

UNIVERSITÉ PARIS I PANTHÉON-SORBONNE

REVUE OFIS



Le Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés est fier de vous présenter :

L'INVOCATION DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES ENJEUX ET MÉCANISMES



Ophélie Gilbert

Étudiante du Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés



Marion Pedrosa

Étudiante du Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés



UNIVERSITÉ PARIS 1
PANTHÉON SORBONNE



Le 1er janvier 2022 est entrée en vigueur la convention fiscale franco-colombienne. Le processus avait commencé il y a plus de dix ans. Après des premières négociations en 2010, qui ont été mises en suspens avant de reprendre en 2014, la convention a finalement été conclue le 25 juin 2015. Le 7 octobre 2016 la France avait autorisé l'approbation de la convention tandis que la Colombie n'avait débuté le processus de ratification qu'en 2020.

Bien que la première convention fiscale bilatérale remonte à 1843 entre la France et la Belgique, les véritables réflexions en matière fiscale internationale remontent aux années 20, au lendemain de la première guerre mondiale, dans l'objectif de développer les solidarités au niveau économique. Les premiers modèles de conventions sont élaborés en 1928. Dorénavant, ce sont les modèles de conventions de l'OCDE, et à titre subsidiaire de l'ONU, qui représentent la référence en la matière.

Avec 121 conventions fiscales bilatérales, la France a le réseau le plus étendu au monde avec le Royaume-Uni. Les conventions fiscales n'ont pas pour objectif de régir intégralement la situation fiscale de chaque résident. Elles permettent d'éviter la double imposition d'un résident lorsqu'il est considéré comme redevable de l'impôt dans plusieurs pays en raison de sa résidence fiscale et de la source de ses revenus.

Ces conventions fiscales bilatérales relèvent du droit international. La France est de tradition moniste et accepte directement les règles du droit international dans son ordre interne, sans recourir à une procédure de réception. Ainsi, un traité, une fois qu'il a été régulièrement ratifié, approuvé et publié, est intégré à la légalité interne. La publication est régulière si elle a

été faite au journal officiel de la République dans la partie « Lois et décrets ». La transposition n'est pas considérée comme une condition nécessaire de la validité du droit international. En France, le parti-pris moniste résulte de l'article 55 de la Constitution : « *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie* ».

Ainsi, les conventions fiscales internationales s'articulent avec la loi interne (I). Elles permettent d'éviter des situations de double imposition, que ce soit pour la personne physique ou la personne morale, avec la méthode du taux effectif ou du crédit d'impôt (II).

I / L'articulation des conventions fiscales avec la loi interne

L'articulation des conventions fiscales avec la loi interne suppose l'application de deux principes liés, le principe de priorité et le principe de subsidiarité.

Le principe de priorité du droit interne commande qu'un moyen de droit interne soit examiné avant un moyen fondé sur une convention. En effet, ce n'est que si le droit interne prévoit l'impôt et permet d'imposer que le juge devra se référer à la convention afin de déterminer à qui incombe le droit d'imposer. Si l'imposition n'est pas prévue par la loi interne, il n'y a pas lieu de regarder les conventions fiscales selon le Conseil d'Etat¹. Le principe de priorité du droit interne a ainsi pour corollaire le principe de subsidiarité des conventions fiscales. La Cour de cassation, quant à elle, traite différemment le principe de priorité du droit interne et de subsidiarité des conventions fiscales². Contrairement au Conseil d'État, elle se fonde exclusivement

¹Conseil d'État, Plénière, 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895

²Cour de cassation, Assemblée Plénière, 2 octobre 2015, n°14-12.256

sur l'article 55 de la Constitution qui pose le principe de primauté des traités internationaux et applique directement les dispositions des conventions fiscales bilatérales, y compris pour fonder des impositions réclamées par un État.

