

### Macronique notariale

## Les conventions fiscales internationales sont-elles applicables faute de double imposition ?

Le Conseil d'Etat dans deux décisions du 9 novembre 2015 juge qu'une personne exonérée d'impôt dans l'un des Etats partie à une convention fiscale internationale ne peut pas bénéficier de celle-ci.



Par Bruno BEDARIDE, notaire

Pour comprendre la portée de ces décisions, il faut se reporter aux principes qui régissent la fiscalité internationale et en particulier l'articulation entre une convention fiscale internationale et les règles fiscales propres à chacun des Etats parties à la convention, tels qu'ils ont été exposés dans *Macronique notariale* : "Une Holding au Luxembourg : pas toujours ?".

Au cas d'espèce, une caisse de retraite allemande et un fonds de pension espagnol exonérés d'impôts dans l'Etat de leur siège respectif avaient perçu des dividendes de filiales établies en France. Ces dividendes avaient été soumis à une retenue à la source française au taux de droit commun de 25% en application des dispositions fiscales françaises. Les deux organismes ont demandé à bénéficier de l'application du taux de 15% prévu dans leur convention fiscale respective avec la France.

Ainsi, elles ont déposé une réclamation contentieuse à l'administration fiscale française en vue d'obtenir la restitution partielle du trop-payé de retenue à la source française. Cette demande fut rejetée par cette administration au motif que les sociétés exonérées d'impôt dans leur Etat ne pouvaient pas être considérées comme résidentes de ces mêmes Etats au regard des dispositions de leur convention fiscale.

**"En effet, ces conventions fiscales considèrent comme "résident d'un Etat contractant", une personne qui se trouve assujettie à l'impôt dans cet Etat en vertu de sa propre législation, à raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction."**

Faute d'imposition dans cet Etat, l'administration a considéré que par voie de conséquence, ces organismes ne pouvaient pas être considérés comme résident de cet Etat pour l'application de la convention.

Les juges du fond avaient accordé la restitution partielle des retenues à la source, au motif que les contribuables n'avaient pas perdu leur qualité d'assujetti à l'impôt de manière illimitée et que « les conventions fiscales ne contenaient aucune définition de la notion de résident subordonnant l'assujettissement à l'impôt dans un Etat contractant au fait de ne pas en être exonéré ». En d'autres termes, pour être considéré comme résident d'un Etat partie à la convention, il faut être assujetti à l'impôt de ce même Etat, mais il n'est pas nécessaire de payer cet impôt, dont on peut être exonéré.

Le Conseil d'Etat tranche en faveur de la position défendue par l'administration fiscale française en considérant que la qualification de résident au sens conventionnel doit être interprétée conformément : au sens ordinaire à attribuer aux conventions fiscales internationales, à leur contexte et enfin à la lumière de leur objet et de leur but.

Ainsi, le Conseil d'Etat fonde son argumentation sur l'interprétation des conventions fiscales au regard de leur objet principal qui est d'éviter les doubles impositions de sorte que les personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt en cause par la loi de l'Etat concerné à raison de leur statut ou de leur activité, ne peuvent pas être regardées comme assujetties à l'impôt au sens de la convention fiscale concernée. Par voie de conséquence, le contribuable non assujetti doit être considéré comme non résident pour l'application de la convention.

**"Autrement dit, le Conseil d'Etat considère qu'une exonération doit être assimilée à un non-assujettissement pour refuser le bénéfice de la convention à un contribuable exonéré d'impôt dans l'Etat concerné."**

Cette position tranche avec la jurisprudence des juges du fond qui sont plutôt favorables aux contribuables. De nombreux fiscalistes désapprouvent cette assimilation en se fondant sur les travaux préparatoires du modèle de convention fiscale adopté par l'OCDE en 1963. En effet, la clause de résidence n'exigeait qu'un rattachement effectif à l'Etat de la convention pour permettre son application même si la double imposition n'était pas effective.

Il convient donc d'attirer l'attention des entreprises françaises établies à l'étranger de vérifier que l'Etat où elles sont implantées qui prévoirait des exonérations d'impôt sur les sociétés n'empêchent pas l'application de la convention.

Mais jusqu'où faut-il placer le curseur en la matière, en particulier :

- lorsque l'entreprise est déficitaire et ne paie donc pas d'impôt ?
- en présence d'une imposition qui n'intervient qu'à partir d'un certain seuil ?
- en présence d'une exonération temporaire ?

On devine la complexité de l'analyse à mener au cas par cas et l'avenir prometteur des contrôles fiscaux en la matière.

**A voir également**

"Conditions spécifiques pour créer une holding à l'étranger".

Par Bruno Bédaride

Publié le 25/04/2016

**Rubriques** : Création & cession d'entreprise | Droit & juridique | Finance & Gestion | Macronique notariale,  
par Bruno Bédaride