

Tribune - Le principe de subsidiarité des conventions fiscales ébranlé

Le principe de subsidiarité selon lequel une convention fiscale ne peut, par elle-même, fonder une imposition ne s'applique pas aux articles prévoyant les modalités d'élimination des doubles impositions, a jugé le Conseil d'Etat dans une décision du 31 mai 2022. Dominique Villemot, Avocat, s'interroge sur la portée de cette décision, notamment pour l'application des conventions utilisant la méthode du crédit d'impôt généralisé.



- Dominique VILLEMOT

Le **principe jurisprudentiel de subsidiarité** des conventions fiscales internationales par rapport au droit interne est ancien et remonte au moins à l'arrêt du Conseil d'Etat du 19 décembre 1975 (n° 84774 et 91895 : RJF 2/76 n° 77). Mais c'est bien sûr la décision Schneider Electric (CE 28-6-2002 n° 232276 : RJF 10/02 n° 1080), confirmée et complétée par la décision Aznavour (CE 28-3-2008 n° 271366 : RJF 6/08 n° 629), qui en a défini les modalités d'application.

Ce principe affirme :

1. tout d'abord, qu'une convention internationale ne peut pas à elle seule conférer un **droit d'imposer** à la France. Avant de se référer à la convention applicable, il convient donc de vérifier que le droit interne permet bien à la France d'imposer le revenu en question, c'est-à-dire qu'il existe bien des dispositions de droit interne en matière d'assiette et de territorialité. Si ces dispositions n'existent pas, la France ne peut pas imposer. Si elles existent, on vérifie alors que la convention applicable n'ôte pas à la France le droit d'imposer le revenu en cause.
2. ensuite, que la **qualification des revenus** est donnée par le droit interne français, la convention internationale se contentant de fournir une énumération (gains en capital, revenus d'administrateur, dividendes, intérêts...) qui ne lie pas la France pour appliquer son droit interne. Ainsi, dans l'affaire Schneider Electric, le juge a qualifié de bénéfice le revenu que le droit interne imposait au titre de l'article 209 B du CGI dans sa version applicable à l'époque des faits. Il en a conclu, en application de la convention avec la Suisse, que le droit d'imposer était réservé exclusivement à la Suisse.

De manière générale, les termes « bénéfiques », « revenus » ou « salaires et traitements », lorsqu'ils ne sont pas définis par les conventions fiscales, sont interprétés selon les règles du droit interne français (CE 7-12-2015 n° 357189, Sté Crédit industriel et commercial : RJF 2/16 n° 123 ; CE 5-7-2018 n° 401157 : RJF 11/18 n° 110 ; CE 11-5-2021 n° 403692, Sté HSBC Bank PLC Paris Branch : RJF 8-9/21 n° 795).

En application de ce principe de subsidiarité, la fonction principale de la convention fiscale est non pas de fixer des règles d'assiette ou de territorialité mais de répartir le droit d'imposer entre les deux Etats.

On rappellera que cette approche a souvent été critiquée comme ne respectant pas complètement la **primauté des traités internationaux** sur le droit interne affirmée par l'article 55 de la Constitution.

Décision du Conseil d'Etat

Une décision récente du Conseil d'Etat est venue ébranler cette construction prétorienne (CE 31-5-2022 n° 461519, Sté HSBC Bank PLC Paris Branch).

Il s'agissait d'une question relative aux **crédits d'impôt fictifs** instaurés par l'ancienne convention franco-chinoise. Plus précisément, il convenait de savoir si un crédit d'impôt fictif afférent à des intérêts de source chinoise, ne correspondant donc pas une retenue à la source effectivement prélevée, devait être intégrée dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés en France, c'est-à-dire si l'**assiette de l'impôt** se limitait au montant des intérêts perçus ou si elle devait être augmentée de ce crédit d'impôt fictif (intérêts bruts).

