

**ÉCOLE DOCTORALE 509**

*Laboratoire CDPC.*

# THÈSE

présentée par :

**Florian RAVAZ**

soutenue le : 07 décembre 2016

pour obtenir le grade de Docteur en Droit.

Spécialité : Droit public, Droit fiscal.

## LA TAXATION DES ETRANGERS NON- RESIDENTS EN FRANCE.

### Thèse dirigée par :

Monsieur **BOYER Alain**, Maître de Conférences HDR à l'Université de Toulon.

### JURY :

Monsieur **Jean-Yves DE CARA**, Professeur à l'Université Paris-Descartes-Sorbonne.

Monsieur **Stéphane CAPORAL-GRECO**, Professeur à l'Université de Saint-Etienne.

Monsieur **Jean-Pierre FERRAND**, Maître de Conférences HDR à l'Université d'Aix-Marseille.

Monsieur **Alain BOYER**, Maître de Conférences HDR à l'Université de Toulon.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

<< "La chose la plus difficile à comprendre au monde c'est l'impôt sur le revenu !" >>

**Albert EINSTEIN.**

***A ma marraine Arlette.***

*L'université de Toulon n'entend accorder aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse qui restent propres leur auteur.*

## REMERCIEMENTS

Qu'il me soit permis, au seuil de cette étude, d'exprimer ma profonde gratitude à Monsieur **Alain BOYER**, Maître de Conférences à l'Université de Toulon, pour son encadrement et ses précieux conseils qui ont nourri ma réflexion. Sous sa direction j'ai pu mener à bien cette recherche complexe.

Mes remerciements vont également aux membres de mon jury, à Monsieur **Jean-Yves DE CARA**, Professeur à l'Université Paris-descartes-Sorbonne, Monsieur **Jean-Pierre FERRAND**, Maître de Conférences à l'Université d'Aix-Marseille, Monsieur **Stéphane CAPORAL-GRECO**, Professeur à l'Université Jean-monnet de Saint-Etienne, pour le temps qu'ils ont consacré à l'examen de cette thèse et qui m'ont fait l'honneur de participer à ce jury de soutenance.

Merci à ma famille et à tous mes amis pour les encouragements permanents et les conseils utiles.

Enfin, je tiens aussi à remercier les membres du Centre de Droit et Politiques Comparés Jean-Claude Escarras UMR-CRNS 7318 DICE et l'ensemble du personnel de la bibliothèque de l'Université de Toulon.

Que tous soient assurés de ma gratitude.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

## **SOMMAIRE.**

### INTRODUCTION.

## **PARTIE 1 : LA TAXATION DES ETRANGERS NON-RESIDENTS : UNE FISCALITE SPECIALE.**

### **TITRE 1 : LE CRITERE PRINCIPAL DE TERRITORIALITE.**

CHAPITRE 1 : LE DOMICILE FISCAL AU SENS NATIONAL.

CHAPITRE 2 : LE DOMICILE FISCAL AU SENS INTERNATIONAL.

### **TITRE 2 : LE CRITERE SECONDAIRE DE NATIONALITE.**

CHAPITRE 1 : L'IDENTIFICATION DE L'EMPLOI DU CRITERE DE NATIONALITE.

CHAPITRE 2 : LA JUSTIFICATION DE L'EMPLOI DU CRITERE DE NATIONALITE.

## **PARTIE 2 : LA TAXATION DES ETRANGERS NON-RESIDENTS : UNE FISCALITE REFORMABLE.**

### **TITRE 1 : L'ETRANGER NON-RESIDENT A L'EPREUVE DU DROIT COMMUNAUTAIRE.**

CHAPITRE 1 : LE CONTENU DU PRINCIPE COMMUNAUTAIRE DE NON-DISCRIMINATION.

CHAPITRE 2 : LA NEUTRALISATION DU CRITERE DE NATIONALITE PAR LE DROIT COMMUNAUTAIRE.

