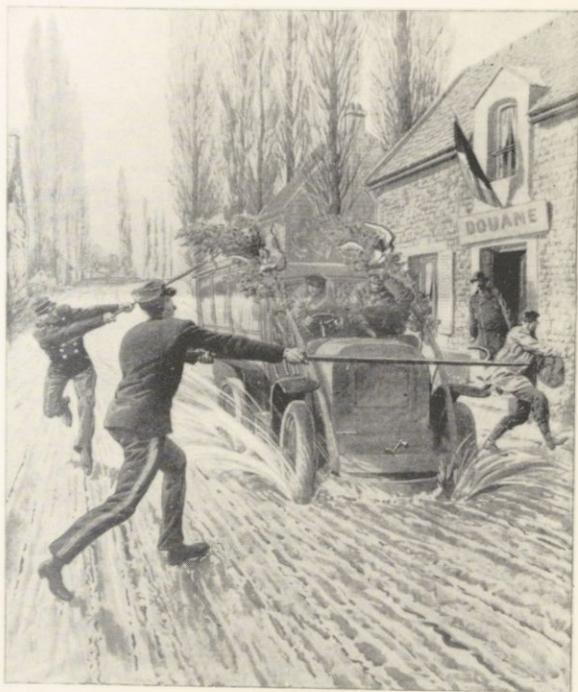


S^oV
S 4286
(2)

COLLECTION FINANCES PUBLIQUES

Jean-Pierre JARNEVIC

DROIT FISCAL INTERNATIONAL




ECONOMICA

COLLECTION FINANCES PUBLIQUES

dirigée par Jean Mollat

34

34

15-16

Jean-Pierre JARNE

DROIT FISCAL INTERNATIONAL



EDITIONS

42, rue de Valenciennes - 75011 Paris

87486
(2)

34

COLLECTION FINANCES PUBLIQUES

dirigée par Joël Molinier

ISSN 0981-9932

Jean-Pierre JARNEVIC

DROIT FISCAL INTERNATIONAL



ECONOMICA

49, rue Héricart, 75015 Paris

80V
87486
(2)

01 - 09 - 10 - 1986 - 27706

COLLECTION FINANCES PUBLIQUES

dirigée par Jean Héron

1985-1986

Jean-Pierre JARNEVIC

DROIT FISCAL INTERNATIONAL



© Ed. ÉCONOMICA, 1985

Tous droits de reproduction, de traduction, d'adaptation et d'exécution réservés pour tous les pays.

Principales abréviations

A.J.D.A.	Actualité juridique, Droit administratif.
Cass. Civ.	Cour de cassation, chambre civile.
Cass. Crim.	Cour de cassation, chambre criminelle.
Chron.	Chronique.
C.J.C.E.	Cour de justice des Communautés européennes.
C.G.I.	Code général des impôts.
Concl.	Conclusions des commissaires du gouvernement du Conseil d'État.
Cons. const.	Conseil constitutionnel.
Cons. d'Ét.	Conseil d'État.
D.G.I.	Direction générale des impôts.
D.S.	Dalloz-Sirey.
E.D.C.E.	Études et documents du Conseil d'État.
G.P.	Gazette du Palais.
J.C.P.	Jurisqueuseur périodique, édition générale.
J.C.P. (C.I.)	Jurisqueuseur périodique, édition commerce et industrie.
J.O.	Journal Officiel, Lois et décrets.
J.O. Cons. Éco et Soc.	Journal Officiel, Conseil économique et social.
J.O. Doc. Adm.	Journal Officiel, Documents administratifs.
J.O. Déb. Ass. Nat.	Journal Officiel, Débats Assemblée nationale.
J.O. Déb. Sén.	Journal Officiel, Débats Sénat.
J.O. (C.E.)	Journal Officiel des Communautés Européennes (L : Législation ; C : Communications et informations).
Leb.	Recueil officiel des décisions du Conseil d'État.
L.P.F.	Livre des procédures fiscales.
Q.E.	Question écrite.
Rec.	Recueil des décisions du Conseil constitutionnel.
Rec. (C.J.C.E.)	Recueil de la Cour de justice des Communautés Européennes.
R.M.	Réponse ministérielle.
Req.	Requête.
R.S.F.	Revue de science financière.
R.T.D.C.	Revue trimestrielle de droit civil.
R.T.D.E.	Revue trimestrielle de droit européen.
T.C.	Tribunal des conflits.

INTRODUCTION

Le cadre du droit fiscal international

Le droit fiscal international peut être défini comme la branche du droit fiscal qui s'intéresse aux aspects internationaux de l'impôt. Il s'agit donc d'une branche d'apparition récente qui ne s'est constituée en discipline spécifique qu'en raison de l'essor, à partir du XX^e siècle, des relations économiques internationales. Mais, face à cette internationalisation — croissante et irréversible — du cadre économique (section I), le cadre politique est inchangé : il demeure marqué par la souveraineté fiscale des États (section II).

SECTION I

Le cadre économique : l'internationalisation des échanges

Le phénomène d'internationalisation n'est pas nouveau : les échanges internationaux existaient déjà dans la Grèce antique¹ et c'est leur développement qui permit au commerce maritime de devenir l'activité essentielle de l'Angleterre au XVII^e siècle, facilitant ainsi l'apparition des compagnies par actions dont les profits favorisèrent une accumulation du capital et l'essor du capitalisme industriel au siècle suivant². Mais, il revêt, à l'heure actuelle, une signification particulière : les relations économiques internationales ne sont plus, comme par le passé, exclusivement liées à la recherche de matières premières ; elles sont, avant tout, le reflet d'un élargissement des marchés qui se traduit par l'internationalisation de l'activité des agents économiques et de leurs moyens de financement.

I. L'INTERNATIONALISATION DE L'ACTIVITÉ

L'internationalisation concerne aussi bien l'activité des entreprises que celle des personnes physiques.

1. Cf. Austin (M.) et Vidal-Naquet (P.), *Économies et sociétés en Grèce antique*, Paris, A. Colin, U2, 1972, pages 315 et s.

2. Cf. Bennassar (B.), *L'Angleterre au XVII^e siècle*, Paris, Europe édition, 2^e éd., pages 16 et s.

A. L'internationalisation de l'activité des entreprises

L'internationalisation de l'activité des entreprises est recherchée pour des motifs et selon des modalités variables.