Le contribuable invoquait le principe de subsidiarité des conventions fiscales en indiquant qu'aucun texte de droit interne ne prévoyait cette possibilité. Il en concluait donc que l'article 22, § 2 b) et c) du texte de la convention avec la Chine, dans sa version applicable aux faits de l'époque, et qui précise que les intérêts de source chinois sont imposables en France « *pour leur montant brut* », ne pouvait donner à la France le droit d'imposer ce crédit d'impôt fictif, faute de disposition de droit interne en ce sens.

La cour administrative d'appel de Versailles avait donné raison au contribuable. Le Conseil d'Etat a cassé l'arrêt de cette dernière en statuant que « *la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit en jugeant, au motif qu'aucune disposition législative de droit interne ne prévoyait l'inclusion de cet impôt forfaitaire dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû en France, que la société requérante était en droit d'imputer sur cet impôt, calculé en ce qui concerne les opérations en cause, sur le seul montant des intérêts de source chinoise perçus par elle, un crédit d'impôt égal au montant total de l'impôt réputé prélevé à la source sur ces intérêts.* »

Raisonnement suivi par le Conseil d'Etat

Le contribuable ne pouvait donc pas opposer le principe de subsidiarité. Pourquoi ?

Les conclusions du rapporteur public, Romain Victor, permettent de comprendre les motivations de cette décision. A propos de l'arrêt Schneider Electric, le rapporteur public explique en effet : « *La méthode définie par votre arrêt d'Assemblée doit être mise en œuvre lorsqu'il s'agit de déterminer si les stipulations d'une convention fiscale relatives aux revenus dénommés ou aux revenus innommés visés par la clause-balai sont de nature à retirer à la France le pouvoir d'imposer un revenu qu'elle détiendrait en vertu du droit interne ou à apporter des limitations au pouvoir de taxer, par exemple via la définition d'un taux plafond... En revanche, la méthode Sté Schneider Electric est privée d'objet lorsqu'est en cause l'article relatif à la méthode d'élimination de la double imposition. Cette clause – d'une nature singulière – n'a nullement pour objet d'assurer la répartition du pouvoir d'imposer entre les Etats parties à la convention. Elle nous met face à un mécanisme dont l'objet est de régler les difficultés qui naissent de celles des stipulations qui précèdent et attribuent concurremment aux deux Etats le pouvoir d'imposer un même revenu.* »

Le principe de subsidiarité ne s'applique donc qu'aux articles des conventions qui répartissent le droit d'imposer entre les deux Etats et non aux articles prévoyant les modalités d'élimination des doubles impositions.

Il est vrai que les conventions fiscales internationales ont traditionnellement deux objets : **répartir le droit d'imposer** entre les deux Etats et **éliminer les doubles impositions**. On rappellera toutefois que, depuis quelques années, les Etats leur confèrent aussi un troisième objet : la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Les dispositions des conventions fiscales relatives à l'élimination des doubles impositions peuvent donc édicter des règles d'assiette permettant à la France d'imposer des revenus, alors que son droit interne ne le permet pas (le crédit d'impôt fictif au cas particulier).

Pour le rapporteur public, il ne s'agit pas d'une nouveauté : « *Votre arrêt Société Céline du 12 mars 2014 (n° 3625328 : Rec. p. 155 ; RJF 6/14 n° 602, concl. F. Aladjidi ; Dr. fisc. 22/2014 c. 356, note Ph. Durand) en constitue une illustration, qui juge que des impositions acquittées à l'étranger par une entreprise française et qui seraient normalement déductibles du résultat de cette dernière ne peuvent être déduites lorsque l'article d'élimination stipule que l'impôt étranger n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Ce précédent fait bien apparaître qu'il convient de tirer toutes les conséquences de la clause d'élimination de la double imposition et que celle-ci peut avoir une incidence sur l'assiette.* »