Le principe de subsidiarité a été énoncé dans un important arrêt « Société Schneider Electric » du Conseil d'État en date du 28 juin 2002³. Était en cause une société française qui détenait une filiale suisse, établie dans le canton de Genève. Les bénéficiaires de la filiale étaient soumis à un taux d'imposition de 0%. En droit interne français, l'article 209 B du Code général des impôts (ci-après "CGI") précise qu'en présence d'une société française détenant une filiale dans un régime privilégié, les bénéfices de celle-ci sont imposés dans l'Etat de résidence de la société mère en l'absence même de distribution des bénéfices, soit en l'espèce, en France (société de résidence de la mère). Devant le juge de l'impôt, la société a soutenu que l'article 209 B du CGI était contraire à la convention fiscale franco-suisse. Son argument était de dire que, selon la convention fiscale, les bénéfices d'une entité résidente d'un Etat ne peuvent être imposés que dans cet Etat (en Suisse en l'espèce). Le Conseil d'Etat a conclu à l'incompatibilité de l'article 209 B du CGI à la convention fiscale franco-suisse, ce qui donne un exemple de la primauté des conventions fiscales. Toutefois, cet arrêt est également un exemple du principe de subsidiarité. En effet, pour conclure à l'incompatibilité de l'article avec la convention, le Conseil d'Etat a, premièrement, qualifié le revenu en vertu du droit interne français. C'est en raison de la qualification de bénéfices d'entreprise des bénéfices réalisés par la filiale en vertu du droit français, que cette qualification a pu être confrontée avec la qualification de la convention fiscale.

Tous les auteurs et professionnels du droit n'arrivaient pas à la même conclusion que le Conseil d'État en ce qui concerne l'incompatibilité de l'article avec la convention fiscale. A ce titre, M. Austray, alors Commissaire du gouvernement, considérait que le Conseil d'État aurait dû conclure à la compatibilité de l'article avec la convention car le revenu imposé auprès de la société mère n'était, selon lui, pas un bénéfice d'entreprise mais un revenu réputé distribué par la filiale à sa société mère.

La qualification du revenu en cause commande, en effet, l'application de l'article correspondant de la convention fiscale. En vertu du modèle OCDE, pour les bénéfices d'entreprise, c'est l'article 7 qui s'applique et qui précise que les bénéfices d'entreprise sont imposés dans l'Etat de résidence de l'entreprise (en Suisse en l'espèce). Tandis que si la voie empruntée par M. Austray avait été suivie et que l'on avait considéré être en présence d'un revenu réputé distribué, il aurait fallu se référer à l'article 20 de la convention en cause. En effet, si les revenus distribués ne sont pas couverts par la convention, il faut alors s'en remettre à l'article 20 « Autres revenus » (clause balai) qui donne le droit d'imposer à l'Etat où réside le bénéficiaire des revenus (soit, en l'espèce, en France).

Cet arrêt a permis d'éclairer l'application du principe de subsidiarité, qui est un principe de méthode. Afin d'aboutir à la conclusion de l'incompatibilité, il était nécessaire de qualifier le revenu en droit interne avant de confronter cette qualification avec les différentes catégories dans la convention. C'est ensuite la convention qui détermine à qui incombe le droit d'imposer.

Il est ainsi primordial d'articuler les conventions fiscales avec le droit interne, car l'essence des conventions fiscales est d'éliminer les doubles impositions

³Conseil d'Etat, Assemblée, 28 juin 2002, Ministre c/Société Schneider Electric, n°232276

intervenues en raison du droit national de chaque Etat (II).

II / Les différentes méthodes pour éviter les doubles impositions

Il existe deux doubles impositions : la double imposition économique, lorsque deux personnes sont imposables au titre du même revenu et la double imposition juridique lorsqu'un seul contribuable est imposable au titre du même revenu dans deux Etats différents. Nous nous concentrerons sur la double imposition juridique : une personne est imposée deux fois sur un même revenu du fait des lois internes des Etats.