### **TITRE 2 : L'ETRANGER NON-RESIDENT A L'EPREUVE DU DROIT INTERNATIONAL.**

CHAPITRE 1 : LE CONTENU DU PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION DANS LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES.

CHAPITRE 2 : LA NEUTRALISATION DU CRITERE DE NATIONALITE PAR LE DROIT INTERNATIONAL.

## **Liste des principales abréviations.**

Art. : Article.  
CGI : Code général des impôts.  
LPF : Livre des procédures fiscales.  
C. Cass : Cour de cassation.  
CAA : Cour administrative d'appel.  
CJUE : Cour de justice de l'Union européenne.  
CJCE : Cour de justice des communautés européennes.  
CP : Code pénal.  
C.Civ : Code civil.  
Al. : Alinéa.  
C.C : Conseil constitutionnel.  
CE : Conseil d'Etat.  
TA. : Tribunal administratif.  
CAA : Cour administrative d'appel.  
Jurisp. : Jurisprudence.  
CEDH : Cour européenne des droits de l'homme.  
CESDH : Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme.  
Rec.D. : Recueil Dalloz.  
RJF : Revue de Jurisprudence Fiscale.  
DUDH : Déclaration universelle des Droits de l'Homme.  
LPA : Les Petites Affiches.  
PUAM : Presse Universitaire d'Aix-Marseille.  
PUF : Presse universitaire de France.  
Rec. : Recueil de jurisprudence.  
TUE : Traité sur l'Union européenne.  
TFUE : Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.  
IR : Impôt sur le revenu.  
ISF : Impôt sur la fortune.  
Concl. : Conclusions.  
Comm. : Commentaires.  
Déc. : Décision.  
CSG : Contribution sociale généralisée.  
CRDS : Contribution au remboursement de la dette sociale.  
TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.  
IS : Impôt sur les sociétés.  
BOI : Bulletin officiel des impôts.  
OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques.  
PIB : Produit intérieur brut.  
Ibid. : Ibidem.  
A.N. : Assemblée Nationale.  
Obs. : Observations.  
et s. : et suivant.  
Par. : Paragraphe.  
Part. : Partie.  
Sect. : Section.  
Somm. : Sommaire.  
Aff. : Affaire.  
Chron. : Chronique.  
Supra : ci-dessus, plus haut.  
pp. : pages.  
BGFE : Bulletin de Gestion Fiscale des Entreprises.  
BDCF : Bulletin des Conclusions Fiscales.  
R.D.F : Revue de Droit Fiscal.  
R.D.P. : Revue de Droit Public et de Sciences Politiques.  
R.F.E : Revue de Fiscalité Européenne.  
R.F.E.C.P : Revue France d'Etudes Constitutionnelles et Politiques.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

R.F.F.P. : Revue française de Finances Publiques.  
R.G.D.I.P : Revue de Droit international Public.  
R.J.F. : Recueil de Jurisprudence fiscale.  
R.M.U.E : Revue du Marché Unique Européen.  
A.J.D.A. : Actualité Juridique de Droit Administratif.  
OCDE : Organisation de Développement et de Coopération économique.  
DGFIP : Direction Générale des Finances Publiques.  
Coll. : Collection.  
REMI : Revue Européenne des Migrations Internationales.  
RTDEur : Revue Trimestrielle de droit européen.  
Vol. : Volume.  
P. : page.  
R.R.J : Revue de la Recherche Juridique, droit prospectif.  
Spéc. : Spécialement.  
T. : Tome.  
Req. : Requête.  
R.F.A.P : Revue Française d'Administration publique.  
R.I.E.J : Revue Interdisciplinaire d'Etudes Juridiques.  
R.I.D.C : Revue Internationale de Droit Comparé.  
Op. cit : opere citato (ouvrage cité).  
N° : numéro.  
Préc. : précité.  
Mel. : Mélanges.  
J.O. : Journal Officiel de la République française.  
J.O.C.E : Journal Officiel des Communautés Européennes.  
J.O.U.E : Journal Officiel de l'Union Européenne.  
Gaz.Pal. : La gazette du Palais  
Ed. : Editions.  
In. : Dans.  
Infra. : ci-dessous, plus bas.  
Col. : Colonne.  
Text. : Textus, texte.  
Tit. : Titre.  
UE : Union européenne.  
EEE. : Espace Economique Européen.  
CEE : Communauté Economique Européenne.  
INSEE : Institut national de la statistique et des études économiques.  
Fasc. : Fascicule.  
AJDI. : Actualité juridique du droit de l'immobilier.  
RMCUE. : Revue du marché commun de l'Union européenne.  
Rép. : Répertoire.  
c/: contre.  
par ex. : par exemple.  
COM. : Communication de la Commission européenne.  
QPC : Question Prioritaire de Constitutionnalité.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