En l'occurrence, dans l'arrêt Céline, il ne s'agissait toutefois pas de savoir si la France pouvait imposer un **revenu** que son **droit interne ne permet pas d'imposer**, comme c'était le cas dans notre affaire. Il nous semble que l'arrêt Céline ne permettait peut-être pas d'aller aussi loin que ce que dit le rapporteur public. Mais il est vrai qu'il s'agissait bien d'une question d'assiette. Normalement, en application du principe de subsidiarité, comme vu ci-dessus, les modalités de détermination de l'assiette de l'impôt relèvent du droit interne et non des conventions fiscales. On comprend que ce n'est pas vrai lorsque l'article de la convention qui définit cette assiette est un article qui ne répartit pas le droit d'imposer mais prévoit les modalités d'élimination des doubles impositions.

En conséquence, les stipulations des conventions fiscales ne peuvent pas modifier l'assiette de l'impôt lorsqu'elles visent leur premier objet qui est de répartir le droit d'imposer entre les deux Etats, mais peuvent le faire quand elles visent leur deuxième objet qui est d'éliminer les doubles impositions.

Portée de la décision

Mais les choses sont-elles si claires dans toutes les conventions ? Peut-on vraiment classer leurs articles en fonction de l'objet de la convention ? Peut-on déterminer avec précision si un article vise et ne vise que la répartition du droit d'imposer ou s'il vise et ne vise que l'élimination des doubles impositions ?

La situation n'est-elle pas plus compliquée dans les **nouveaux modèles de convention** que conclut la France et qui sont fondées sur le principe du **crédit d'impôt généralisé** ?

Ainsi l'**article 24** « Dispositions pour éliminer les doubles impositions » de la convention fiscale entre la France et l'Italie stipule : « *La double imposition est évitée de la manière suivante : 1. Dans le cas de la France : a) Les bénéficiaires et autres revenus positifs qui proviennent d'Italie et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la Convention, sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France.* » Cet article visant à éliminer les doubles impositions répartit aussi le droit d'imposer, puisqu'il attribue à la France le droit d'imposer tous les revenus d'un résident français provenant d'Italie, Etat auquel les autres articles de la convention ont attribué le droit d'imposer.

Comment alors interpréter les développements de cet article ?

Va-t-on considérer qu'ils attribuent à la France le droit d'imposer tous les revenus d'un résident français provenant d'Italie ? Dans ce cas, il conviendrait d'appliquer le principe de subsidiarité et de vérifier au préalable que le droit interne français permet bien d'imposer tous ces revenus.

Ou doit-on considérer qu'il ne s'agit que d'une modalité d'élimination de la double imposition et que ces développements ont le droit de modifier l'assiette de l'impôt français ?

Si on prend cette deuxième approche, cohérente avec les conclusions de Romain Victor, le principe de subsidiarité, du moins en ce qui concerne les règles d'assiette et de territorialité, disparaît dans les conventions rédigées sur le modèle de celle conclue avec l'Italie, c'est-à-dire les conventions fondées sur le principe du crédit d'impôt généralisé que la France veut appliquer à toutes les conventions qu'elle conclut ou qu'elle renégocie.

Dans ce cas-là, le principe de subsidiarité est fortement ébranlé et l'article 55 de la Constitution mieux respecté.

- Dominique Villemot, ancien élève de l'ENA et ancien administrateur civil au Ministère de l'Economie et des Finances est avocat au Barreau de Paris depuis 1991. Il a d'abord exercé au sein de Coopers & Lybrand juridique et fiscal avant de fonder son cabinet en 1999, aujourd'hui Villemot Chaumont Quéré, Société d'Avocats. Spécialisé en fiscalité des fusions/acquisitions et en fiscalité internationale et européenne, il est l'auteur de plusieurs ouvrages parmi lesquels : La fiscalité des fusions/acquisitions (EFE), Quelle réforme fiscale ? (L'Harmattan), Contentieux fiscal : Ayez le réflexe de la question prioritaire de constitutionnalité (EFE) et "Le débat fiscal : une passion française", L'Harmattan.