1. Les motifs

Dans certains cas, il s'agit pour les entreprises de conquérir ou de consolider des marchés extérieurs par l'installation de comptoirs de vente. De plus en plus fréquemment, il s'agit surtout pour elles de produire directement depuis l'étranger pour profiter des conditions avantageuses qui existent dans les pays d'accueil en ce qui concerne, notamment, le coût des matières premières et de la main-d'œuvre.

2. Les modalités

Les modalités de l'implantation à l'étranger sont également diverses. Elle prend parfois la forme d'un établissement stable, dépourvu de la personnalité juridique. Mais, le plus souvent, elle se traduit par la création d'une filiale de droit local¹. Cette dernière formule présente, en effet, des avantages spécifiques. D'une part, elle représente la seule possibilité d'implantation dans les pays dont la législation n'autorise que l'activité de sociétés de droit local. D'autre part, et surtout, la constitution d'une filiale permet l'accès au marché financier étranger ; or, les firmes multinationales ne contribuent que dans une proportion modeste au financement de leurs filiales à l'étranger : elles contribuent, évidemment, à leur capital lors de leur création, mais le développement ultérieur de leurs activités est poursuivi principalement par des fonds d'origine locale, la société-mère n'intervenant que pour une faible part².

B. L'internationalisation de l'activité des personnes physiques

L'internationalisation de l'activité des personnes physiques est, certes, moins soulignée. Elle est, cependant, tout aussi manifeste. Selon les cas, elle est induite ou autonome.

1. L'internationalisation induite

L'internationalisation induite est liée à l'internationalisation de l'activité des entreprises : l'implantation d'une firme à l'étranger d'abord, son fonctionnement ensuite, se traduisent toujours par une expatriation pour une période plus ou moins longue, de certains éléments du personnel. Le phénomène est donc appelé à se perpétuer.

2. L'internationalisation autonome

De plus en plus, l'internationalisation de l'activité des personnes physiques se développe également de manière autonome. Certaines pro-

1. Cf. *Les sociétés multinationales et le développement mondial*. Rapport du département des affaires économiques et sociales de l'O.N.U., New-York, 1973, ST/ECA/190, page 7.

2. Cf. Brooke (M.Z.) et Remmers (H.L.), *La stratégie de l'entreprise multinationale*, Paris, Sirey, 1973, pages 8 et s. et pages 152 et s.

fessions ne sont plus, désormais, exercées dans le cadre étriqué des différents États, mais à l'échelle mondiale : tel est le cas, par exemple, des diverses activités artistiques ou sportives. Et à cet égard, le phénomène ne peut que s'amplifier pour des motifs aussi bien matériels (facilité des communications) que sociologiques (uniformisation des modèles culturels) ou politiques (développement de la liberté d'établissement pour les ressortissants des pays du Marché Commun par exemple).

II. L'INTERNATIONALISATION DES RESSOURCES

Comme pour l'activité, le phénomène d'internationalisation affecte aussi bien les ressources des particuliers que celles des entreprises.

Pour les particuliers, cela résulte à la fois de la diversification géographique de leurs activités qui se traduit par des revenus trouvant leur origine dans différents États du globe et de la diversification de leur portefeuille qui les conduit bien souvent à détenir des titres d'entreprises étrangères et à percevoir, ainsi, les revenus qui y sont attachés.

Cette préoccupation est partagée par les entreprises. D'une part, les actions des grandes firmes multinationales sont, à l'heure actuelle, émises sur les principales places financières du globe, ce qui rend possible la détention d'une partie plus ou moins importante du capital par des actionnaires d'origine étrangère. D'autre part, les emprunts sont souvent émis sur les marchés internationaux, là où les capitaux sont abondants.

Le cadre étatique se révèle donc dépassé sur le plan économique. Il demeure, cependant, déterminant sur le plan fiscal.

SECTION II

Le cadre politique : la souveraineté fiscale des États

La souveraineté fiscale est, le plus souvent, abordée à partir des problèmes qu'elle suscite (double imposition, évasion fiscale,...) et des moyens qu'il convient de mettre en œuvre pour y remédier. Quelques auteurs, cependant, ont tenté de préciser la notion. C'est ainsi qu'elle a d'abord, été définie comme

le pouvoir d'édicter un système d'impôts, soit législatif, soit réglementaire, possédant une autonomie technique par rapport aux systèmes susceptibles d'entrer en concurrence avec lui¹.

Par la suite, la doctrine s'est attachée à en dégager les attributs fondamentaux. A cet égard, on a pu dire qu'une entité territoriale

est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles : d'une part, une

1. Dalimier (G.), « Droit fiscal international français », *Jurisclasseur fiscal*, fasc. n° 14, page 4.

autonomie technique, d'autre part, une exclusivité d'application dans le territoire en question¹,

ou encore

qu'est revêtu de la souveraineté, l'autorité qui, sur un territoire déterminé, détient le pouvoir exclusif de créer un système d'impôt et de l'appliquer².

On le voit, ces définitions ne sont pas identiques. Mais les différences — mineures au demeurant — sont purement formelles. Le contenu, en revanche, est parfaitement homogène : il permet ainsi de préciser les conditions d'existence de la souveraineté fiscale et son titulaire.

I. LES CONDITIONS DE LA SOUVERAINETÉ FISCALE

Ces conditions sont liées aux caractères du pouvoir fiscal reconnu à la collectivité qui est en cause : il n'y a de souveraineté fiscale que dans la mesure où le pouvoir fiscal est, à la fois entier, autonome et exclusif.

A. La plénitude du pouvoir fiscal

La collectivité concernée dispose de la plénitude du pouvoir fiscal lorsqu'elle peut créer l'impôt et l'appliquer, avec toutes les conséquences que ces prérogatives impliquent. Elle doit jouir aussi bien du *pouvoir d'imposition* — qui lui permet d'asseoir l'impôt, en particulier de définir la matière imposable et le contribuable, de le liquider, notamment en déterminant les taux applicables, et de le percevoir à son profit — que du *pouvoir de contrôle* et du *pouvoir de sanction* qui garantissent l'effectivité du premier.

B. L'autonomie du pouvoir fiscal

La condition d'autonomie du pouvoir fiscal est satisfaite lorsque la collectivité dispose de la compétence pour édicter les règles nécessaires à la mise en œuvre du pouvoir d'imposition, du pouvoir de contrôle et du pouvoir de sanction. Il importe peu, à cet égard, que le contenu des règles soit influencé par une autre collectivité : l'autonomie n'est pas, en effet, remise en cause dès lors que les règles procèdent formellement d'une autorité interne.

