

Introduction aux conventions de double imposition

Arnaud de Nanteuil

BRUYL  NT

Collection

Paradigme

Table des matières

Avant-propos	7
Introduction : le phénomène conventionnel	9
§ 1. Les cas de double imposition	10
A. Double imposition juridique.....	11
1. Notion de double imposition.....	11
2. Causes de la double imposition	12
B. Double imposition économique	12
§ 2. Historique rapide des conventions de double imposition.....	13
A. Inutilité des conventions fiscales jusqu'en 1850.....	13
B. Adoption des premiers modèles.....	14
C. La création de l'OECE et l'adoption d'un modèle pour les pays développés	15
D. Un modèle de convention pour les Pays en développement	16
E. L'adoption de la convention BEPS : vers une multilatéralisation du droit fiscal international ? ...	16
1. L'adoption de l'Instrument multilatéral dans le cadre de l'OCDE	16
2. La survie des conventions bilatérales	17
3. La question de l'articulation entre l'IM et les conventions bilatérales.....	18
F. Fonctionnement des conventions de double imposition.....	20
§ 3. Rappels sur les conventions internationales : négociation, entrée en vigueur, application.....	21
A. Négociation et adoption.....	21
B. Entrée en vigueur	22
C. Introduction en droit français.....	22
D. La question des réserves.....	23
E. Statut des traités en droit français	24
F. La question de la valeur des modèles de convention	25

§ 4. Le principe de subsidiarité des conventions fiscales	25
A. Signification du principe	25
B. Le principe en France	26
C. Conséquence du principe.....	26
1. Dans la qualification des revenus	26
2. Dans le calcul des revenus imposables	27
D. Avenir du principe de subsidiarité.....	28
§ 5. Problème particulier : conventions de double imposition et droit de l'Union européenne	29

CHAPITRE 1

Le champ d'application des conventions fiscales..... 33

Section 1. Champ d'application temporel..... 34

§ 1. Règles générales du droit international	34
§ 2. Les règles applicables aux conventions fiscales	35
A. Entrée en vigueur et application.....	35
B. Dénonciation	36

Section 2. Champ d'application territorial..... 37

§ 1. Les règles applicables en droit international	37
§ 2. Les règles applicables aux conventions fiscales	38
A. Exclusion de certaines parties du territoire	38
B. Extension à certains territoires	38
C. Relations entre les territoires fiscalement autonomes et leur métropole	39
D. Application des conventions fiscales dans les zones maritimes	40
1. Exclusion possible des zones maritimes	40
2. Le problème des différentes zones maritimes.....	41

Section 3. Champ d'application personnel..... 42

§ 1. Les personnes physiques : la question de la résidence	42
A. Le problème de la double résidence	42
B. Les solutions à la double résidence	43
1. Critère du foyer d'habitation permanent	44
2. Critère du séjour habituel	44
3. Critère de la nationalité	45
4. Accord entre les deux États.....	45
C. Cas particulier des agents diplomatiques et fonctionnaires internationaux.....	46

§ 2. Les personnes morales.....	46
A. Règle générale.....	46
1. Cas des sociétés étrangères.....	46
2. Critère général de résidence pour les sociétés.....	47
B. Le problème des sociétés de personnes.....	49
1. Rappel sur les sociétés de personnes.....	49
2. Le problème de la fiscalité.....	49
3. Critère de la transparence fiscale et droit français.....	50
C. La question des personnes publiques et assimilées.....	52
1. État et collectivités.....	52
2. Organismes d'intérêt général.....	52
3. Fonds souverains.....	53
Section 4. Champ d'application matériel.....	53
§ 1. Méthode de la définition synthétique.....	53
§ 2. Méthode énumérative.....	54
§ 3. Prise en compte des futurs impôts.....	55

CHAPITRE 2

La répartition des compétences fiscales en application des conventions..... 57

Section 1. Les revenus, la fortune et les gains immobiliers (article 6).....	58
§ 1. La règle de partage.....	59
§ 2. L'identification des immeubles.....	59
A. Le renvoi à la définition du droit interne.....	60
1. Principe du renvoi.....	60
2. Renvoi au droit fiscal interne.....	60
3. Principe du renvoi dynamique.....	61
4. Renvoi et réciprocité.....	61
B. Les listes d'immeubles.....	62
1. Liste conventionnelle et droit interne.....	62
2. Les cinq catégories d'immeubles incluses.....	63
a. Les accessoires.....	63
b. Le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières.....	63
c. Les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière.....	64
d. L'usufruit de biens immobiliers.....	64
e. Le droit à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation de ressources naturelles.....	65
3. Les catégories exclues.....	65
§ 3. L'identification des revenus immobiliers.....	65

