



Philippe Derouin
Avocat honoraire
Derouin



Juan Carlos León-Aguirre
Avocat

Partie 6 - Méthodes d'élimination de la double imposition



L'essentiel

Les mesures destinées à prévenir, éliminer ou réduire la double imposition relèvent essentiellement de deux méthodes – à savoir l'exemption ou le crédit d'impôt – mises en œuvre par des dispositions nationales unilatérales ou par des conventions internationales. Après avoir présenté la notion de double imposition, sa problématique et l'économie des méthodes pour y remédier (n° [600010](#) à [600280](#)), le chapitre présente l'ensemble des solutions en vigueur, discute certaines d'entre elles et aborde les questions incomplètement résolues. Principalement structuré en fonction des sources de droit, il traite successivement des incidences de la Constitution et du droit de l'Union européenne (n° [600290](#) à [600440](#)) avant d'exposer, pour chaque impôt ou catégorie d'impôts, les règles unilatérales en vigueur (n° [600450](#) à [600710](#)) puis les dispositions conventionnelles (n° [600720](#) à [601100](#)). Une dernière partie traite de certains cas particuliers et questions ouvertes (n° [601110](#) à [601290](#)).

Sous-partie 1 - Introduction et généralités

Chapitre 1 - Notion de double imposition

INT-600010 — Plan. Chaque impôt devant être proportionné aux facultés contributives des contribuables, le cumul d'impositions ayant le même objet est, *a priori*, une anomalie. Le principe en a été posé dès l'Ancien Régime. C'est ainsi que la déclaration du 18 janvier 1695 portant institution de la capitation prescrivait que « *pour éviter les contestations qui pourroient survenir au sujet de l'imposition et recouvrement de ladite*

capitation [...] ceux qui auront plusieurs charges, titres, dignités ou qualités, et qui par cette raison pourroient être compris dans plusieurs rôles, ne [devaient être] tenus de payer qu'une seule fois, à raison de la plus forte taxe à laquelle ils seroient sujets ». Ce principe a inspiré législation, jurisprudence et doctrine, lesquelles permettent une première approche de la notion (n° [600020](#) à [600030](#)).

En matière internationale, la pluralité de législations applicables est susceptible de générer des cumuls et conflits de lois aboutissant à des doubles ou multiples impositions (ou d'absence d'imposition en cas de conflits négatifs) qui ne se produisent pas en régime intérieur, bien que la notion soit identique ou comparable (n° [600040](#) à [600070](#)).

Section 1 - En régime intérieur

INT-600020 — L'adage « *non bis in idem* » en matière fiscale. Même si la source écrite en est incertaine, l'adage « *non bis in idem* » s'applique traditionnellement en matière fiscale ¹ en quelque sorte comme en matière pénale et avec la même justification, à savoir que l'impôt comme la peine ne doivent pas excéder ce qui est nécessaire. Un des premiers énoncés connus du principe était « *Sufficit semel esse solutam* » ou « il suffit d'être payé une fois » ².

Au titre du contrôle de constitutionnalité des lois, le Conseil constitutionnel vérifie donc, au besoin par l'interprétation de la loi, que la disposition qui lui est déférée « *n'institue pas une double imposition* » ³. Lorsque la disposition législative s'y prête, comme ce fut le cas pour l'article [155 A](#) du CGI, il a exprimé la réserve « *que son application ne saurait conduire à ce que [le] contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt* » ⁴. La décision *Sofadig Exploitation* ⁵ est d'autant plus remarquable que le contrôle exercé concerne l'éventualité qu'un même impôt soit établi à l'encontre de deux redevables différents, respectivement celui assurant la première livraison du produit et celui le recevant, autrement dit un cas de double imposition dite « économique ».

En matière d'enregistrement, la prohibition de la double imposition est un principe constant reconnu depuis le Directoire par la loi du 22 frimaire An VII sur l'enregistrement et le timbre : une même convention ne peut être soumise cumulativement à deux droits proportionnels ⁶. Il en va ainsi même lorsque l'une des impositions est un droit de mutation et l'autre un droit d'acte, l'une un droit d'enregistrement et l'autre un droit de timbre ⁷.