C. L'exclusivité du pouvoir fiscal

L'exclusivité du pouvoir fiscal exige, d'une part, que les règles édictées par la collectivité en cause s'appliquent, sur son territoire, à l'exclusion de toutes autres, d'autre part, que les impôts créés soient perçus au seul profit de l'entité concernée ou d'une collectivité qui lui est subordonnée (collectivité locale, par exemple). Cette condition ne fait pas obstacle, cependant, à l'assistance administrative entre États : certes, la législation fiscale d'un État — l'État requis — est alors utilisée pour l'assiette et/ou le recouvrement d'un impôt dû dans un autre État — l'État requérant — ; mais cette procédure ne peut être mise en œuvre qu'avec l'assentiment de l'État requis³.

1. Tixier (G.), Gest (G.) et Kerogues (J.), *Droit fiscal international*, Paris, Lib. tech., 1979, 2^e édition, page 3.

2. Cartou (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, 1981, page 14.

3. Voir *infra*, page 244.

II. LE TITULAIRE DE LA SOUVERAINETÉ FISCALE

La détermination du titulaire de la souveraineté fiscale conduit à poser la question des rapports de la souveraineté fiscale et de la souveraineté politique. La réponse ne soulève aucune difficulté : lorsque le pouvoir fiscal est reconnu à une collectivité dotée de la souveraineté politique, cette collectivité jouit également de la souveraineté fiscale ; dans le cas contraire, elle n'en dispose pas. Cette liaison de la souveraineté fiscale et de la souveraineté politique peut être vérifiée tant sur un plan positif que sur un plan négatif.

A. Sur un plan positif

La souveraineté politique englobe, à l'évidence, la souveraineté fiscale. En effet, la souveraineté est, *d'abord*, un fait : elle appartient à toute entité qui peut décider librement de son sort, sans être soumise à l'influence d'une collectivité qui la contrôle. Or, le pouvoir fiscal est l'une des prérogatives les plus importantes de la souveraineté ; aussi, ne peut-on concevoir qu'une autorité souveraine renonce à ses prérogatives en matière fiscale sans abandonner, par là même, sa souveraineté politique. Ce fait se traduit, *ensuite*, sur le plan juridique : une collectivité souveraine dispose de compétences originelles, qui ne procèdent que d'elle-même ; elle peut donc décider de son ordonnancement juridique sans être liée par un ordre juridique préétabli qui s'impose à elle. Cela est vrai en toute matière et, notamment, dans le domaine fiscal.

L'appréciation des compétences fiscales reconnues, dans certains cas, à des collectivités non souveraines au plan politique vient conforter cette liaison.

B. Sur un plan négatif

Les compétences fiscales éventuellement exercées par des collectivités autres que les États indépendants ne peuvent être fondées sur la souveraineté qui leur appartiendrait en matière fiscale. La souveraineté fiscale, en effet, se confond nécessairement avec la souveraineté politique, sans abandon possible à des groupements supra-étatiques ou infra-étatiques.

1. Les compétences fiscales des groupements supra-étatiques

L'absence de souveraineté fiscale des groupements supra-étatiques ne fait pas de doute. Cela peut-être vérifié, notamment, pour les Communautés européennes, même si les apparences sont quelque peu trompeuses. En effet, les compétences fiscales qui leur sont reconnues sont, dans certains cas, très étendues et corrélativement, celles des instances des différents pays membres apparaissent très limitées sinon inexistantes. C'est ainsi que si les autorités nationales ont compétence exclusive pour percevoir les ressources propres des Communautés¹ et connaître du conten-

1. Sur le fondement de l'article 6 de la décision du Conseil des Communautés en date du 21 avril 1970 relative au remplacement des contributions financières des États membres par des ressources propres aux Communautés, J.O. (C.E.), n° L94 du 28 avril 1970.

tieux engendré par ce recouvrement¹, en revanche, leur compétence normative pour l'établissement des dites ressources n'est que très résiduelle : en particulier, le parlement français n'a pas été reconnu compétent pour fixer les règles d'assiette et de liquidation de la cotisation sur la production d'isoglucose². Cette incompétence ne révèle pas, cependant, un abandon de la souveraineté fiscale des États membres aux Communautés européennes.

Cela est vrai, d'abord, au regard du système juridique français. Le Conseil Constitutionnel considère, à cet égard, qu'

aucune disposition de nature constitutionnelle n'autorise des transferts de tout ou partie de la souveraineté nationale à quelque organisation internationale que ce soit³.

Les compétences fiscales reconnues aux Communautés ne peuvent, en effet, être fondées que sur le traité de Rome que la France a conclu dans le cadre de sa souveraineté et qui est incorporé dans l'ordre juridique interne sur le fondement de l'article 55 de la Constitution⁴. Il ne peut donc être question d'un transfert, même partiel, de la souveraineté fiscale aux Communautés européennes puisque l'efficacité juridique des mesures qu'elles édictent en la matière est, en ce qui concerne la France, exclusivement fondée sur l'ordre juridique interne.

Cela est vrai, également, au regard d'autres systèmes juridiques. Car, même si la Constitution autorise des transferts de souveraineté au profit d'organisations internationales⁵, il n'en demeure pas moins que les mesures édictées par celles-ci trouvent leur fondement dans de telles clauses dont le maintien dépend de la seule volonté des autorités nationales concernées.

2. Les compétences fiscales des collectivités infra-étatiques

La souveraineté fiscale ne peut pas plus être reconnue à des collectivités infra-étatiques. Certes, l'État peut toujours confier l'exercice des compétences fiscales qui découlent de sa souveraineté à des collectivités territoriales ; mais il serait abusif d'évoquer la souveraineté de ces dernières pour désigner ce qui n'est que le résultat d'une répartition des compétences au sein de l'État. A cet égard, le statut conféré aux collectivités infra-étatiques importe peu : qu'il s'agisse de collectivités décentralisées ou fédérées, les compétences fiscales qu'elles exercent dérivent toujours

1. C.J.C.E., 5 mai 1977, Affaire 110/76, Pretore di Cento c/inconnu, *Rec. (C.J.C.E.)*, page 851.

2. Cons. Const., décision n° 77-90 DC du 30 décembre 1977, *Rec. page 44* ; *R.D.P.* 1979, page 468, chron. Philip. Cette solution a également été consacrée par la décision rendue le même jour à propos du prélèvement de co-responsabilité institué dans le secteur du lait et des produits laitiers (décision n° 77-89 DC).