## **INTRODUCTION GENERALE.**

L'étranger non-résident en France est un agent économique extérieur<sup>1</sup> ayant un lien particulier avec le territoire fiscal français. Parce que la mondialisation est un processus dynamique<sup>2</sup> qui marque l'émergence de réalités nouvelles<sup>3</sup>, cette catégorie particulière de contribuables en est un produit avivé. En effet, l'internationalisation des échanges et l'interdépendance croissante des économies mondiales est un moteur de rapprochement des individus qui sont à la recherche d'accessibilité et d'opportunités économiques<sup>4</sup>; elle est aussi un moteur d'intégration des peuples du monde<sup>5</sup> et donc un vecteur d'assimilation des étrangers non-résidents aux français non-résidents. Le droit fiscal des étrangers résidents fiscalement hors de France peut être défini comme l'ensemble des règles juridiques relatives aux impositions de ces contribuables. Son champ d'application recouvre la notion de taxation, le régime juridique des différents impôts frappant les étrangers non-résidents, les conditions d'élaboration et d'application des lois fiscales qui les intéressent, les administrations compétentes en matière fiscale ainsi que leurs prérogatives, les obligations de ces contribuables ainsi que les garanties qui leur sont accordées et pour terminer le contentieux fiscal. Avant d'identifier les divers enjeux de notre thème de recherche (II), il semble opportun d'en délimiter le champ conceptuel et les sources juridiques qui nous intéresseront (I).

### **I) CHAMP CONCEPTUEL DE L'ANALYSE ET SOURCES JURIDIQUES DU DROIT FISCAL FRANCAIS DES ETRANGERS NON-RESIDENTS.**

### **II) LES ENJEUX DE LA TAXATION DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.**

---

<sup>1</sup> On classe traditionnellement les agents économiques en cinq catégories : les entreprises, les ménages, les administrations, les institutions de crédit, et le reste du monde. Les étrangers non-résidents seraient intégrés dans le reste du monde, encore appelé " l'Extérieur" qui n'est qu'autre qu'une expression économique désignant l'ensemble des acteurs étrangers qui effectuent des échanges avec les acteurs économiques nationaux.

<sup>2</sup> Voir Rapport d'information sur la mondialisation de l'Assemblée nationale, n° 1279. 2003.

<sup>3</sup> Michel BEAUD, O.DOLLFUS, *Mondialisation, les mots et les choses*, Groupe mondialisation du GEMDEV (Groupement Economie mondiale, Tiers monde, Développement), Editions Khartala. 1999, p. 7.

<sup>4</sup> A. HARRISON, E. DALKIRAN, E. ELSEY, *Business international et mondialisation, vers une nouvelle Europe*, Editions De Boeck université, 1ère édition, 2004, p. 53.

<sup>5</sup> HUWART, J.-Y et L. VERDIER (2012), *La mondialisation économique : Origines et conséquences*, Les essentiels de l'OCDE, Editions OCDE. p. 14.

