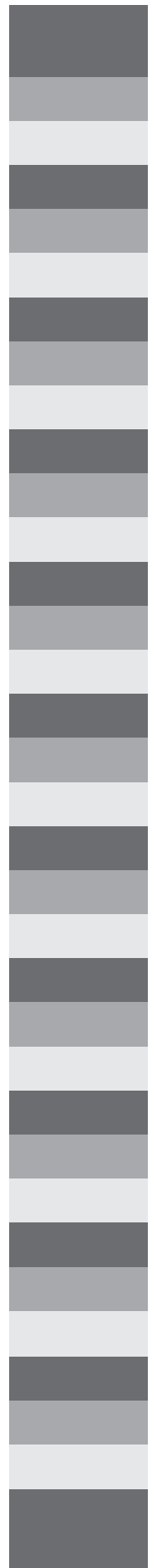


Titre I

Droit fiscal international et Souveraineté



Fiche 1

De la souveraineté politique et fiscale

- I. Souveraineté politique et fiscale dans un État unitaire
- II. Souveraineté politique et fiscale dans des États Fédéraux
- III. Les conséquences fiscales de la souveraineté

📖 Définitions

La souveraineté politique : Elle permet à chaque État d'exercer sur son territoire l'ensemble de ses droits: organisation territoriale, défense, services publics, émission de la monnaie (cas particulier pour les pays membres de l'euro)...

La souveraineté fiscale : Elle permet à chaque État de percevoir les impôts, les redevances, les droits de douane (régime spécial pour l'Europe des vingt-huit).

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

Le droit interne : s'applique aux revenus et aux opérations imposables dans un pays donné, le droit conventionnel résulte d'accords entre les États avec pour but d'éviter les doubles impositions ou les non-impositions.

La TVA : impôt sur la dépense est un impôt commun à tous les membres de l'Union européenne, les règles en sont fixées par la Commission.

I. Souveraineté politique et fiscale dans un État unitaire

Le problème de la souveraineté est double: souveraineté politique et fiscale. La première permet à chaque État d'exercer sur son territoire l'ensemble de ses droits, il s'agit selon les Professeurs Tiercer et Est (*Droit fiscal international*

PUF¹) d'une « autonomie technique avec exclusivité d'application sur un territoire déterminé ». Sur le plan fiscal la souveraineté implique le droit de prélever des impôts, d'en assurer le contentieux mais ne permet pas de légiférer à l'intention de pays tiers. Toutefois des accords peuvent être conclus avec d'autres États, exemple les conventions fiscales internationales qui permettent d'éviter les doubles impositions. Ces règles ne comprenaient pas de dérogations jusqu'au traité de Rome de 1956 qui a mis en place la « Communauté européenne ». Ce traité a été mis à jour et complété plusieurs fois depuis cette signature, en particulier par le traité de Maastricht de février 1992, qui a remplacé la Communauté européenne par l'Union européenne, modifié par le traité de Lisbonne de décembre 2007.

Comment définir cette entité ? Ce n'est pas un État ou une fédération et selon les auteurs on parle d'organisation internationale ou d'institution supranationale... mais cette entité dispose de la personnalité juridique conformément à l'article 47 TUE du traité de Lisbonne. Quel que soit le statut final de cette construction on note que de plus en plus d'éléments de souveraineté lui sont confiés, en particulier en matière fiscale pour les impôts directs : régime mère-filiale, régime des fusions, consolidation des résultats ou pour l'impôt sur la dépense, impôt unique depuis 1970 adopté par tous les États membres, dénommé d'après la définition française « Taxe sur la Valeur Ajoutée » ou TVA. C'est surtout pour cet impôt que tous les États membres de l'UE ont renoncé à leur souveraineté. En fonction de sa propre législation interne chaque État organise ses règles d'imposition, dans ses relations avec les pays tiers en matière d'impôts directs, la TVA ayant un régime particulier.

La souveraineté fiscale s'exprime pour les exploitations directes soit par la règle de la territorialité, ce qui crée un espace fermé à l'intérieur duquel on soumet les opérations à l'impôt national, soit par le système mondial, avec reprise des résultats étrangers et imputation des impôts acquittés localement (système adopté par les autres États européens). Pour la France la règle de territorialité s'applique essentiellement à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à l'impôt sur les sociétés pour les personnes morales. Toutefois on le verra au cours des développements suivants que des dérogations existent, et que l'ACCIS (Assiette Commune consolidée à l'IS) s'il est mis en application, ainsi que la lutte contre les opérations hybrides devraient mettre fin à la règle de la territorialité.