3. Décision n° 76-71 DC du 30 décembre 1976, *Rec. page 15* ; *R.D.P.* 1977, n° 1, page 129, chron. Favoreu et Philip.

4. Cette solution a été consacrée, pour la première fois, par le Conseil Constitutionnel dans la décision n° 70-39 DC du 19 juin 1970 (*Rec. page 15*). Elle a, ensuite, été reprise dans les décisions précitées du 30 décembre 1977 et dans la décision n° 83-160 DC du 19 juillet 1983, *A.J.D.A.* 1984, n° 1, page 28, note Jarnevic ; *J.C.P.*, 1985, II.20.352, note Labayle.

5. Tel est le cas, par exemple, de la Constitution néerlandaise.

de normes qui s'imposent à elles — loi ou constitution fédérale, selon le cas — et qu'elles ne peuvent, de leur seule initiative, modifier. Aussi, et bien que la fiscalité figure au nombre des matières qui relèvent de la compétence des autorités locales, les Territoires d'Outre-Mer de la République française ne peuvent-ils être regardés comme dotés de la souveraineté fiscale : la compétence qui leur est reconnue en la matière découle, en effet, de la seule volonté du législateur français exprimée dans la loi relative à chaque territoire. Mieux : dès lors qu'une loi peut toujours défaire ce qu'une précédente loi a fait, la compétence de l'assemblée territoriale en matière fiscale s'exerce concurremment à celle que le Parlement de la République tient de l'article 34 de la Constitution et uniquement dans la mesure voulue par ce dernier.

En définitive, le propos de cet ouvrage est de rendre compte de la manière dont l'internationalisation des échanges économiques est reçue par une fiscalité qui demeure dominée par la souveraineté des États. A cet effet, les problèmes qui résultent de cette inadaptation du cadre politique au cadre économique (première partie) expliquent à la fois la diversité des sources de nature à les résoudre (deuxième partie) et des solutions consacrées par le système fiscal français (troisième partie).

PREMIÈRE PARTIE

Les problèmes

LES PROBLÈMES
D'ÉVALUATION

Les problèmes du droit fiscal international sont engendrés par les situations susceptibles de relever de plusieurs États souverains en matière fiscale.

L'intérêt des États est, en effet, de nature à les conduire à mettre en œuvre les prérogatives attachées à la souveraineté fiscale, c'est-à-dire, d'une part, à décider de créer l'impôt et de le percevoir à leur profit, d'autre part, à s'assurer que ces prérogatives sont effectivement respectées par les contribuables qui pourraient être tentés de profiter de leur implantation internationale pour éluder leurs obligations fiscales.

L'intérêt des contribuables exige, à l'inverse, que la compétence concurrente des diverses autorités fiscales dont ils relèvent ne se traduise ni par une aggravation de la charge fiscale globale qu'ils supportent, ni par des entraves au commerce international qu'ils peuvent souhaiter développer.

Ce conflit d'intérêts est à l'origine des trois problèmes que le droit fiscal international s'attache à résoudre. Il s'agit du lieu d'imposition (chapitre 1), du refus de l'impôt (chapitre 2) et de l'harmonisation fiscale (chapitre 3).

CHAPITRE 1

Le lieu d'imposition

Quel que soit l'impôt qui est en cause, la détermination du lieu d'imposition est essentielle pour un contribuable dont la situation intéresse, à quelque titre que ce soit, une pluralité d'entités : elle lui permet de connaître avec précision, à la fois, les collectivités dont il relève et la portée de l'obligation fiscale qui lui incombe dans chacune d'entre elles.

Les critères susceptibles d'être pris en compte pour opérer la répartition de la matière imposable entre les parties concernées sont multiples. Mais ils ne peuvent être retenus que dans la mesure où ils satisfont, simultanément, à une double exigence.

Ils doivent, d'abord, être pertinents pour les États. De ce point de vue, les critères doivent être de nature à permettre, au regard de l'impôt dont il s'agit, une dévolution efficace des compétences entre eux.

Ils doivent également être pertinents pour le contribuable. Sous ce rapport, les critères concevables ne peuvent être retenus que dans la mesure où ils assurent une sauvegarde de ses intérêts.

Il sera rendu compte de cette double exigence par l'examen successif des critères concevables (section I) et des modalités de leur mise en œuvre (section II).

SECTION I

La détermination des critères

Les critères concevables relèvent de deux catégories de nature différente selon qu'ils peuvent être rattachés à la matière imposable ou au contribuable. Dans le premier cas, on est en présence de critères personnels ; dans le second, ce sont des critères réels ou matériels.

I. LES CRITÈRES PERSONNELS

Les critères personnels sont tirés du domicile du contribuable et de sa nationalité. Sur leur fondement, les personnes physiques et les person-

nes morales sont imposables dans l'État où elles résident ou dans celui dont elles ont la nationalité.

Si l'un et l'autre de ces critères doivent être entendus au sens que leur donne le droit fiscal — et qui peut être différent de celui qui leur est reconnu en droit civil — la portée de cette spécificité varie selon qu'il s'agit du domicile ou de la nationalité du contribuable.

A. Le domicile du contribuable

La détermination du domicile des contribuables obéit à des règles différentes selon que sont en cause des personnes morales ou des personnes physiques.

1. Le domicile des personnes morales

La domiciliation des personnes morales résulte des statuts dans la mesure où le domicile est fixé au lieu où est établi le siège social¹ ou, si l'on préfère, au lieu où fonctionnent les principaux organes de direction de la société, en particulier le lieu de réunion des assemblées et du conseil². C'est dire que les sociétés peuvent choisir en toute liberté l'État de leur domicile, avec tous les avantages que cela comporte³.

2. Le domicile des personnes physiques

C'est également vrai — sous réserve des cas prévus aux articles 106 et suivants du Code civil — pour les personnes physiques. Mais, à la différence des sociétés, cette domiciliation civile est sans effet sur le domicile fiscal ou sur la résidence fiscale, les deux termes étant, contrairement aux solutions du droit civil, synonymes en droit fiscal. En effet, pour l'application des lois d'impôt, le domicile des personnes physiques est entendu dans le sens que lui donnent les seules dispositions fiscales, internes ou conventionnelles selon les cas. Il s'ensuit que les personnes physiques peuvent être réputées domiciliées au plan fiscal dans un État où elles ne séjournent jamais mais dans lequel est situé, par exemple, le centre de leurs intérêts économiques⁴.