Section 2. Les bénéficiés des entreprises (article 7)	66
§ 1. La notion d'« entreprise d'un État contractant »	67
§ 2. La notion d'établissement stable (article 5).....	68
A. Définition générale (alinéa 1er)	68
1. Une installation d'affaires.....	68
a. Support matériel	68
b. Adaptation à la réalité économique	69
2. Un établissement fixe	69
a. Fixité dans l'espace	69
b. Fixité dans le temps.....	70
3. Une installation par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce son activité	70
a. Présence du personnel	70
b. Exclusion des activités auxiliaires ou préparatoires.....	71
c. Type d'activité.....	71
4. La question du caractère productif de l'établissement.....	71
B. Éléments constitutifs (alinéas 2, 3, 5 et 6).....	72
1. La liste de l'alinéa 2	72
2. Le cas des chantiers de construction et des activités de service (alinéa 3).....	73
a. Divergence entre les deux modèles	73
b. La question de la durée minimum	74
c. La question des services	75
3. Les agents dépendants (alinéa 5)	75
4. Les agents indépendants (alinéa 6).....	77
a. Le principe de l'exclusion des agents indépendants.....	77
b. La possibilité d'un établissement stable derrière l'apparence de l'indépendance	78
5. Le cas particulier des activités d'assurances (alinéa 7 MC ONU).....	79
6. La situation des filiales.....	80
a. Règle générale.....	80
b. Position du droit français.....	80
c. Filiale et commerce électronique	81
C. Éléments exclus : les activités préparatoires ou auxiliaires (alinéa 4)	81
1. Le principe.....	81
2. Les six hypothèses d'exclusion de la notion d'établissement stable.....	82
D. L'établissement stable dans les conventions conclues par la France	84

§ 3. La répartition des bénéfices (article 7)	85
A. Fonctionnement général de l'article 7	85
1. La notion de bénéfice	85
2. Structure de l'article 7 dans sa version actuelle.....	85
B. Principes fondamentaux de répartition du bénéfice	86
1. La règle de concurrence.....	86
2. Première étape : identifier l'activité de l'établissement stable.....	87
3. Deuxième étape : déterminer les bénéfices de l'établissement stable.....	88
C. L'élimination de la double imposition.....	88
Section 3. Les bénéfices et gains du transport maritime et aérien (article 8)	89
§ 1. La règle de répartition	89
A. Le principe de la taxation du lieu du siège effectif.....	89
B. Les deux versions de l'article 8 dans le MC ONU	89
§ 2. Les activités couvertes	90
A. La navigation et les activités accessoires.....	90
B. La question de la location.....	90
C. La question de la navigation internationale	91
§ 3. La question des gains en capital.....	91
Section 4. Les prix de transfert (article 9)	92
§ 1. État d'esprit général de l'article 9.....	92
A. La problématique générale des firmes multinationales	92
B. La question particulière des prix de transfert.....	92
C. L'article 9 et la question de l'établissement stable.....	93
§ 2. Le redressement du prix de transfert.....	94
A. Le principe du redressement.....	94
B. La notion d'entreprises associées	94
C. Le principe de pleine concurrence.....	96
1. L'analyse de comparabilité.....	96
a. Caractéristiques des biens ou services.....	96
b. Analyse fonctionnelle	96
c. Clauses contractuelles	97
d. État du marché sur lequel est intervenue la transaction	97
e. Stratégie des entreprises.....	97
2. Le calcul des prix de transfert.....	97
a. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions	98
b. Les méthodes transactionnelles de bénéfices.....	98

