

rappels de cours
exercices corrigés

fiches de Droit fiscal international

3^e édition

Roland Walter

mises à jour disponibles
sur www.editions-ellipses.fr



Rappels de cours
exercices corrigés

fiches de droit fiscal international

3^e édition

Roland Walter



- **Fiches de Droit administratif**, Guillaume Protière
- **Fiches de Droit des affaires**, Claire Humann
- **Fiches de Droit bancaire**, Marianne Villemonteix
- **Fiches de Droit des biens**, Vanessa Valette-Ercole
- **Fiches de Droit des contrats**, Christophe Quézel-Ambrunaz
- **Fiches de Droit des contrats spéciaux**, Johann Le Bourg
- **Fiches de Droit de la distribution**, Linda Arcelin-Lécuyer
- **Fiches de Droit de la famille**, Patricia Vannier
- **Fiches de Droit fiscal international**, Roland Walter
- **Fiches de Droit des instruments de paiement et de crédit**, Marianne Villemonteix
- **Fiches de Droit international privé**, Estelle Fohrer-Dedeurwaerder
- **Fiches de Droit international public**, Pascale Martin-Bidou
- **Fiches de Droit des obligations**, Arnaud Lecourt
- **Fiches de Droit pénal général**, Gérard Clément et Jean-Philippe Vicentini
- **Fiches de Droit pénal spécial**, Béatrice et Gérard Clément, Frédérique Dubost et Jean-Philippe Vicentini
- **Fiches de Droit des personnes**, Patricia Vannier
- **Fiches de Droit de la responsabilité civile extracontractuelle**, Christophe Quézel-Ambrunaz
- **Fiches de Droit des sociétés**, Franck Marmoz
- **Fiches de Droit des sûretés**, Pierre-Yves Ardoy
- **Fiches de Droit du travail**, Laurence Fin-Langer
- **Fiches de Droit du travail approfondi**, Laurence Fin-Langer
- **Fiches d'Histoire des institutions publiques**, Jean-François Brégi
- **Fiches d'Institutions européennes**, Guillaume Protière
- **Fiches d'Institutions internationales**, Hélène Simonian-Gineste
- **Fiches d'Institutions et Politiques sociales**, Arnaud Coutant
- **Fiches d'Introduction au droit**, Patricia Vannier
- **Fiches de Libertés publiques et Droits fondamentaux**, Florence Crouzatier-Durand
- **Fiches de Procédure civile**, Ronan Bernard-Menoret

ISBN 9782340049789

©Ellipses Édition Marketing S.A., 2016
32, rue Bargaue 75740 Paris cedex 15



Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5.2° et 3°a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective », et d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Sommaire

Abréviations	7
Introduction	9

TITRE I DROIT FISCAL INTERNATIONAL ET SOUVERAINETÉ

Fiche n° 1 : De la souveraineté politique et fiscale.....	12
Fiche n° 2 : Les moyens de lutte contre les doubles impositions	17
Fiche n° 3 : Doubles non-impositions, rôle de l'OCDE et de l'UE	21

TITRE II IMPOSITION DES ENTREPRISES

Fiche n° 4 : Entreprises individuelles	26
Fiche n° 5 : Sociétés de personnes et groupements d'entreprises	30
Fiche n° 6 : Exploitations directes à l'étranger, droit interne	36
Fiche n° 7 : Exploitation directe à l'étranger, Droit conventionnel.....	45
Fiche n° 8 : Exploitations indirectes à l'étranger, Droit interne	50
Fiche n° 9 : Exploitation indirecte à l'étranger, Droit conventionnel	60
Fiche n° 10 : Imposition des autres revenus.....	65
Fiche n° 11 : Développement européen et international.....	76
Fiche n° 12 : Quartiers généraux, centres de logistique, Centrales de trésorerie	83
Fiche n° 13 : Structures juridiques internationales.....	90
Fiche n° 14 : Le rôle de l'Union européenne	96