B. La nationalité du contribuable

Là encore, une distinction doit être établie selon qu'il s'agit de personnes morales ou de personnes physiques. Mais les particularités de la fiscalité concernent cette fois les premières.

1. La nationalité des personnes morales

Les personnes morales sont, sur le fondement des articles 31, 60 et 164 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966, dotées de la nationalité. La raison en est que la nationalité a pour conséquence principale de détermi-

1. Art. 3 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966.

2. Cf. Guyon (Y.), *Droit des affaires*, Paris Économica, 1984, 3^e éd., pages 182 et s.

3. Notamment sur le plan de jouissance et de l'exercice des droits privés.

4. Voir *infra*, page 116.

ner la loi que leur est applicable¹. A cet égard, l'article 3 de la loi précitée de 1966 dispose que les sociétés dont le siège social est situé en territoire français sont soumises à la loi française. Le critère du siège social ainsi consacré paraît également avoir les faveurs du juge judiciaire². Ces solutions demeurent, cependant, sans effet en matière fiscale : dans le silence des textes, la jurisprudence refuse de se prononcer à partir d'un critère préalablement déterminé ; la nationalité des sociétés doit donc être appréciée cas par cas, au regard des dispositions fiscales à appliquer et par le juge devant lequel la question est soulevée, même s'il s'agit du juge administratif³. Il n'y a donc pas de question préjudicielle pour la nationalité des personnes morales.

Cette démarche pragmatique et conforme à l'esprit du droit fiscal peut conduire à retenir, à l'instar de la solution consacrée par le législateur commercial et le juge judiciaire, le critère du siège social⁴ ; mais elle peut également permettre de consacrer tout autre critère, notamment celui du contrôle⁵ : dans ce dernier cas, la société a alors la nationalité de ceux qui la contrôlent et non celle de l'État où est établi son siège social.

2. La nationalité des personnes physiques

La nationalité des personnes physiques soulève moins de difficultés : les solutions consacrées par la loi civile et tirées, en France, de la filiation et du lieu de naissance, s'imposent, en effet, en matière fiscale. Mais elles n'ont que peu de portée en raison du caractère résiduel du critère tiré de la nationalité des personnes physiques : écarté en droit interne, il n'est qu'exceptionnellement retenu en droit conventionnel⁶.

II. LES CRITÈRES RÉELS

Les critères réels qui peuvent utilement être retenus en droit fiscal international se rattachent soit à l'origine de la matière imposable, soit à sa destination.

A. L'origine de la matière imposable

Ce critère conduit à l'assujettissement du redevable dans l'État où la matière imposable est située ou dans celui dont elle provient. Il appelle deux séries d'observations concernant, la première, la terminologie employée, la seconde, la détermination de l'État qui est en cause.

Cet État est dénommé État d'origine lorsque sont concernés les taxes sur le chiffre d'affaires et les droits de consommation ; mais, s'il s'agit de l'impôt sur le revenu, on rencontre l'appellation État de la

1. Cf. Guyon (Y.), *op. cit.*, page 182.

2. Cf. notamment : Cass. Civ., 10 mars 1976, *Rev. soc.*, 1977, page 307, note Bismuth ; *R.T.D.C.* 1978, page 198, note Loussouarn.

3. T.C., 23 décembre 1959, Sté Mayol, Arbona et Cie, *A.J.D.A.* 1960, page 68, note R.P. ; *J.C.P.*, 1960, II, 11.430, note Aymond ; *D* 1960, page 224, note Savatier.

4. Par ex. : Cons. d'Ét., 22 février 1960, Sté anonyme C. et Cie, *Leb.*, page 137.

5. Voir, pour l'application des régimes du bénéfice mondial ou consolidé, *infra*, page 176.

6. Cf. *infra*, page 118.

source. En revanche, en ce qui concerne les différents impôts sur la fortune, la terminologie n'est pas définitivement fixée.

La détermination de l'État qui est en cause ne soulève guère de difficultés, même si une distinction doit être établie en fonction de l'impôt intéressé.

1. Ainsi, pour l'imposition du revenu, l'État de la source s'entend soit de l'État dans lequel sont localisés les biens, droits ou activités générateurs du revenu, soit de l'État où est établi le débiteur de celui-ci. Il s'ensuit que, sur le fondement de ce critère, tous les revenus provenant d'un immeuble ou de capitaux mobiliers situé ou détenus dans un État, d'une activité exercée dans cet État ou de paiements effectués par une personne, morale ou physique, établie dans cet État, sont imposables dans cet État quelle que soit la nature du revenu — revenu d'exploitation ou profit exceptionnel — ou la contrepartie du paiement — salaire, redevance, droit d'auteur... — ou la résidence du bénéficiaire.

2. De même, pour l'imposition de la fortune, l'État de la source est celui sur le territoire duquel sont situés soit les biens (immeubles), soit les droits (valeurs mobilières) ou la contrepartie de ces droits (actif social, par exemple), soit le débiteur d'une créance imposable (brevet, par exemple). En application de ce critère, les éléments du patrimoine sont imposables dans cet État quel que soit celui où est établi le redevable de l'impôt.

3. Enfin, pour l'imposition de la dépense, l'État d'origine renvoie à celui sur le territoire duquel les biens ont été produits ou à celui où est établi le prestataire de services. Là encore, cet État est compétent quel que soit celui où le bien est consommé ou le service accompli.

B. La destination de la matière imposable

Ce critère ne trouve à jouer qu'en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Lorsqu'il est retenu, il se traduit par l'application aux biens et aux services des impositions en vigueur dans le pays où ces biens et services sont consommés, quel que soit celui dont ils proviennent. Il a ainsi pour effet de conserver aux taxes sur le chiffre d'affaires le caractère d'un impôt sur la dépense supporté par le consommateur final, ce qui n'est pas le cas avec le critère de l'imposition dans le pays d'origine. Les modalités de la taxation du chiffre d'affaires sont alors en harmonie avec sa finalité.

SECTION II

La mise en œuvre des critères

La mise en œuvre des critères retenus peut être effectuée selon diverses modalités, sur le plan tant de la technique fiscale que de la source normative.

I. LES MODALITÉS TECHNIQUES

A cet égard, les solutions retenues varient selon les impôts. Elles se traduisent, pour le contribuable, soit par une imposition unique, soit par une double imposition.