Le principe a été décliné à l'identique pour l'application des contributions directes, dont on trouve un écho à l'article [1407](#) du CGI qui rappelle que les locaux passibles de la cotisation foncière des entreprises ne sont pas imposables à la taxe d'habitation. Il en a été de même aux origines de l'impôt sur le revenu pour exclure le cumul d'impositions cédulaires sur un même revenu et l'imposition en cascade d'opérations successives, telles que les distributions de bénéfices entre sociétés ⁸. En faisant prévaloir, le cas

échéant, l'imposition la plus légère, voire une exonération, le principe n'exige pas non plus qu'une surcharge d'imposition résulte du cumul.

Un cumul d'impositions prohibé en principe résulte ainsi de ce que les impôts en question sont assis sur la même valeur. Ni l'identité de redevable ⁹, ni l'identité de nature des impôts en jeu ¹⁰, ni l'identité de fait générateur ¹¹ ne sont requis.

INT-600030 — Cumuls d'imposition admis. Cependant, rien n'interdit au législateur de prévoir un cumul d'impositions sur une même assiette, comme s'il s'agissait d'une tranche supplémentaire d'un même impôt, et d'en tirer les conséquences.

C'est ainsi qu'en France, il existe un cumul d'impositions, notamment sur les revenus, au moyen de surtaxes, taxes complémentaires, contributions additionnelles et autres – au point qu'on a parfois qualifié l'ensemble de « mille-feuilles ». Le Conseil constitutionnel en a admis la conformité aux normes constitutionnelles : « *le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce qu'un même contribuable soit soumis à plusieurs impositions sur une même assiette* » ¹². Toutefois le taux marginal résultant de ce cumul ne doit pas atteindre un niveau d'imposition tel qu'il excède les facultés contributives des contribuables ¹³.

En Belgique, le Conseil d'État a retenu que « *le principe fiscal non bis in idem ne s'oppose pas à la légalité d'une double taxation portant sur une même exploitation, si les causes qui justifient l'impôt sont différentes* » ¹⁴.

En définitive, lorsque les impositions ne sont pas conçues comme devant se cumuler, alors la double ou multiple imposition qui peut résulter de certaines situations de fait ou d'interprétations de la règle de droit constitue une anomalie à éviter ou à corriger.

Section 2 - En régime international

INT-600040 — Première définition de la double imposition internationale. La double ou multiple imposition internationale résulte de l'exercice cumulatif ou « parallèle » du pouvoir d'imposition de deux ou plusieurs États (ou subdivisions d'États) à raison du même objet.

À notre connaissance, la première définition législative de la double imposition internationale résulte de la directive (UE) [2017/1852](#) du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne et des dispositions qui l'ont mise en œuvre ¹⁵, à savoir :

« *l'imposition par deux États membres (ou plus) concernant des impôts relevant d'un accord ou d'une convention (qui prévoit l'élimination de la double imposition du revenu et, le cas échéant, de la fortune), sur le même revenu ou la même fortune imposable lorsque cette imposition donne lieu à: i) une charge fiscale supplémentaire, ou ii) une augmentation de la charge fiscale, ou iii) une annulation ou une réduction des pertes, qui pourraient être utilisées pour compenser des bénéfices imposables* ».

Cette définition donnée « *aux fins de la [...] directive* » est liée à son contexte et à son objet de régler des différends entre États membres de l'Union européenne concernant

des impôts relevant des conventions de double imposition et donnant lieu à une charge fiscale immédiate ou future.

Si l'on fait abstraction un instant de ces circonstances, l'élément essentiel est le cumul d'imposition sur le même objet.

INT-600050 — Double imposition juridique ou économique ? Les commentaires des conventions internationales destinées à éviter la double imposition distinguent généralement la double imposition « juridique » du même contribuable - dont les conventions tendent à prévenir ou réduire les effets - de la double imposition « économique » de contribuables différents qui ne serait pas couverte.

En réalité, comme on l'a vu en régime intérieur, la double imposition dommageable peut résulter de l'imposition cumulative d'un même impôt sur la même valeur aux noms de contribuables différents ; elle ne suppose nullement l'identité de redevable.

Textuellement, la directive (UE) [2017/1852](#) du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne ne semble pas l'exiger, les conventions bilatérales non plus.