§ 3. L'ajustement corrélatif	98
A. Le principe.....	98
B. Principe de la liberté des États.....	99
C. Les méthodes d'ajustement corrélatif.....	100
D. L'ajustement secondaire.....	100
E. Singularité du modèle ONU.....	101
F. Les accords préalables de prix.....	101
Section 5. Les dividendes (article 10)	102
§ 1. La notion de dividende (article 10, alinéa 3)	102
A. La définition de l'article 10 et le renvoi au droit interne	102
B. La liste énumérative de l'article 10.....	103
1. Revenus des actions et titres assimilés	103
2. Intérêts d'emprunt	103
3. Exclusion de principe des bénéfices reversés par les sociétés de personne	104
4. Inclusion des autres avantages des actionnaires.....	104
5. Inclusion des avantages reconnus aux personnes autres que les actionnaires	104
§ 2. La règle de partage (article 10, alinéas 1er et 2).....	105
A. Compétence de l'État de résidence du bénéficiaire (alinéa 1 ^{er})	105
B. Compétence concurrente de l'État de la source (alinéa 2)...	105
C. Pratique des pays en développement	106
§ 3. La question des dividendes de l'établissement stable (article 10, alinéa 4)	107
A. Situation visée.....	107
B. Condition du rattachement effectif	107
C. Dispositifs anti-abus	108
§ 4. L'interdiction de l'imposition extraterritoriale (article 10, alinéa 5)	108
A. Notion d'imposition extraterritoriale.....	108
B. L'interdiction d'imposer les bénéfices non distribués	110
Section 6. Les intérêts (article 11).....	110
§ 1. La notion d'intérêts (article 11, alinéa 3)	111
A. Définition de l'alinéa 3.....	111
B. Absence de renvoi au droit interne.....	111
C. Exclusion des pénalisations pour paiement tardif et des rentes viagères.....	112
D. La lutte contre l'abus.....	112
§ 2. La règle de répartition	113

A.	Le principe de la répartition	113
B.	L'application de taux différents à différents types d'intérêt	114
§ 3.	Les intérêts perçus par les établissements stables (article 11, alinéa 4)	114
§ 4.	La notion d'État de la source (article 11, alinéa 5).....	114
§ 5.	Limites de l'application de l'article 11	115
A.	La limite liée au taux applicable.....	115
B.	La limite liée aux risques d'abus.....	116
Section 7.	Les redevances (article 12).....	116
§ 1.	La notion de redevance.....	116
A.	La définition générale.....	116
B.	Le problème particulier du savoir-faire et des prestations de service associées.....	117
1.	Position du problème.....	117
2.	Problème des contrats mixtes.....	118
C.	La question des contrats de fourniture de logiciels informatiques	118
1.	Critère de l'identification de la redevance	118
2.	Acquisition du logiciel et droit de copie.....	119
§ 2.	La règle de répartition	119
A.	Différence entre les deux modèles.....	119
B.	Compétence principale de l'État de résidence du bénéficiaire.....	120
C.	Compétence subsidiaire de l'État de la source	120
§ 3.	Les redevances perçues par les établissements stables	121
Section 8.	Les gains en capital (article 13)	121
§ 1.	Les questions renvoyées au droit interne.....	122
§ 2.	Éléments de définition du gain en capital.....	123
A.	Silence des conventions.....	123
B.	Gains en capital sans aliénation	123
C.	Indifférence de la forme du gain	124
§ 3.	La règle de répartition pour les différents gains en capital.....	124
A.	Les gains tirés de l'aliénation de biens immobiliers.....	124
B.	Les gains tirés de l'aliénation de biens mobiliers appartenant à un établissement stable	125
1.	La règle générale.....	125
2.	La notion de bien meuble.....	125
C.	Les gains tirés de l'aliénation de navires ou d'aéronefs	126

D.	Les gains tirés de l'aliénation de capital ou d'intérêts dans une société immobilière.....	126
1.	Principe de la compétence de l'État de situation.....	126
2.	Lutte contre la non-imposition.....	126
3.	Conditions d'application.....	127
E.	Règle générale de la disposition balai.....	127
Section 9.	Les revenus tirés de l'exercice de professions indépendantes (article 14).....	128
§ 1.	Une disposition absente du MC OCDE.....	128
§ 2.	Champ d'application.....	128
§ 3.	La règle de répartition.....	129
A.	Le principe de la répartition.....	129
B.	La notion de base fixe.....	129
C.	Le principe de la ventilation.....	129
Section 10.	Les revenus des professions dépendantes/revenus d'emploi (article 15).....	130
§ 1.	Le principe général.....	130
A.	Compétence de l'État d'exercice de l'activité salariée.....	130
B.	Notion d'activité salariée.....	130
C.	Salaires, traitements et autres rémunérations.....	131
D.	Employeur.....	131
§ 2.	Exception 1 : les activités transfrontalières temporaires.....	132
A.	La condition liée à la durée du séjour.....	132
B.	La condition liée à l'absence de résidence de l'employeur dans l'État d'activité.....	133
1.	Raison d'être.....	133
2.	Risque d'abus.....	133
C.	La condition liée à l'absence de prise en charge de la rémunération par un établissement stable de l'employeur dans l'État d'activité.....	134
D.	Articulation entre l'exception de l'alinéa 2 et la prestation de service.....	134
§ 3.	Exception 2 : l'emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef.....	135
§ 4.	Régime particulier des travailleurs frontaliers.....	135
Section 11.	Les rétributions des membres des conseils de surveillance ou d'administration (article 16).....	135
§ 1.	La règle de répartition.....	136
§ 2.	Champ d'application.....	136
§ 3.	Le cas particulier de la rémunération des dirigeants.....	137

