. Des indications seront enfin données quant à la territorialité des droits d'enregistrement. Les modalités d'imposition seront présentées d'après le droit interne et conventionnel. Des exemples avec leur corrigé illustreront l'ensemble.

Souveraineté politique et fiscale	Fiche 2
<ul style="list-style-type: none"> I. Conséquences fiscales : doubles impositions II. Suppression ou limitation des doubles impositions : droit interne et conventionnel III. Cas particuliers 	

Définitions

La **souveraineté politique** permet à chaque État d'exercer sur son territoire l'ensemble de ses droits ; la souveraineté fiscale accorde à chaque État de percevoir l'impôt sur son territoire.

La **double imposition** juridique pour les personnes physiques, ou économique pour les entreprises, conduit à taxer deux fois un même revenu ou une même opération.

Le **droit interne** comprend les règles de droit fiscal applicables à l'intérieur du territoire souverain, le droit conventionnel comprend les règles applicables pour les pays signataires, conduisant à réguler leur souveraineté pour certaines impositions.

La **taxe sur la valeur ajoutée** ou TVA correspond à l'impôt sur la dépense applicable par tous les pays de l'Union européenne.

La souveraineté nationale, principe du droit constitutionnel français, accorde à l'État des prérogatives dont ne disposent pas les particuliers. Elle lui permet d'avoir une armée, une monnaie (règle aménagée dans le cadre de l'Union européenne avec l'existence de l'euro), des tribunaux, et surtout, en théorie du moins pour les membres de l'UE, un système fiscal indépendant (Constitution art. 34). Ceci peut se résumer sous la forme : liberté d'imposition ; libre choix du système fiscal (impôts directs, impôt sur la dépense, droits de douane...); libre choix des critères d'imposition (domicile, propriété foncière, établissement, cycle commercial...).

La souveraineté politique, qui s'exerce à l'intérieur des frontières, implique la souveraineté fiscale. Règle appliquée par tous les pays, sous réserve du droit international, et des limitations apportées dans certains cas : Union européenne, États fédéraux..., ce qui conduit toutefois à des doubles impositions, nuisibles au développement des échanges. La Commission est bien informée de ces difficultés, aussi a-t-elle lancé une consultation aux entreprises des 27 États membres pour

mieux connaître le mécanisme des doubles impositions relatives à des activités transfrontalières ; rapport en attente. À noter également qu'un des rapports pour le congrès de l'IFA (Association fiscale internationale) en 2011 a porté sur les doubles impositions.

I. Conséquences fiscales : doubles impositions

A. En matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, la stricte application de chaque droit interne implique la possibilité de « doubles impositions », plus rarement de « non-impositions ».

D'après les définitions données par le Comité fiscal de l'OCDE, on distingue :

- les « doubles impositions juridiques » : une personne est imposée au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un État ;
- les « doubles impositions économiques » : deux personnes différentes, une société et sa filiale, deux sociétés sœurs ou une société et son établissement étranger, sont imposées au titre d'un même revenu ou d'une même fortune.

1. La double imposition juridique peut avoir pour origine le domicile ou la source du revenu (exemples en l'absence de convention fiscale).

Pour s'entraîner : cas pratiques

1) *M. et Mme Dupont sont domiciliés à Lyon où ils exploitent une librairie. Résultat imposable pour l'année : 100 000 €. Ils ont d'autre part ouvert une librairie dans un pays B, sans convention, qu'ils exploitent également avec du personnel local. Bénéfice 50 000 €.*

Déterminez leur base imposable.

2) *M. et Mme Durand ont leur domicile fiscal en France et sont salariés d'une entreprise. Revenu imposable pour les deux à l'IR, 150 000 €, catégorie traitements et salaires (TS, déduction forfaitaire de 10 %). Ils sont également propriétaires d'un appartement dans une station touristique d'un pays B, non couvert par convention. Ils l'utilisent à titre privé, mais le donnent en location plusieurs mois par an.*

Déterminez leur base imposable.

Corrigé

1) M. et Mme Dupont seront soumis à l'impôt sur le revenu (IR), catégorie bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), sur la base de 150 000 € (diminuée de l'impôt étranger). Dans le pays B ils seront imposés sur le résultat local, mais s'ils sont considérés comme domiciliés, compte tenu de leurs séjours fréquents en B, ils risquent également une double imposition sur la totalité des deux revenus. Cet exemple montre les conséquences fiscales d'une telle situation.