La notion de « double imposition économique », recouvre elle-même deux situations distinctes.

La première concerne l'imposition successive des bénéfices des sociétés, qui peut être réalisée en régime intérieur, une première fois lors de leur réalisation, une seconde lors de leur distribution, voire une troisième ou de multiples fois lors de leur redistribution par une société holding à ses propres actionnaires. Traditionnellement, les conventions internationales destinées à éviter la double imposition n'y font pas obstacle. En revanche, le législateur national peut prendre l'initiative de l'éliminer ou de la réduire. Ainsi, l'actionnaire, imposable à raison des dividendes qu'il perçoit, est en droit de prétendre à l'avoir fiscal qui leur est attaché sous peine de soumettre ces dividendes à une double imposition [16](#). En pareil cas, le droit de l'Union européenne impose une obligation de traitement égal à l'international [17](#) (V. *infra* n° [600300](#)), y compris pour les dividendes en provenance de pays tiers associés [18](#), alors qu'il n'exige pas d'éliminer la double imposition « juridique » (V. *infra* n° [600310](#) et [600360](#)). La redistribution par la société mère de produits de participations reçus de filiales peut encore donner lieu à une ou plusieurs impositions cumulatives, dont certaines ont été prohibées par le droit de l'Union européenne (précompte et contribution de 3 % sur les montants distribués, V. *infra* n° [600390](#)), cependant qu'une retenue à la source subsiste à l'égard des actionnaires non-résidents et donne lieu à l'imputation des crédits d'impôt conventionnels pour retenues à la source d'amont (V. *infra* n° [600850](#)). La seconde forme de double imposition économique découle de ce que le même objet, tel qu'un revenu, un actif ou une opération est imposé aux noms de contribuables différents. Il en résulte un conflit d'attribution qui devrait être couvert par les méthodes pour éviter la double imposition. Un exemple concerne les ajustements de prix de transfert entre entreprises liées dont les conventions internationales prescrivent l'« ajustement corrélatif » des résultats de l'autre entreprise concernée [19](#), alors qu'un tel ajustement n'est pas prévu en régime intérieur [20](#). Sans prescrire de méthode, la

[convention européenne d'arbitrage 90/436/CEE du 23 juillet 1990](#) relative à l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées, comme certaines conventions bilatérales, prévoient une procédure de règlement des différends pouvant inclure l'arbitrage [21](#).

INT-600060 — Double imposition effective ou virtuelle ? Comme en régime intérieur également, la prévention ou l'atténuation de la double imposition internationale peut, selon le cas, soit viser seulement les cumuls d'impositions effectives soit s'étendre aux cas où l'une des impositions n'est pas effectivement perçue. Autrement dit, l'imposition effective dans l'État de la source du revenu est-elle une condition de l'exonération ou du crédit d'impôt dans l'État de la résidence du bénéficiaire de ce revenu ? Ou suffit-il que le revenu soit « soumis » (mais non effectivement imposé) ou « passible » (mais éventuellement exonéré) de l'impôt étranger ? La solution dépend de la méthode pour éviter la double imposition et des termes de la norme qui la prévient ou l'atténue. C'est ainsi que, lorsque la double imposition est atténuée par la méthode de l'imputation d'un crédit d'impôt égal à l'impôt étranger, celui-ci doit généralement être « effectivement payé », sauf stipulation expresse de crédits d'impôt « forfaitaires » ou fictifs (V. *infra* n° [601110](#) et [601120](#)).

En revanche, lorsque la double imposition de revenus « imposables » ou « soumis à l'impôt » à l'étranger est évitée par la méthode de l'exemption ou d'un crédit d'impôt égal à l'impôt français, le Conseil d'État a jugé que « *cette condition n'exige pas que les revenus en cause aient été soumis à une imposition effective* » de sorte qu'elle est satisfaite alors même que le contribuable « *n'aurait acquitté dans cet État aucun impôt à raison de ces revenus* » [22](#). L'exigence d'une soumission à l'impôt implique toutefois que les revenus en cause soient compris dans la base d'un des impôts de l'État de la source, sans que le résident de France en soit exonéré à raison de son statut ou de son activité, de sorte qu'il les y a déclarés [23](#).