Section 12. L'imposition des artistes et des sportifs (article 17).....	137
§ 1. La règle de partage.....	137
§ 2. Champ d'application.....	138
A. Les artistes.....	138
B. Les sportifs.....	138
C. Les revenus couverts.....	139
1. Règle de principe.....	139
2. Exclusion des revenus accessoires.....	139
D. Cas particulier des revenus attribués à une autre personne que l'artiste ou l'athlète.....	140
1. Règle générale.....	140
2. Risque d'abus.....	140
3. Cas particulier des manifestations subventionnées.....	141
Section 13. Pensions et prestations de sécurité sociale (article 18)...	142
§ 1. Champ d'application.....	142
A. Différence entre les deux modèles.....	142
B. Revenus couverts.....	143
§ 2. Problèmes spécifiques liés aux pensions.....	143
A. Problème d'articulation des législations nationales.....	143
B. Dimension transfrontalière.....	144
§ 3. Détermination de la compétence fiscale.....	144
§ 4. Cas particulier des régimes de pension de la sécurité sociale...	146
§ 5. La version alternative de l'article 18 proposé par le MC ONU.....	146
Section 14. Les rémunérations de la fonction publique (article 19)...	147
§ 1. Les revenus couverts.....	148
A. Interprétation large.....	148
B. Origine publique.....	148
C. La question de la nature des fonctions.....	149
§ 2. La règle de partage.....	149
A. Compétence de principe de l'État de la source.....	149
B. Compétence concurrente de l'État d'exercice.....	149
§ 3. L'exception des activités industrielles et commerciales.....	150
Section 15. L'imposition des étudiants (article 20).....	151
§ 1. La règle générale de l'article 20.....	151
A. Une règle d'exclusion de la compétence.....	151
B. Les autres rémunérations des étudiants.....	151
§ 2. Conditions d'application de l'article 20.....	152

A.	Champ d'application personnel.....	152
B.	Condition liée à la résidence.....	152
C.	Paiements couverts.....	153
D.	Motif du séjour.....	153
E.	Source du paiement.....	153
§ 3.	La question des enseignants.....	154
A.	Application d'autres dispositions.....	154
B.	Possibilité d'une disposition spécifique.....	154
Section 16.	Les autres revenus (article 21).....	155
§ 1.	Compétence de principe de l'État de résidence du bénéficiaire.....	155
§ 2.	Compétence alternative de l'État de l'établissement stable.....	155
A.	Hypothèse d'application de la compétence de l'État.....	155
B.	Exclusion des revenus tirés des immeubles.....	156
C.	Notion de revenu « rattaché » à un établissement stable.....	156
D.	Hypothèse de la compétence de l'État de la source.....	156
Section 17.	L'imposition sur la fortune (article 22).....	157
§ 1.	Champ d'application.....	157
A.	L'impôt sur la fortune.....	157
B.	La notion de fortune.....	157
§ 2.	Règles de répartition des compétences.....	157
A.	Imposition des immeubles.....	158
B.	Imposition des biens meubles d'un établissement stable ou d'une base fixe.....	158
C.	Navires et aéronefs.....	158
D.	Autres éléments de fortune.....	159

CHAPITRE 3

	L'élimination de la double imposition.....	161
Section 1.	Considérations générales.....	162
§ 1.	Portée des articles 23.....	162
A.	Situations couvertes.....	162
B.	L'assujettissement fiscal intégral concurrent.....	163
C.	L'assujettissement fiscal partiel concurrent.....	163
§ 2.	La prise en compte des intérêts des pays en développement.....	163
A.	Absence de dimension politique.....	163
B.	Non double imposition et mécanismes incitatifs.....	164