TITRE III
IMPOSITION DES CAPITAUX MOBILIERS

Fiche n° 15 : Régime interne France.....	102
Fiche n° 16 : Opérations internationales, distribution de dividendes, plus et moins-values de cession des droits sociaux, droit interne.....	107
Fiche n° 17 : Opérations internationales, distribution de dividendes, plus et moins-values de cession des droits sociaux, droit conventionnel	111
Fiche n° 18 : Autres revenus de capitaux mobiliers	115

TITRE IV
TVA, IMPÔT SUR LA DÉPENSE

Fiche n° 19 : TVA, origine et évolution.....	120
Fiche n° 20 : TVA, régime intracommunautaire	125
Fiche n° 21 : TVA internationale, importation de biens meubles	133
Fiche n° 22 : TVA internationale, régime de l'exportation	141

TITRE VI
ÉVASION FISCALE INTERNATIONALE

Fiche n° 23 : Évasion fiscale, les moyens de lutte en droit interne	148
Fiche n° 24 : Les textes spécifiques pour lutter contre l'évasion fiscale.....	152
Fiche n° 25 : Évasion fiscale, Pays à fiscalité privilégiée	160
Fiche n° 26 : Autres dispositions contre l'évasion fiscale.....	167

TITRE 7
IMPOSITION DES PERSONNES PHYSIQUES

Fiche n° 27 : Imposition des personnes ayant ou non leur domicile fiscal en France	174
Fiche n° 28 : Impôt sur le revenu, modalités d'imposition, droit interne	183
Fiche n° 29 : Résidents, non-résidents, Droit conventionnel.....	189

TITRE 8
NON-DISCRIMINATION
CLAUSES DE NON-DISCRIMINATION

Fiche n° 30: Non-discrimination pour les personnes
physiques et morales196

TITRE 9
DROITS DE MUTATION, IMPÔT SUR LA FORTUNE

Fiche n° 31: Droits de mutation, ISF202

TITRE 10
RÔLE DE LA JURISPRUDENCE

Fiche n° 32: Tribunaux internes et internationaux206

Bibliographie209

Index.....211

Abréviations

IR	impôt sur le revenu
IS	impôt sur les sociétés
DI	double imposition
ISF	Impôt sur la fortune
CGI	Code général des impôts

Introduction

Les pays, quelle que soit leur organisation politique ont toujours eu besoin de ressources pour assurer certaines fonctions collectives: sécurité intérieure et extérieure, affaires étrangères, enseignement, développement économique..., depuis longtemps il a fallu prélever des fonds sur les entreprises et les citoyens du territoire. À partir du XX^e siècle et surtout compte tenu de guerres dévastatrices en Europe, les États ont été conduits à intervenir de plus en plus dans la vie économique. Parmi les moyens utilisés la fiscalité a joué un rôle important pour soutenir la croissance et encourager les investissements productifs. D'autres facteurs ont contribué également à accentuer le rôle de la fiscalité. Le développement du commerce international depuis la deuxième guerre mondiale a impliqué la fiscalité compte tenu de la création d'établissements dans de nombreux pays, des prises de participations dans des sociétés étrangères, opérations qui ont conduit à des mouvements de capitaux et à la distribution des bénéfices sous forme de dividendes ainsi qu'à la rémunération des prêts consentis par des États, entreprises ou des particuliers.

Mais il faut tenir compte des questions de souveraineté, chaque pays essayant de conserver ou de s'approprier de la matière imposable, d'où les conflits conduisant à des doubles impositions ou plus rarement à des non-impositions. D'où le développement des conventions fiscales internationales lesquelles ont pour but de répartir les impositions entre deux ou plusieurs pays, ce qui a permis de limiter certains dysfonctionnements. Enfin à partir de 1950 pour faire face aux crises permanentes en Europe, plusieurs pays, six d'abord, vingt-huit actuellement ont essayé de rapprocher leurs économies, en particulier leur fiscalité. En dehors de difficultés entre les membres pour trouver un consensus, une avancée importante a eu lieu avec la création d'un impôt commun sur la dépense, la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) adoptée par les différents États membres à partir de 1970, sous forme de directives transposées ensuite dans chaque État. À noter également le développement des fusions, et un essai de base commune pour l'IS applicable aux grandes entreprises (ACCIS).