Pour mettre en œuvre les procédures de règlement des différends fiscaux entre États membres de l'Union européenne, la directive (UE) [2017/1852](#) paraît exiger une imposition actuelle (une charge fiscale supplémentaire ou augmentée) ou future (par l'annulation ou la réduction de pertes imputables sur des bénéfices imposables).

INT-600070 — Circonstances *a priori* indifférentes. En raison de la multiplicité des législations pertinentes dans un contexte international, la **qualification** des faits, des personnes, notamment les personnes morales, des actes, voire des impôts peut être différente selon l'État de la source du revenu, l'État de la résidence du contribuable, voire encore selon l'instrument international destiné à éviter la double imposition. L'identité de **période d'imposition** n'est pas non plus requise [24](#). C'est ainsi qu'il y a lieu de constater, en vue de l'éliminer ou l'atténuer le cas échéant, la double imposition internationale entre une retenue à la source ou un prélèvement effectué lors du paiement d'un revenu ou de l'enregistrement d'un acte, et l'imposition de la même valeur du chef du contribuable selon un résultat déterminé en fin d'exercice, notamment selon la règle des intérêts ou loyers courus, voire en cas de différé

d'imposition. Selon les cas, la méthode retenue permet ou non l'imputation de crédits en période déficitaire.

La prévention de la double imposition internationale n'exige pas davantage que le cumul, réel ou effectif, d'impositions dans les États concernés aboutisse à une **surcharge** d'imposition par rapport à une situation équivalente en régime intérieur ²⁵. Comme on vient de le voir au point n° [600060](#), les méthodes d'exemption ou équivalentes (crédit d'impôt égal à l'impôt français) prescrivent d'appliquer le cas échéant l'imposition la moindre. À l'inverse, la méthode d'imputation du crédit d'impôt étranger dans la limite du « butoir » de l'impôt national laisse subsister le plus souvent une telle surcharge.

Point de vue

En résumé, comme en régime intérieur, la notion de double imposition internationale se résume à la pluralité d'impositions sur un même objet. Les autres conditions traditionnellement ajoutées tendent à réduire en deçà des textes qui les prévoient le champ ou l'efficacité des méthodes pour l'éviter.

Références

- 1 V. par ex. P. Lucas-Championnière et P. Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement* [Paris, 1835, t. I, p. 615, § 772] ; M. Garnier, *Nouveau traité en forme de dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques* [Paris, 1914, 8e éd., t. I, p.118] ; E. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement* [Dalloz, 1929].
- 2 J. Bertachinus, « *Tractatus de gabellis* » [Venise 1489, rééd. 1533].
- 3 À propos du droit au bail, [Cons. const., 29 déc. 1998, n° 98-406 DC](#), LFR 1998 [RJF 2/1999, n° 195] ; à propos des prélèvements sociaux sur les non-résidents, [Cons. const., 9 août 2012, n° 2012-654 DC](#), LFR 2012 [RJF 11/2012, n° 1651] ; à propos de la TGAP dans les échanges entre la métropole et les DOM, [Cons. const., 22 avril 2016, n° 2016-537 QPC, Sofadig Exploitation](#) [RJF 7/2016, n° 643].
- 4 [Cons. const. 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, Moreau](#) [RJF 2/2011, n° 210].
- 5 [Cons. const., 22 avril 2016, n° 2016-537 QPC, Sofadig Exploitation](#) (précitée) [RJF 7/2016, n° 643].
- 6 P. Lucas-Championnière et P. Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement* (précité) [Paris, 1835] ; E. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement* (précité) [Dalloz, 1929].
- 7 À propos de l'exclusion du droit de cession d'actions par l'ancêtre de l'impôt sur les opérations de bourse et la taxe sur les activités financières, Cass. req., 12 févr. 1861, *Enregistrement c/ Sté*

Furne [Sirey 1861 I 459]. La solution a été reprise au d du II de l'article 726 du CGI.