II. Souveraineté politique et fiscale dans des États Fédéraux

À noter que les relations d'état à État ont tendance à se compliquer avec les structures fédérales : États Unis, Mexique, Inde... la souveraineté fiscale étant répartie à plusieurs niveaux ; ainsi aux USA l'état de Californie refusant d'appli-

1. Auteurs, Guy Est et Gilbert Tiercer, titre de l'Ouvrage : *Droit fiscal international*, éditeur PUF, Parution 1990.

quer les conventions fiscales signées au niveau fédéral lorsque les entreprises sont soumises au droit interne de cet État, puisqu'elles n'en sont pas signataires. Il est inutile d'insister sur les difficultés de la Commission à Bruxelles avec 28 États conservant une large part de souveraineté.

III. Les conséquences fiscales de la souveraineté

L'exercice de la souveraineté conduit à des doubles impositions ou à des non-impositions.

A. Les doubles impositions, principes

Le comité fiscal de l'OCDE a classé les doubles impositions pour les impôts directs comme suit (Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version 2014, art. 23 A et 23 B) :

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

Les Doubles impositions, en matière de TVA sont apparues avec le régime intra-communautaire.

Les doubles impositions en matière de droit de mutation et de successions ne sont pas fréquentes, quelques pays ont toutefois signé une convention fiscale avec la France.

Les non-impositions, elles existent lorsqu'une opération ou une personne n'est imposée ni en A ni en B. Depuis quelque temps de nouvelles formes de non-imposition sont apparues avec l'usage des opérations hybrides utilisant des différences dans le texte des conventions fiscales.

B. Doubles impositions en matière d'impôts directs

1. La double imposition juridique

Elle peut avoir pour origine le domicile ou la source du revenu, en l'absence de convention fiscale répartissant les lieux d'imposition.

2. La double imposition économique

Les doubles impositions économiques existent en droit interne (double imposition des dividendes à l'Impôt société et à nouveau à l'impôt sur le revenu (IR) ou à l'impôt sur les sociétés (IS), sauf le régime mère-filiale), on les trouve surtout dans les relations avec les pays tiers pour les redevances, les achats ou

ventes à prix majoré ou minoré (problème des prix de transfert, voir Fiche 24. II), que le pays soit ou non conventionné.

CAS PRATIQUE DE DOUBLE IMPOSITION JURIDIQUE

Monsieur Dupont exploite une librairie à Lyon, son revenu imposable est de 100 000 €, mais il a ouvert une librairie dans un pays B sans convention, exploité avec du personnel local, bénéfice de l'exercice 50 000 € (impôt local pour l'année, 10 000 €). Madame Dupont est salariée d'une entreprise qui exerce son activité dans un pays non conventionné. Le salaire versé au titre de cette activité s'élève à 20 000 € (impôt local pour l'année 5 000 €). Le couple Dupont est domicilié en France. L'imposition sera la suivante : librairie de Lyon 100 000 € + bénéfice ayant sa source dans le pays B net de l'impôt perçu localement soit 40 000 € auquel il faut ajouter le salaire net d'impôt local pour Madame Dupont 15 000 €. Le couple Dupont sera imposé sur l'ensemble de ces revenus, mais étant imposés localement il y aura bien double imposition. Si le pays B avait un système d'imposition mondial comme la France ils risqueraient d'être imposés sur les revenus locaux mais également sur les revenus de source française, dans la mesure où le fisc local considérerait qu'elle est également domiciliée dans le pays B. La double imposition serait alors très lourde.

CAS PRATIQUE DE DOUBLE IMPOSITION ÉCONOMIQUE

Une société française dont le siège social et la direction effective sont à Angers, vend des produits semi-finis à sa filiale établie dans un pays B. Lors d'un contrôle fiscal le vérificateur majore les prix de vente de 20 % considérant que celles-ci 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'article 57 du CGI). Dans ce cas une facture complémentaire est établie à l'intention de la filiale. Le bénéfice de l'entreprise française est majoré de 20 % et logiquement le compte Achats de la filiale devrait être majoré du même montant. Souvent le pays où intervient la filiale (il en serait de même avec une succursale), refuse cet ajustement. D'où une double imposition correspondant au redressement en France et à l'absence de minoration du compte Achats de l'entreprise du pays B. Dans son commentaire (remarques préliminaires A.2 p. 349),

l'OCDE donne la solution suivante « Si deux États veulent résoudre des problèmes de double imposition économique, ils doivent le faire par négociations bilatérales ». Une double imposition économique (pour des dividendes), peut être remise en cause si les situations d'un résident et d'un non-résident ne sont pas comparables en matière d'imposition, ce qui n'est pas le cas entre la France et la Belgique (CE 7 mai 2014, Rencarts, RJF 8-9/14 n° 856).

