

PAROLES D'EXPERTS



LE CONSEIL D'ÉTAT FRANÇAIS AFFINE SON INTERPRÉTATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE CONVENTIONNELLE

Denis KOUZNETSOV
Natixis Wealth Management
Luxembourg
Directeur Adjoint de l'Ingénierie
Juridique et Fiscale

La détermination de la résidence fiscale constitue la clé de voûte dans toute question de fiscalité internationale. Les conventions fiscales bilatérales signées par la France sont rédigées en des termes différents et doivent être soigneusement analysées afin d'appréhender l'exacte portée des règles applicables.

Le récent arrêt du Conseil d'État (CE 9 juin 2020, n° 434972) est l'occasion de revenir sur la notion de résidence fiscale en droit conventionnel. En général, les conventions fiscales limitent leur champ d'application aux « *personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants* »¹. A contrario, les personnes qui ne sont pas considérées comme résidentes dans l'un des États ne peuvent donc pas bénéficier de la convention.

L'article 4 des conventions basées sur le modèle OCDE définit comme étant résidente d'un État contractant « *toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction générale ou de tout autre critère de nature analogue* ».

De nombreuses conventions prévoient également que ne sont pas résidentes les « *personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État* ».

Ce n'était pas le cas en l'espèce : l'ancienne convention franco-chinoise du 30 mai 1984, en vigueur au moment des faits, ne comprenait pas cette disposition. Au cas particulier, un contribuable résident de Chine a perçu en 2013 et en 2014 des dividendes de source française qui ont subi une retenue à la source de 30 %. Le taux de la retenue à la source prévu par la convention franco-chinoise étant fixé à 10 %, cette personne a demandé le remboursement de la différence. L'administration, ainsi que le TA de Montreuil et le CAA de Versailles, ont refusé d'accéder à la demande du contribuable car ce dernier n'était imposé en Chine que sur ses salaires de source chinoise et non sur ses revenus étrangers, bénéficiant d'un régime d'imposition partielle réservé aux impatriés.

Le Conseil d'État saisi de cette affaire souligne que l'article 4 de la convention n'exclut pas de son champ d'application les personnes dont les seuls revenus imposables dans leur État de résidence sont ceux qui y trouvent leur source.

Dès lors, le contribuable avait bien droit au bénéfice du taux conventionnel de la retenue à la source, à savoir 10 % au lieu des 30 % appliqués. La conclusion du Conseil d'État aurait sans doute été différente si les faits avaient eu lieu postérieurement à l'entrée en vigueur de la nouvelle convention franco-chinoise du 26 novembre 2013 (applicable à partir du 1^{er} janvier 2015) qui comporte une limitation du champ d'application aux personnes imposables sur base mondiale.

Il est intéressant de remarquer que la décision du 9 juin 2020 retient une approche d'interprétation « littérale » de la convention, à la différence de la célèbre série de décisions de 2015² qui avaient privilégié l'approche « finaliste », consistant à analyser les dispositions de la convention fiscale à la lumière de leur objet et de leur but.

Pourrait-on désormais retenir la même interprétation pour toute convention ne limitant pas son champ d'application aux contribuables imposés sur base mondiale ?

Cette question présente notamment un intérêt pour un résident portugais³ soumis au régime des résidents non-habituels (RNH) et percevant des revenus de source française. La décision du 9 juin 2020 conforte la situation des résidents RNH en ce qui concerne l'accès à la convention fiscale franco-portugaise.

Néanmoins, il convient de rester attentif aux effets de la convention fiscale multilatérale⁴, notamment en présence d'une éventuelle situation de double non-imposition, possible lorsqu'une pension de retraite de source française est perçue par un résident non-habituel au Portugal⁵. En effet, les conventions fiscales couvertes par la convention fiscale multilatérale sont modifiées pour inclure le préambule précisant que l'objet de la convention est d'éliminer les doubles impositions sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale.

¹ Article 1^{er} du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014.

² Affaires LHV (CE 9 novembre 2015, n° 370054) et Santander (CE 9 novembre 2015, n° 371132).

³ La convention fiscale franco-portugaise du 14 janvier 1971 prévoit une définition de la résidence proche de celle de l'ancienne convention franco-chinoise.

⁴ Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

⁵ Pour les contribuables qui se sont installés au Portugal avant le 1^{er} avril 2020.