- 8 V. G. Gest, « *Histoire et esprit du régime des sociétés mères et filiales* » [Dr. fisc. 2014, n°41, étude. 565], et les références citées.
- 9 Cons. const., 22 avril 2016, n° 2016-537 QPC, *Sofadig Exploitation* (précitée) [RJF 7/2016, n° 643].
- 10 Cons. const., 29 déc. 1998, n° 98-406 DC, LFR 1998 [RJF 2/1999, n° 195] et Cass. req., 12 févr. 1861, *Enregistrement c/ Sté Furne* [Sirey 1861 I 459] (précités).
- 11 Cons. const. 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, *Moreau* (précité) [RJF 2/2011, n° 210].
- 12 Cons. const., 28 sept. 2017, n° 2017-654 QPC, *Sté BPCE*, pt 9 - imputation de crédits d'impôt d'origine étrangère [RJF 12/2017, n° 1216].
- 13 Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, LFI 2013, pts 17 à 19 [RJF 3/13, n° 335].
- 14 CE belge, 6e, 12 mai 1960, n°7842, *Sté des Charbonnages réunis de Roton-Farciennes et Oignies-Aiseau* ; dans le même sens, Cass. 7 janv. 1889, *Mangini* [Bull. civ. 1889, n° 1, p. 3], qui a admis le cumul du droit de partage et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.
- 15 LPF, art. L 251 B et s.
- 16 CE, 8^e-3^e, 7 sept. 2009, n° 305586, min. c/ Sté Axa [Dr. fisc. 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet ; Dr. fisc. 2009, n° 39, act. 287, O. Fouquet ; RJF 12/2009, n° 1138 ; BDCF 12/2009, n° 142, concl. L. Olléon ; BJS 2010, p. 187, § 42, note P. Serlooten].
- 17 CJUE, 3^e, 10 févr. 2011, aff. C-436/08 et C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen* [RJF 5/2011, n° 666].
- 18 CJUE, 5^e, 24 nov. 2016, aff. C-464/14, *SECIL* [RTD eur. 2017, chron. 147, A. Maitrot de la Motte].
- 19 Ndlr : Sur ce sujet, V. A. Popov et M. Serre, « *Bénéfices réalisés par des entreprises associées* », n° 408470 et s.
- 20 CE, 9^e- 10^e, 19 déc. 2019, n°419968, *Sté Veolia Eau - Compagnie Générale des Eaux* [Dr. fisc. 2020, n° 22, comm. 249, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon ; RJF 3/2020, n° 232].
- 21 Ndlr : Sur ce sujet, V. C. Pasquier, *Résolution des différends*, n° 1014050 et s. et n° 600680 pour ce qui concerne l'arbitrage.
- 22 Pour la convention franco-américaine du 31 août 1994, CE, 3^e-8^e, 29 juin 2011, n° 320263, min c/ Chauvin [Dr. fisc. 2011, n° 39, comm. 532, concl. E. Cortot-Boucher ; RJF 10/2011, n° 1084 ; BDCF 10/2011, n° 118] ; pour la précédente convention franco-américaine du 28 juillet 1967, CE, 7^e-8^e, 26 févr. 1992, n°83461, *Malet* [Dr. fisc. 1992, n° 52, comm. 2459, concl. O. Fouquet ; RJF 4/1992, n° 534] ; pour la convention franco-britannique du 19 juin 2008, CE, avis, 9^e-10^e, 12 févr. 2020, n° 435907 [Dr. fisc. 2020, n° 30-35, comm. 329, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon ; RJF 5/2020, n° 481, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, p. 719]. Toutes ces décisions sont analysées *infra* n° 600840 et 600920 et sont mentionnées dans les tables du recueil Lebon.
- 23 CE, avis, 9^e-10^e, 12 févr. 2020, n°435907 (précité) [Dr. fisc. 2020, n° 30-35, comm. 329, concl. M.-A.

Nicolazo de Barmon ; RJF 5/2020, n° 481, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, p. 719].

24 V. Ph. Malherbe, *Éléments de droit fiscal international* [Bruylant, 2015, n° 8] ; [OCDE, Commentaires sur art. 23](#)

[du modèle conv. fisc., revenu et fortune, 2017, § 32.8.](#)

25 V. toutefois B. Castagnède, *Précis de fiscalité internationale* [LGDJ, 2019, n° 2, p. 24], qui fait de la surcharge un élément de sa définition.