A. L'imposition unique

Il y a imposition unique lorsqu'une même matière imposable — revenu, fortune ou dépense — est assujettie une seule fois à un même impôt au nom du même contribuable. L'impôt n'est donc perçu qu'une seule fois, par l'un ou l'autre des États susceptibles d'être compétents sur le fondement des critères précédemment étudiés. Cela revient à dire que pour être réalisée, l'imposition unique exige qu'un ou plusieurs des États concernés aient renoncé à leurs prérogatives à l'égard de la matière imposable en cause pour réserver le droit d'imposition à l'un d'entre eux.

Cette solution est, à l'évidence, très favorable au contribuable dont les obligations fiscales sont ainsi limitées à un seul État. Elle est, en revanche, difficile à admettre pour les États qui ne renoncent que difficilement à une matière imposable qui peut être facile à appréhender. Cette considération explique que le procédé de l'imposition unique n'est pas, à l'heure actuelle, consacré de manière uniforme dans les relations fiscales internationales ; il connaît, au contraire, des modalités variables selon l'impôt intéressé.

1. *En matière d'imposition du revenu et de la fortune*

Il convient, à titre liminaire, de relever que l'un des trois critères concevables pour déterminer l'État d'imposition est rarement retenu : il s'agit du critère tiré de la nationalité du contribuable. En effet, dans un contexte caractérisé par l'internationalisation des échanges, le lien que la nationalité révèle entre un sujet du droit fiscal — les personnes morales comme les personnes physiques — et un État est beaucoup trop ténu en comparaison des liens économiques qui font apparaître plus sûrement le degré d'attachement d'un contribuable à un État. C'est pourquoi, lorsque la nationalité du contribuable a une incidence en matière fiscale, ce n'est généralement pas pour fonder l'assujettissement à l'impôt mais pour préciser la portée, soit de l'obligation fiscale qui existe sur un autre fondement¹, soit de régimes dérogatoires au droit commun et dont l'État entend réserver le bénéfice à ses seuls ressortissants². Il s'ensuit que l'imposition du revenu et de la fortune est réglée, dans ses aspects internationaux, uniquement sur le fondement des critères tirés de la source de la matière imposable ou de la résidence du contribuable. L'imposition unique est alors obtenue par une exemption consentie par l'un ou l'autre des deux États concernés.

1. Voir *infra*, page 119.

2. Voir *infra*, page 175.

a) L'EXEMPTION PAR L'ÉTAT DE LA SOURCE

L'exemption par l'État de la source ne soulève pas de difficultés techniques : elle se traduit, de la part de l'État sur le territoire duquel est établie la matière imposable ou dont elle provient, par un renoncement à ces compétences fiscales. Ce renoncement peut être total ou partiel. Dans le premier cas, la matière imposable échappe à l'impôt dans son intégralité ; dans le second, elle n'y échappe que pour partie, une fraction demeurant imposable dans l'État de la source.

Elle soulève, en revanche, une difficulté politique évidente : les personnes — morales ou physiques — dont relève la matière imposable ou auxquelles elle est imputable contribuent, à raison même du lien réel entre cette matière imposable et l'État de la source, aux charges de cet État ; il paraît donc légitime qu'elles participent, en contrepartie, à ses ressources. C'est dire que l'exemption par l'État de la source demeure, à l'heure actuelle, tout à fait exceptionnelle ; si le procédé peut paraître, à l'égard de certains impôts, souhaitable, les États lui préfèrent alors la technique de l'imposition limitée à la source qui préserve mieux leurs droits sans méconnaître, pour autant, les facteurs qui rendent l'imposition unique préférable¹.

b) L'EXEMPTION PAR L'ÉTAT DE LA RÉSIDENCE

L'exemption par l'État de la résidence ne conduit pas nécessairement à une absence d'imposition dans cet État. Elle signifie seulement que le lien personnel qui relie le contribuable à cet État est écarté au profit des liens réels afin que l'imposition soit établie par l'État sur le territoire duquel la matière imposable est établie ou dont elle provient, en d'autres termes, par l'État de la source. C'est donc dire que le résident d'un État est imposable dans cet État à raison de la matière imposable qui s'y trouve ; en revanche, il est exempté de l'impôt dans cet État à raison de la matière imposable d'origine étrangère ou située à l'étranger.

Il ne s'ensuit pas, pour autant, que la matière imposable d'origine étrangère ou située à l'étranger soit totalement ignorée par les autorités fiscales de l'État de la résidence du contribuable. Si cela est bien le cas lorsque ce dernier pratique la méthode de l'exemption intégrale, cela n'est plus vrai si la méthode retenue est celle de l'exemption avec progressivité.

L'exemption est dite *intégrale* lorsque, dans l'État de la résidence, la matière imposable d'origine étrangère ou établie à l'étranger demeure hors du champ d'application des dispositions qui régissent tant l'assiette de l'impôt que sa liquidation. Elle est dite *avec progressivité* lorsque dans cet État la matière imposable étrangère est hors champ d'application des seules dispositions relatives à l'assiette de l'impôt mais est prise en compte pour la détermination du taux de l'impôt.

1. Cf. *infra*, page 76.

Un contribuable dispose d'un revenu total de 150 000 qui provient, à hauteur de 100 000, d'une activité exercée dans l'État de sa résidence et, à hauteur de 50 000, d'une activité exercée dans un autre État désigné État de la Source. Le tarif de l'impôt dans l'État de la résidence est de 35 % pour 100 000 et de 40 % pour 150 000. Il est uniformément fixé à 30 % dans l'État de la source. Selon que l'État de la résidence pratique l'exemption intégrale ou l'exemption avec progressivité, la situation du contribuable est la suivante :

Exemption intégrale :

— Impôt acquitté dans l'État de la source :	
50 000 × 30 %	= 15 000
— Impôt acquitté dans l'État de la résidence :	
100 000 × 35 %	= 35 000
— Impôt total supporté par le contribuable :	
15 000 + 35 000	= 50 000

Exemption avec progressivité :

— Impôt acquitté dans l'État de la source :	
50 000 × 30 %	= 15 000
— Impôt acquitté dans l'État de la résidence :	
100 000 × 40 %	= 40 000
— Impôt total supporté par le contribuable :	
15 000 + 40 000	= 55 000

L'avantage principal de la méthode d'exemption intégrale réside dans sa simplicité. La matière imposable exemptée est totalement écartée pour la détermination de l'impôt dû dans l'État de la résidence : elle n'a donc pas à être déclarée par le contribuable à l'administration fiscale de cet État qui, par suite, n'a pas à vérifier l'existence de la déclaration ou la sincérité de son montant.