C. TVA et doubles impositions

Pendant longtemps on pensait qu'il ne pouvait y avoir de doubles impositions en matière de TVA, celui-ci étant un impôt territorial. Celles-ci sont apparues dans le domaine des achats de voitures neuves, depuis un autre État membre, concernant les critères d'un véhicule neuf ou lors de la livraison d'un bien de A vers B, exonérée dans le pays de départ et imposable dans le pays d'acquisition, selon le régime intra-communautaire, mais si l'expédition d'un bien en A n'est pas suffisamment justifiée l'exonération sera refusée, par contre l'opération sera également taxée dans le pays B pays de l'acquisition. La Commission étudie les moyens pour éviter ces doubles impositions.

D. Mutations à titre gratuit et onéreux, doubles impositions

Pour les donations et successions de biens étrangers, la France a recours au mécanisme de l'imputation de l'impôt local. Pour les mutations à titre onéreux, immeubles ou fonds de commerce, les doubles impositions, en l'absence de convention fiscale, sont la règle. Afin de supprimer ces difficultés, un règlement a été publié au Journal officiel de l'UE le 27 juillet 2012 clarifiant les conditions de liquidation des successions internationales. Le lieu de résidence habituelle du défunt sera retenu comme critère pour fixer la compétence et la législation applicable pour régler la succession, quel que soit le pays où se trouvent les biens ou les personnes décédées.

À retenir

- Les doubles impositions sont surtout fréquentes en matière d'impôts directs, les conventions fiscales permettent de les limiter. Pour les non-impositions voir fiche 3.

Pour en savoir plus

- Article 23 du modèle de convention fiscale, OCDE juillet 2014.

Fiche 2

Les moyens de lutte contre les doubles impositions

- I. Cas des doubles impositions pour les personnes physiques
- II. Cas des doubles impositions pour les entreprises

📖 Définitions

Moyens de lutte pour les personnes physiques : exonération ou d'imputation de l'impôt étranger.

Moyens de lutte pour les entreprises : la règle de territorialité française protège les exploitations directes (succursale, établissement), pour les exploitations indirectes (existence de deux sociétés), l'autonomie juridique les protège généralement, l'OCDE encourageant la négociation bilatérale.

I. Cas des doubles impositions pour les personnes physiques

A. En droit interne

Chaque pays essaye d'apporter des solutions pour supprimer ou limiter les conséquences que constituent les doubles impositions juridiques. Dans le cas de la France, on peut citer quelques exemples qui tiennent aux principes généraux du droit ou à des dispositions diminuant la charge fiscale pour les bénéficiaires. À ce titre on peut retenir la règle selon laquelle le contribuable domicilié en France est imposable à raison de son revenu net annuel, dès lors 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. 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'article 81 A.1 du CGI, elle permet sous certaines conditions d'exonérer les salaires perçus,

bien que les intéressés restent domiciliés en France, mais avec application du taux effectif (voir Fiche 27).

B. En droit conventionnel

Les conventions fiscales sont des traités internationaux, préparés par les techniciens des ministères des Finances, puis ratifiés par les Parlements. Elles s'appliquent aux impôts sur le revenu (modèle OCDE), dans certains cas à l'impôt sur la fortune ou 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), toutefois ces mécanismes ne sont valables que pour les doubles impositions juridiques. En reprenant l'exemple ci-dessus, si le pays B est conventionné, la librairie de M. Dupont constituera un établissement stable dont les résultats seront imposables localement, non imposables en France; quant aux salaires de Mme Dupont ils seront imposés uniquement localement. Mais pour les deux revenus on appliquera en France, sur la partie exonérée, la règle du taux effectif, laquelle permet d'imposer les revenus de source française au même taux que si l'ensemble des revenus était imposé.

II. Cas des doubles impositions pour les entreprises

A. Moyens de lutte, en droit interne

Il faut distinguer entre exploitations directes et indirectes :

1. Les premières correspondent à des succursales ou des établissements c'est-à-dire des structures qui restent liées avec leur entreprise mère (principe de l'unité d'entreprise sur le plan juridique, bien qu'intervenant dans un pays tiers). La double imposition sera évitée de deux manières : soit par l'exonération, c'est le cas de la France avec le mécanisme de la territorialité : « sont imposables en France les bénéfices des entreprises exploitées en France » (CGI, art. 209.1). Les bénéfices d'une succursale française dans un pays A ne sont pas imposables en France ; en cas de pertes elles ne sont pas déductibles. Toutefois une évolution de la jurisprudence a aménagé ce principe (arrêt CE Télécoise, voir Fiche 6. II.B), lequel pourrait être supprimé avec l'acquis (Assiette commune consolidée pour l'ISO) ; soit le régime du bénéfice mondial, pratiqué dans les autres pays européens. Les résultats de A, dans l'exemple précédent, seraient repris avec ceux du siège, sous déduction de l'impôt payé localement, en totalité ou avec plafonnement.