Les situations de double imposition sont fréquentes, entre autres, lorsqu'un travailleur réside dans un pays et reçoit des revenus provenant d'un autre pays ou lorsqu'il y possède des biens immobiliers. Cela peut être le cas d'un salarié impatrié ou expatrié. Il peut alors bénéficier des dispositions d'une convention fiscale bilatérale si elle existe entre les deux pays concernés par ses revenus perçus. Nous allons prendre l'exemple d'une salariée française, résidente fiscale française, son foyer (ses enfants par exemple) étant situé en France. Cette femme exerce son activité professionnelle majoritairement aux Pays-Bas (et est sous paie néerlandaise). Elle exerce son activité en France seulement 20% de ses jours travaillés. Elle risque donc d'être imposée en France et aux Pays-Bas sur cette rémunération perçue. Dans ce cas, il est nécessaire de regarder la convention fiscale avec les Pays-Bas pour vérifier la méthode prévue par ladite convention afin d'éviter la double imposition. En l'espèce, c'est le taux effectif qui est appliqué. Ce taux vise à maintenir intégralement la progressivité de l'impôt acquitté dans un Etat malgré les exonérations que cet Etat accorde. Avec la règle du taux effectif, il est possible d'exonérer la rémunération afférente à l'activité exercée à l'étranger (case AC dans la déclaration 2042). Les

revenus sont exonérés de l'impôt en France mais ils entrent dans le calcul du taux d'imposition français. Pour calculer la rémunération qui sera imposée en France et la rémunération bénéficiant du taux effectif, un pro-rata est effectué en prenant en compte le nombre de jours correspondant au travail effectué en France et aux Pays-Bas.

Cette méthode diffère de la méthode du crédit d'impôt (case 8TK sur la déclaration 2042). Le crédit d'impôt est également une méthode permettant d'éviter la double imposition, prévue par de nombreuses conventions fiscales bilatérales. Il correspond à un montant d'impôt qui sera imputable sur l'impôt à payer.

Il existe deux méthodes d'élimination de la double imposition par le crédit d'impôt qui sont envisagées par les conventions fiscales bilatérales :

- le premier crédit d'impôt possible est égal à l'impôt payé à l'étranger, conformément à la convention, en raison des revenus de source étrangère et sera limité au montant de l'impôt français calculé à raison des mêmes revenus (possibilité 1 de calcul du crédit d'impôt) ;
- le second crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus à condition que le bénéficiaire soit soumis à l'impôt étranger à raison de ces revenus (possibilité 2 de calcul du crédit d'impôt).

Afin d'éclairer ce propos, il convient d'examiner l'invocation de deux conventions fiscales particulièrement récentes construites sur le modèle OCDE :

la convention franco-belge⁴ et la convention franco-colombienne⁵.

S'agissant de la première possibilité de calcul du crédit d'impôt, il faut envisager un résident fiscal français recevant des dividendes de la part d'une société belge.

En vertu du principe de subsidiarité précédemment évoqué, il faut s'intéresser au droit interne français. Celui-ci va imposer les dividendes reçus par cette personne physique au prélèvement forfaitaire unique (PFU) de 30% (ou au barème progressif de l'impôt sur le revenu de la personne physique sur option, lui permettant d'obtenir un abattement de 40% et de déduire la CSG à hauteur de 6,8%) en raison de sa résidence fiscale en France. Vraisemblablement, la Belgique va également vouloir imposer ce revenu en vertu de son droit interne. Se pose alors un problème de double imposition. Il faut à ce stade, se référer à la convention fiscale franco-belge. Celle-ci traite, en son article 10, des dividendes. En vertu de cet article, les dividendes sont imposés par l'Etat de résidence de la personne qui les reçoit (article 10§1), soit, en l'espèce, en France. Toutefois, la Belgique, Etat de résidence de la société qui verse les dividendes peut également imposer ceux-ci si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat (France) dans la limite de 12,8% du montant brut des dividendes. On constate à ce stade un partage du droit d'imposer entre les Etats. En l'absence de droit exclusif d'imposer, il faut se référer à l'article 22 de la convention qui traite de l'élimination des doubles impositions. L'article 10 est visé à l'article 22 1. a) ii qui précise que la France pourra accorder un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt belge sans excéder le montant de l'impôt français. Le montant de l'impôt belge étant de 12,8% en l'espèce, la France accordera un crédit d'impôt de ce montant, éliminant

alors la double imposition. Les dividendes supporteront ainsi un impôt d'un montant de 30% en France.

Prenons maintenant un exemple d'application de la deuxième possibilité de calcul pour le crédit d'impôt avec la nouvelle convention franco-colombienne.