2) Le montant de la location sera imposable en France, puisqu'ils y sont domiciliés (sous déduction de l'impôt étranger, et des charges déductibles du revenu foncier), mais il le sera aussi dans le pays B, l'administration de ce pays considérant que ce revenu a sa « source » localement. Dès lors, on aura une double imposition. M. et Mme Durand 150 000 € moins abattement 10 %, soit $150\,000 - 15\,000 = 135\,000$ €, imposés à l'IR catégorie Traitements et Salaires, auquel on ajoutera le montant net du revenu foncier d'origine étrangère. Celui-ci sera également imposé dans le pays B.

2. La double imposition économique existe en droit interne et en droit international. Dans ce cas, elle apparaît entre des sociétés de pays différents. On la trouve à l'occasion du paiement de dividendes (comme en droit interne), de redevances, d'achats ou de ventes à prix majorés ou minorés...

Exemple

Une société française dont le siège social et la direction effective sont situés à Lille, vend des produits semi-finis à sa filiale d'un pays B non conventionné. À la suite d'un contrôle au siège, le vérificateur majore les prix de vente de 20 %, considérant que les ventes ont été faites au prix de revient, alors que la marge sur vente telle qu'elle est pratiquée pour les autres acheteurs est de cet ordre (application de l'art. 57 CGI. Problème des prix de transfert). Une facture complémentaire est émise à l'attention de la filiale en B.

Le bénéfice de l'entreprise française est donc majoré de 20 %, et logiquement le compte « achats » de la filiale devrait être majoré du même montant. Bien souvent le pays de résidence de la filiale ou de la succursale refuse cet ajustement. D'où une double imposition correspondant au redressement en France, et à la minoration du compte achats de l'entreprise dans le pays B.

Exemple et conséquences

Au niveau de la société mère, vente à la filiale pour 100 000 €, redressement 20 % soit 20 000 €; imposition à l'IS 120 000 € plus retenue à la source 25 % (hors convention), sur 20 000 €, le montant étant considéré comme distribué.

Au niveau de la filiale : produits achetés 100 000 €; refacturation par la société française 20 000 €; achats totaux 120 000 €, pris en charge pour 100 000 €, le fisc étranger refusant de déduire le complément refacturé, considérant que c'est un problème national, d'où une nouvelle imposition sur les 20 000 €.

Pour s'entraîner : exercice

Une société d'un pays A distribue des dividendes à des personnes physiques ou morales en France pour 10 000 €, retenue à la source 25 % (taux habituel hors convention, 18 % pour les États de l'UE, l'Islande et la Norvège), soit 2 500 €.

Quelle sera l'imposition en France ?

Corrigé

Les bénéficiaires ne seront imposés que sur le montant net reçu, soit 7 500 € (on a une atténuation de la double imposition par application du droit interne).

B. En ce qui concerne la TVA, l'impôt sur la dépense étant territorial il ne devrait pas y avoir de doubles impositions. Toutefois, celles-ci sont apparues avec la TVA intracommunautaire depuis 1993.

Exemple

Livraison intracommunautaire hors taxes d'un pays A vers un pays B, tous deux communautaires, mais la preuve du départ des marchandises n'est pas considérée comme rapportée, d'où refus d'exonération en A, mais imposition en B pays de l'acquisition ; ou encore divergence sur le nombre de kilomètres lors de la vente d'un véhicule neuf de A vers B, refus d'exonération en A.

La Commission a lancé une enquête en 2007 suggérant que pour les questions de fait un mécanisme de suspension de mise en recouvrement de la TVA soit mis en place du moment qu'elle a déjà été payée dans le pays A, sans quoi il pourrait y avoir recours à une procédure amiable ou d'arbitrage.

C. Le problème de double imposition peut exister également pour les droits de mutation (immeubles, fonds de commerce, donations, successions), mais ils sont moins nombreux que dans le monde des affaires.

II. Suppression ou limitation des doubles impositions : droit interne et conventionnel

A. Doubles impositions juridiques, pour l'impôt sur le revenu

1. En droit interne

Chaque pays essaie d'apporter des solutions pour supprimer ou limiter les conséquences que constituent les doubles impositions juridiques ou économiques.