Mais cette simplicité peut être génératrice d'effets pervers qui conduisent, bien souvent, à lui préférer la méthode d'exemption avec progressivité. D'une part, chaque fois que dans l'État de la résidence, la matière imposable est assujettie selon un barème progressif — comme cela est généralement le cas pour l'imposition des revenus perçus par les personnes physiques et pour l'imposition de la fortune — la progressivité est mise en échec par la méthode de l'exemption intégrale. En effet, la progressivité a pour objet d'imposer le contribuable à un taux qui augmente lorsque la base d'imposition s'élève. Elle n'a donc de sens qu'à la condition que le tarif de l'impôt soit appliqué à une base globale ; à défaut, le taux d'imposition est d'autant moins élevé que la matière imposable exemptée est importante.

D'autre part, l'exemption accordée par l'État de la résidence est susceptible de se traduire, pour le contribuable, par un dégrèvement supérieur à l'impôt qu'il a supporté dans l'État de la source : l'État de la résidence abandonne, en effet, non seulement l'impôt correspondant à la matière imposable en provenance de l'État de la source, mais aussi, le cas échéant, la différence entre l'impôt calculé sur la base du taux applicable à la totalité de la matière imposable dont le contribuable a effectivement

disposé (40 % dans l'exemple qui précède) et l'impôt calculé à partir du taux applicable à la base d'imposition retenue (35 % dans le même exemple).

Aussi, la méthode de l'exemption intégrale n'est-elle guère retenue que dans les cas où l'impôt est appliqué selon un barème proportionnel : l'exonération consentie n'a, alors, aucun effet sur le taux effectif de l'impôt puisque celui-ci demeure constant, quelle que soit l'importance de la base imposable. En revanche, elle est généralement écartée au profit de l'exemption avec progressivité lorsque le barème est progressif. La supériorité de cette dernière méthode est qu'elle permet, en effet, de frapper la base imposable dont le contribuable a disposé, que celle-ci soit d'origine étrangère — c'est-à-dire exonérée — ou d'origine nationale. Cette méthode garantit une progressivité effective, alors même que la base d'imposition n'est que partielle.

2. *En matière d'imposition de la dépense*

En matière d'imposition de la dépense, l'imposition unique se traduit, pour les taxes sur le chiffre d'affaires et les droits de consommation, par une imposition soit dans l'État d'origine, soit dans l'État de destination.

a) L'IMPOSITION DANS L'ÉTAT D'ORIGINE

L'imposition dans l'État d'origine présente, en apparence, bien des avantages. Les biens exportés ne supportent que les impôts qui les ont grevés dans le pays de production ; en revanche, ils ne subissent, lors de leur entrée dans le pays de destination, aucun des impôts qui frappent les produits fabriqués dans ce dernier pays. Le système supprime donc les contrôles douaniers et fait ainsi, au moins virtuellement, disparaître les frontières fiscales.

Cependant, il n'est réalisable que dans la mesure où l'harmonisation des systèmes fiscaux est poussée très loin. Les différences de structure fiscale et de taux d'imposition sont telles, d'un État à l'autre, que le système de l'imposition unique dans l'État d'origine serait, en l'état actuel des systèmes fiscaux, de nature à provoquer de graves perturbations de la concurrence : sur un marché donné, le montant de taxe incorporé dans le prix de vente d'un produit serait, en effet, fonction de sa provenance ; il s'ensuivrait alors, selon les cas, soit un avantage, soit une pénalisation de certains biens à raison de leur origine. C'est la raison pour laquelle cette solution est écartée au profit de l'imposition unique dans l'État de destination.

b) L'IMPOSITION DANS L'ÉTAT DE DESTINATION

L'imposition dans l'État de destination maintient, certes, l'existence de frontières fiscales : chaque fois qu'un bien est exporté, le franchissement de la frontière se traduit, en effet, à la fois par un remboursement des taxes qu'il a supportées en amont et par l'application de celles qui grèvent le produit dans le pays de destination. Mais cet

inconvenient — dont la portée est, au demeurant, fort réduite aujourd'hui¹ — est très largement compensé par l'égalisation des conditions de concurrence que réalise ce mécanisme : sur un marché donné, tous les biens supportent la même charge fiscale, quelle que soit leur origine. Les Trésors y trouvent également leur compte, tant il est vrai qu'il est, à tous égards, plus facile de détaxer les exportations que les importations.

B. La double imposition

La double imposition peut exister en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Cela ne doit pas surprendre car il est légitime que chacun des États concernés ait la prétention d'assujettir la matière imposable dès lors que celle-ci a un lien — réel ou personnel — avec lui. Mais il ne faut pas se méprendre : d'une part, la double imposition a un contenu restrictif qu'il convient de préciser pour dissiper les confusions qui sont souvent entretenues en la matière ; d'autre part, pour éviter que les contribuables soient pénalisés du fait de la double imposition, les États s'efforcent d'en éliminer les effets.

1. La notion de double imposition

Selon la définition proposée par le Conseil des Impôts, dans son rapport consacré à l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux,

une double imposition se produit lorsque les autorités fiscales de deux États perçoivent un impôt comparable auprès d'un même contribuable sur une même matière imposable et pour une même période de temps²

Bien qu'elle soit imparfaite, cette définition permet de mettre en évidence les trois conditions qui doivent être simultanément réunies pour que la double imposition soit caractérisée et qui tiennent à la répétition du prélèvement fiscal, ses caractères et son bénéficiaire.

a) LA RÉPÉTITION DU PRÉLÈVEMENT FISCAL

En premier lieu, il n'y a de double imposition que si le même impôt est prélevé deux ou plusieurs fois.

Ainsi, un contribuable ayant la nationalité de l'État A, résidant dans l'État B et exerçant une activité dans l'État C peut, à raison des revenus qu'il tire de cette activité, être imposé :

- soit dans l'État A sur le fondement du critère de la nationalité,
- soit dans l'État B sur le fondement du critère de la résidence,
- soit dans l'État C sur le fondement du critère de la source.

Il y aura double imposition dès lors que le revenu sera soumis à l'impôt dans au moins deux des trois États concernés.