Section 2. Description des méthodes pour éliminer la double imposition	164
§ 1. La méthode de l'exemption (article 23 A).....	165
A. Description.....	165
B. Exemption intégrale ou progressive.....	165
C. Exemption conditionnelle ou inconditionnelle.....	166
§ 2. La méthode de l'imputation (article 23 B).....	166
A. Description.....	166
B. Imputation entière ou ordinaire.....	166
C. Crédit d'impôt fictif.....	167
Section 3. Application et conséquences des méthodes	167
§ 1. Méthode de l'exemption.....	168
A. Exemption intégrale.....	168
B. Exemption avec progressivité.....	168
§ 2. Méthode de l'imputation.....	169
A. Imputation intégrale.....	169
B. Imputation ordinaire.....	169
§ 3. Conséquences des méthodes.....	170
Section 4. Méthodes proposées dans les articles	171
§ 1. La méthode de l'exemption prônée par l'article 23 A.....	171
A. L'obligation d'accorder l'exemption.....	171
B. Problèmes liés au calcul du revenu et du montant à exonérer.....	172
C. L'application de la méthode de l'exemption aux dividendes et intérêts.....	173
1. Règle générale.....	173
2. Double imposition économique.....	174
3. Limite de la réduction.....	174
D. La réserve de progression.....	175
1. Règle de l'alinéa 3.....	175
2. Possibilité ouverte même en l'absence de double imposition.....	175
E. La lutte contre la double non-imposition.....	176
§ 2. La méthode de l'imputation de l'article 23 B.....	176
A. Le principe du crédit d'impôt.....	176
1. Principe.....	176
2. Crédit d'impôt fictif.....	177
B. La réserve de progression.....	178

CHAPITRE 4

Le principe de non-discrimination	179
§ 1. Non-discrimination fondée sur la nationalité	180
A. Principe.....	180
B. Nationalité des personnes morales	180
C. Condition de la « même situation »	181
D. Contenu du traitement	182
§ 2. Non-discrimination des apatrides.....	182
§ 3. Non-discrimination des établissements stables.....	183
A. Champ d'application	183
1. Principe.....	183
2. Différences par rapport à l'alinéa 1er	183
B. Contenu de l'alinéa 3	184
1. Règle générale.....	184
2. Interdiction de la différence de traitement en termes de calcul de l'assiette.....	184
3. Traitement fiscal des dividendes encaissés à raison de participation des établissements stables.....	185
§ 4. Le traitement des dividendes et intérêts versés d'un État à l'autre	185
§ 5. La non-discrimination des filiales	186
A. Règle générale.....	186
B. Exclusion des personnes physiques.....	186
§ 6. Extension aux impôts non visés.....	187

CHAPITRE 5

Les dispositions administratives	189
Section 1. La procédure amiable et l'arbitrage.....	190
§ 1. La procédure amiable au sens étroit	191
A. L'ouverture de la procédure.....	191
1. L'élément déclencheur	191
2. Les autorités compétentes à qui adresser la demande...	191
3. Délai de présentation de la demande.....	192
4. Conditions de forme.....	192
5. Articulation avec une procédure nationale.....	192
B. Le déroulement de la procédure	193
1. La phase interne	193
2. La phase internationale	194
C. La conclusion de la procédure	195
1. En l'absence d'accord	195
2. En cas d'accord.....	195

§ 2. La procédure de consultation.....	195
§ 3. L'arbitrage.....	196
A. La procédure d'arbitrage antérieure à l'Instrument multilatéral	197
1. Ouverture de la procédure	197
2. L'étendue de la compétence des arbitres	197
3. La mise en œuvre de la décision.....	198
B. L'arbitrage obligatoire introduit par l'Instrument multilatéral	199
1. Le caractère optionnel de l'arbitrage obligatoire.....	199
2. La procédure d'arbitrage	199
a. L'ouverture de l'instance.....	200
b. Relations avec les juridictions internes	200
c. Éléments de procédure	201
d. Caractère obligatoire de la décision	202
Section 2. L'échange de renseignements	203
§ 1. Remarques générales sur l'échange de renseignements	203
A. La nécessité d'un échange de renseignement	203
B. La multilatéralisation de l'échange de renseignement : l'adoption de l'accord multilatéral en 2016.....	204
§ 2. Les différentes formes de l'échange de renseignement.....	204
§ 3. Le principe de l'échange de renseignements	205
§ 4. Le secret des renseignements échangés	206
§ 5. Les exceptions à l'obligation d'échanger les renseignements ...	206
A. Mesures dérogeant à la pratique de l'un des États.....	207
B. Renseignements qui pourraient être obtenus par des moyens internes.....	207
C. Les exceptions liées à la nécessité du secret	207
§ 6. La question du secret bancaire	208
Section 3. L'assistance en matière de recouvrement d'impôts	208

CHAPITRE 6

L'abus des conventions fiscales.....	211
§ 1. La notion de personne admissible	213
§ 2. L'exercice actif d'une activité d'entreprise	213
§ 3. Les avantages dérivés	214
§ 4. Société de siège.....	214
§ 5. Dérogation à la discrétion des États.....	215
§ 6. Définitions.....	215

§ 7. La question de l'établissement stable	215
§ 8. Disposition transversale.....	216
Bibliographie sélective	217
Index	219