Dans le cas de la France, pour les personnes physiques, on peut citer quelques exemples qui tiennent aux principes généraux du droit ou à des incitations pour

encourager les redevables. En premier lieu on peut retenir la règle selon laquelle le contribuable domicilié en France est imposable à raison de son revenu net annuel. Les impôts acquittés sur des revenus de source étrangère peuvent être déduits de la base d'imposition (inst. 26/07/1977). Cette disposition conduit à une atténuation de la double imposition, sans la supprimer (voir I, exemples 1 et 2).

En 1976, période où tous les pays cherchaient des ressources énergétiques, le Parlement a pris une mesure encourageant les salariés à prospecter dans les pays étrangers. Codifiée à l'art. 81 A du CGI, elle permet sous certaines conditions, d'exonérer d'IR les salaires perçus, bien que les intéressés restent domiciliés en France, mais application du taux effectif (TEF) (voir fiche n° 42).

2. En droit conventionnel

Principes

Les conventions fiscales sont des traités internationaux, préparés par les techniciens des ministères des Finances, puis ratifiées par les Parlements. Elles s'appliquent aux impôts sur le revenu (généralement sur le modèle OCDE), dans certains cas à l'impôt sur la fortune, exceptionnellement aux droits de mutation, jamais en matière d'impôt sur la dépense.

Les conventions type OCDE évitent les doubles impositions selon la nature des revenus (art. 23 A et 23 B), soit par un mécanisme d'exemption (immeubles, établissements stables, salaires), soit par un mécanisme d'imputation avec crédit d'impôt, correspondant à la retenue à la source étrangère (dividendes, intérêts, redevances), mais ceci n'est valable que pour les doubles impositions juridiques conformément au commentaire de la convention type OCDE.

Pour s'entraîner : cas pratiques

Reprenre les cas pratiques 1 et 2 précédents.

- 1) *Comment seront imposés M. et Mme Dupont ?*
- 2) *Comment seront imposés les salaires et la location de M. et Mme Durand ?*

Corrigé

1) Si la librairie B de M. et Mme Dupont est exploitée dans un pays qui a signé une convention avec la France, elle constituera un établissement stable, imposable localement ; le résultat sera exonéré en France, mais on appliquera le taux effectif (voir fiche n° 42), pour les revenus français, pour tenir compte de la progressivité de l'IR.

2) Pour M. et Mme Durand, imposition de leurs salaires de source française, le montant de la location sera imposable en B, application du taux effectif comme dans le cas précédent, ceux-ci exonérés en France.

B. Doubles impositions économiques, pour l'impôt sur les sociétés

1. En droit interne

Pour les entreprises il faut distinguer entre « exploitations directes et indirectes ».

- Les « exploitations directes » correspondent à des succursales ou à des établissements, c'est-à-dire à une exploitation dans un pays tiers, au sein de la structure juridique de l'entreprise mère (principe de l'Unité d'entreprise sur le plan juridique). Toutefois, deux mécanismes atténuent la double imposition :

- le régime de l'exonération. Tel est le cas de la France avec le mécanisme de la « territorialité » pour l'impôt sur les sociétés. « Sont imposables en France les bénéfices des entreprises exploitées en France » (CGI art. 209.1). Les résultats des exploitations directes à l'étranger ne sont pas imposables en France (et en conséquence, les pertes ne sont pas déductibles), sauf dans certains cas une évolution de la jurisprudence (voir fiche n° 13) ;

Pour s'entraîner : exercice

Une SA ayant son siège à Lyon a ouvert une succursale (établissement stable), à Tunis. Elle a réalisé 100 000 € de bénéfices pour l'année A.

Où les résultats de Tunis seront-ils imposables ?

Corrigé

Les bénéfices de la succursale de Tunis seront imposables localement et non imposables en France.

- le régime du « Bénéfice mondial », qui est pratiqué par la plupart des pays, correspond à un mécanisme d'« imputation ». Il est utilisé pour l'imposition des exploitations directes. Les résultats de B sont repris avec ceux du siège en A, l'impôt payé en B s'impute (avec ou sans plafonnement) sur celui de A.

- Les « exploitations indirectes » correspondent aux filiales, structures dotées de l'autonomie juridique et financière, dont les membres sont des associés. La règle internationale est de toujours imposer leurs résultats dans le pays du « siège social » ou du « siège de direction effective ». Cela correspond, en pratique, à une règle de territorialité, d'où l'absence de double imposition.