1. Cf. *infra*, pages 93 et 94.

2. Conseil des impôts, « Troisième Rapport du Président de la République », *J.O.*, doc. adm., 1977, n° 61, page 1834.

Cette condition ne soulève guère de difficultés. Il convient seulement de relever que l'expression de double imposition, pour être usuelle, n'en est pas moins impropre lorsque, comme cela peut être le cas dans l'exemple qui précède, l'imposition est prélevée plus de deux fois. Cette situation doit, cependant, demeurer rare dès lors que le critère de la nationalité n'est que très exceptionnellement retenu.

b) LES CARACTÈRES DU PRÉLÈVEMENT FISCAL

En second lieu, il ne peut y avoir de double imposition que dans la mesure où la répétition de prélèvement fiscal trouve à s'appliquer au même impôt, à la même matière imposable et au même contribuable. Cette triple identité confère à la double imposition un contenu restrictif en même temps qu'elle permet d'en préciser la portée : que l'une ou l'autre des trois identités nécessaires vienne à faire défaut, la double imposition n'est alors pas caractérisée, quelles que soient les apparences. Il en est ainsi dans les deux situations suivantes.

D'abord, il n'y a pas de phénomène de double imposition lorsque la matière imposable fait l'objet d'un partage entre deux États, l'un étant habilité à percevoir l'impôt sur une fraction de celle-ci, l'autre étant compétent pour le surplus. Il y a bien alors répétition du prélèvement fiscal. Mais, dans chacun des deux États, l'impôt n'est appliqué qu'à la partie de la matière imposable qui échappe à la compétence de l'autre État. Ce n'est donc pas la même matière imposable qui est frappée dans l'un et l'autre État, et le contribuable ne supporte, en conséquence, aucune surcharge fiscale malgré son assujettissement dans les deux États.

Ensuite, toute surcharge fiscale ne révèle pas nécessairement un phénomène de double imposition. C'est ainsi que les pays développés — à l'exception, toutefois, de certains paradis fiscaux — frappent les bénéfices des sociétés une première fois au nom de la société à raison de leur réalisation et une seconde fois entre les mains de l'actionnaire à raison de la distribution qui lui en a été faite. La répétition de l'impôt — caractéristique d'un phénomène de double imposition — est donc patente. Il n'y a pas, cependant, double imposition car la condition de triple identité n'est pas satisfaite.

D'une part, l'impôt prélevé n'est pas nécessairement le même à chaque stade de perception. En particulier, lorsque l'actionnaire est une personne physique, il relève de l'Impôt sur le revenu à raison des bénéfices qui lui sont distribués alors que c'est l'Impôt sur les sociétés qui a frappé les bénéfices réalisés par la société distributrice. La condition d'identité d'impôt n'est alors pas remplie.

D'autre part, l'impôt, pour répété qu'il soit, ne frappe pas la même matière imposable. Certes, au plan économique, il s'agit bien du même bénéfice, celui qui a été réalisé par la société. Mais, au plan juridique, il en va tout autrement. Dans le premier cas, la matière imposable est constituée par un bénéfice réalisé, alors que dans le second il s'agit d'un bénéfice distribué ; si l'on préfère, dans le premier cas, la matière imposable est le revenu social engendré par l'activité de la société alors que dans

B. La mise en œuvre du choix	94
1. Le contenu des directives du 11 avril 1967	94
a) La première directive	94
b) La seconde directive	95
2. L'application des directives du 11 avril 1967	95
<i>II. L'harmonisation de la T.V.A.</i>	96
A. Les réalisations : le rapprochement des régimes nationaux de T.V.A.	96
1. Le facteur du rapprochement : la décision du 21 avril 1970	96
2. Le degré du rapprochement : la directive du 17 mai 1977	97
a) Les aspects positifs	97
b) Les aspects négatifs	98
B. Les velléités : la suppression des frontières fiscales	99
 Chapitre 7. L'HARMONISATION DES IMPÔTS DIRECTS .	100
 Section I. Les propositions de directives relatives à la fiscalité des entreprises	100
 <i>I. L'imposition du bénéfice</i>	100
A. L'imposition du bénéfice des sociétés	101
1. L'imposition du bénéfice réalisé	101
a) L'assiette	101
b) Le taux	102
2. L'imposition du bénéfice distribué	102
a) L'atténuation de la dualité d'impositions du bénéfice distribué	102
b) La retenue à la source sur les bénéfices distribués ...	103
B. L'imposition du bénéfice des groupes	103
1. Le régime fiscal des sociétés-mères et filiales	104
a) L'exonération des filiales	104
b) L'exonération de la société-mère	104
2. Le régime fiscal du bénéfice consolidé	104
 <i>II. L'imposition des restructurations</i>	105
A. Les raisons d'un régime fiscal commun	105
B. Le contenu du régime fiscal commun	106
1. Les opérations concernées	106
a) La fusion	106
b) La scission	107
c) L'apport d'actif	107
2. Les solutions préconisées	107
a) En ce qui concerne la société absorbée	107
b) En ce qui concerne la société absorbante	107
c) En ce qui concerne les associés de la société absorbée	108

Section II. Les propositions de directives relatives à la fiscalité des personnes	108
<i>I. L'imposition des dividendes</i>	108
A. Le crédit d'impôt	109
B. La retenue à la source	109
<i>II. L'imposition des salaires</i>	110
A. L'imposition des travailleurs frontaliers	110
1. La définition du travailleur frontalier	110
2. Le régime fiscal préconisé	111
B. L'imposition des salariés autres que les travailleurs frontaliers	111

TITRE II

Le champ d'application territorial des impôts français

Chapitre 8. L'IMPÔT SUR LE REVENU	114
Section I. Le régime des contribuables domiciliés en France ...	114
<i>I. Les critères du domicile fiscal en France</i>	114
A. En droit interne	114
1. Le principe	115
a) Les critères personnels	115
b) Les critères matériels	115
2. L'extension	116
B. En droit conventionnel	117
1. La pluralité des critères	117
a) Le critère principal	117
b) Les critères subsidiaires	117
2. La hiérarchie des critères	118
<i>II. Les effets du domicile fiscal en France</i>	119
A. La portée de l'obligation fiscale des contribuables domiciliés en France	119
1. Le principe	119
2. La restriction	119
a) Les personnes concernées	119
b) La portée de la restriction	120
B. Les modalités d'imposition des contribuables domiciliés en France	120
1. L'assiette	120
2. La liquidation	121
Section II. Le régime des contribuables domiciliés hors de France 122	
<i>I. Le fondement de l'imposition des contribuables domiciliés hors de France</i>	122
A. Le fondement principal : la disposition de revenus de source française	122