Si une personne française, ayant sa résidence fiscale en France, perçoit des loyers en provenance d'un de ses immeubles en Colombie, le droit interne français - sur le principe de l'article 4B du CGI prévoyant l'imposition des revenus mondiaux du résident fiscal français - et le droit interne colombien vont imposer ce revenu. Il faudra alors se référer à l'article 6 de la convention fiscale franco-colombienne qui prévoit que les revenus qu'un résident tire d'un bien immobilier dans un Etat contractant sont imposables dans cet Etat. L'imposition n'est donc pas exclusive. Il faut alors se référer à l'article 22 de la convention qui prévoit que le résident a le droit à un crédit d'impôt français. L'article 22 1. a) i) de la convention dispose que, pour les revenus qui ne sont pas mentionnés à l'article 22 1. a) ii), ce qui est le cas des revenus tirés de biens immobiliers cités à l'article 6, ce crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus à condition que le bénéficiaire résident de France soit soumis à l'impôt colombien à raison de ces revenus. Cette deuxième méthode est en réalité une exonération de l'impôt français. Ainsi, si l'impôt français sur ces loyers est de 14%, le crédit d'impôt sera de 14% donc l'imposition effective est en pratique de 0 en France.

Pour conclure, il convient de résumer le rôle et le fonctionnement des conventions fiscales internationales dans le cadre du contentieux fiscal. Les

⁴https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/belgique/dbv_met_francrijk_fr-versie_-_alternat_vf2-pour_publication.pdf

⁵https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/colombie/colombie_25_06_2015.pdf

conventions fiscales bilatérales sont la clef de voûte du droit fiscal international. Elles n'ont nullement pour objet de se substituer aux différents systèmes fiscaux des Etats. C'est pourquoi, dans le cadre du contentieux fiscal, les conventions doivent faire face à l'applicabilité du droit interne en

priorité, et ce, en raison du principe de subsidiarité. Une fois cette étape accomplie, leur supériorité liée à leur nature de traités internationaux leur permet de s'appliquer pleinement afin d'accomplir leur objectif premier qu'est l'élimination de la double imposition.

OUVRAGES, TEXTES

Commentaire - Daniel Gutmann, Robert Danon, Xavier Oberson et Pasquale Pistone : Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune

Daniel Gutmann, Droit fiscal des affaires, LGDJ, Précis Domat, 12ème édition

Cyrille David, Guy Gest, Dalloz, Répertoire de droit international, Impôts - source du droit fiscal international, février 2022

Francis Lefebvre, Navis, Documentation pratique fiscale, Série INT (Conventions internationales, Rôle des conventions, Elimination des doubles impositions, 520 et 676

Francis Lefebvre, Navis, Documentation pratique fiscale, Série CONT (Contentieux), Contentieux spéciaux, 15910

ARTICLES

Daniel Gutmann, L'élimination de la double imposition économique sur les dividendes de source étrangère, *FR16/11*, p. 7 et s.

RAPPORTS, COMMUNIQUÉS, SITES INTERNET

Lexbase, Petites affiches, n°94 du 12 mai 2014, Conventions fiscales internationales et principe de subsidiarité

Lexbase, Hebdo édition fiscale, janvier 2019, Edition n°768 du 17 janvier 2019, Fiscalité internationale : La résidence, clé d'application des conventions fiscales internationales conclues par la France : difficultés et perspectives

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4877-PGP.html/identifiant%3DBOI-INT-DG-20-20-100-20200219>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12502-PGP.html/identifiant%3DBOI-INT-DG-20-25-20201216>

<https://cms.law/fr/fra/news-information/convention-fiscale-franco-colombienne>

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000008092462/>

https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/belgique/dbv_met_frankrijk_fr-versie_-_alternat_vf2-pour_publication.pdf

https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/colombie/colombie_25_06_2015.pdf

CONTACTS



École de Droit, Université Paris I Panthéon-Sorbonne

*Adresse : 12 place du Panthéon, 75231 Paris cedex 05
Téléphone : 01 44 07 80 00*



Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés

*Email : ofismaster2@gmail.com
Linkedin : <https://www.linkedin.com/in/m2ofis/>*



Ophélie Gilbert

*Email : ophelie.gilbert1@etu.univ-paris1.fr
Linkedin : Ophélie Gilbert*



Marion Pedrosa

*Email : pedrosa.marion@gmail.com
Linkedin : Marion Pedrosa*