L'UE (Union européenne qui a remplacé la Communauté européenne), se construit peu à peu. Il était donc nécessaire de créer des juridictions susceptibles de dire le droit européen et surtout d'assurer une harmonisation des législations de chaque État. La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), appelée à l'origine Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), siège à Luxembourg, elle a pour mission d'assurer la cohérence du droit européen. À noter également

l'existence de la Cour Européenne des droits de l'homme, dont le siège est à Strasbourg, qui intervient dans certaines questions fiscales. Toutefois, compte tenu de la complexité du droit européen et des divergences d'interprétation qui surgissent, l'évasion fiscale s'est développée, dans le domaine de la TVA (fraude carrousel), mais également pour les impôts directs avec l'existence de « paradis fiscaux » ce qui a conduit à la création de nombreux textes pour lutter contre cette fuite de la matière imposable (ainsi pour les opérations avec les États ou territoires non coopératifs, CGI art. 238-0 A).

Cet ouvrage sera divisé en dix parties et fiches, afin d'approcher la réalité fiscale française ainsi que celle de L'Union européenne (UE).

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, bénéficiaire 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.

le contenu

- 32 fiches de cours pour réviser tout le contenu du droit fiscal international, les définitions à connaître, les erreurs à éviter, les points essentiels à retenir
- 23 cas pratiques corrigés pour vérifier ses connaissances
- Des repères bibliographiques
- 1 index

le sommaire

Droit fiscal international et souveraineté

1. De la souveraineté politique et fiscale
2. Les moyens de lutte contre les doubles impositions
3. Doubles non-impositions, rôle de l'OCDE et de l'UE

Imposition des entreprises

4. Entreprises individuelles
5. Sociétés de personnes et groupements d'entreprises
6. Exploitations directes à l'étranger, droit interne
7. Exploitations directes à l'étranger, droit conventionnel
8. Exploitations indirectes à l'étranger, droit interne
9. Exploitation indirecte à l'étranger, droit conventionnel
10. Imposition des autres revenus
11. Développement européen et international
12. Quartiers généraux centre de logistique, Centrales de trésorerie
13. Structures juridiques internationales
14. Le rôle de l'Union européenne

Imposition des capitaux mobiliers

15. Régime interne France
16. Opérations internationales, distribution de dividendes, plus et moins-values de cession des droits sociaux droit interne
17. Opérations internationales, distribution de dividendes plus et moins-values de cession des droits sociaux, droit conventionnel
18. Autres revenus de capitaux mobiliers

TVA, impôt sur la dépense

19. TVA, origine et évolution
20. TVA, régime intracommunautaire
21. TVA internationale, importation de biens meubles
22. TVA internationale, régime de l'exportation

Évasion fiscale internationale

23. Évasion fiscale, les moyens de lutte en droit interne
24. Les textes spécifiques pour lutter contre l'évasion fiscale
25. Évasion fiscale, pays à fiscalité privilégiée
26. Autres dispositions contre l'évasion fiscale

Imposition des personnes physiques

27. Imposition des personnes ayant ou non leur domicile fiscal en France
28. Impôt sur le revenu, modalités d'imposition, droit interne
29. Résidents, non-résidents, droit conventionnel

Non-discrimination

30. Non-discrimination pour les personnes physiques et morales

Droits de mutation, impôt sur la fortune

31. Droits de mutation, ISF

Rôle de la jurisprudence

32. Les tribunaux internes et internationaux

l'auteur

Roland Walter est intervenant à l'ESSEC, ancien responsable du service fiscal d'Air France et ancien professeur associé à Paris IX-Dauphine. Il a exercé comme avocat au barreau de Paris.

le public

- Master Droit et Gestion
- Écoles de commerce
- Praticiens du droit