## **I) CHAMP CONCEPTUEL DE L'ANALYSE ET SOURCES JURIDIQUES DU DROIT FISCAL FRANCAIS DES ETRANGERS NON-RESIDENTS.**

A titre liminaire, il est nécessaire de préciser que le domicile fiscal détermine le lieu d'imposition du contribuable qui permet de connaître son régime d'imposition<sup>6</sup>, et ne doit pas être confondu avec le domicile civil et la résidence civile qui sont deux notions voisines de droit civil. Le domicile civil peut être défini comme le lieu dans lequel une personne possède son principal établissement<sup>7</sup>, c'est le siège légal de la personne<sup>8</sup> physique, << sa situation géographique sur un territoire donné >>. Par contraste, on parlera de siège social pour les personnes morales<sup>9</sup>. Quant à la résidence civile, il s'agit du lieu où une personne habite lorsqu'elle se trouve hors de son domicile. Un critère temporel permet ainsi de distinguer le domicile qui présente un certain caractère de permanence et de fixité, de la résidence<sup>10</sup>. Le domicile fiscal est aussi une notion distincte de la nationalité car l'article 4 B du Code général des impôts qui définit les critères de domiciliation n'y fait pas référence. Les deux expressions domicile fiscal et résidence fiscale sont synonymes. La première dénomination étant plutôt utilisée en droit international et la seconde en droit interne. Enfin, il faut signaler que tous les impôts en France des étrangers non-résidents ne sont pas concernés par cette condition de domiciliation fiscale. Par exemple, peu importe que le contribuable ait son domicile fiscal ou non en France en matière d'impôts locaux, il sera redevable de la taxe foncière dès lors qu'il possède un immeuble bâti en France, ou de la taxe d'habitation s'il est occupant d'un logement en France (le critère du domicile fiscal, au même titre que celui la nationalité, est inopérant). Les impôts locaux font effectivement application du principe général du droit français selon lequel les lois françaises obligent tous ceux qui se

---

<sup>6</sup> L'obligation fiscale du contribuable varie très certainement suivant sa domiciliation en France ou hors de France.

<sup>7</sup> Article 102 du Code civil : << Le domicile de tout Français, quant à l'exercice de ses droits civils, est au lieu où il a son principal établissement. >>.

<sup>8</sup> F. TERRE. D. FENOUILLET. *Droit civil : les personnes, la famille, les incapacités*. 7ème édition. Dalloz, p. 192.

<sup>9</sup> P. MALINVAUD. *Introduction à l'étude du droit*. LexisNexis. Litec. 12ème édition. 2008, p. 265

<sup>10</sup> A. BATTEUR. *Droit des personnes, des familles, et des majeurs protégés*. 6ème édition, LGDJ. Lextenso éditions, p. 64. << Le domicile est le siège légal de la personne, le lieu auquel la loi la rattache, même si elle n'y est pas personnellement présente. C'est une notion juridique, qui présente les caractères de permanence et de fixité. Elle est différente de la notion de résidence, qui traduit la réalité : la résidence est le lieu où la personne vit de façon quotidienne. >>. Un individu peut avoir plusieurs résidences mais qu'un seul domicile.

trouvent sur le territoire national (Code civil, art. 1 et 3<sup>11</sup>). De même, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) n'intègre pas la notion de domicile fiscal. Notre étude concernera donc essentiellement les impôts sur les revenus et sur le patrimoine des étrangers non-résidents (imposition du travail et du capital), c'est à dire les contributions fiscales qui requièrent un premier critère de domiciliation fiscale et un second critère de nationalité. Il faudra ainsi distinguer les impôts locaux, les impôts sur les revenus, les impôts sur le patrimoine, et les impôts sur la dépense.

**A) << LES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES >> FRAPPANT LES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.**

Le terme de << taxation >> doit être entendu de manière restrictive et ne doit pas englober toutes les formes de prélèvement pécuniaire. En fait, il conviendra seulement de traiter des impôts au sens strict et des taxes fiscales frappant les étrangers non-résidents qui effectuent des opérations économiques en France, comme l'exercice d'une activité professionnelle. Il faut dès lors définir la notion d'impôt au sens strict et la notion de taxe fiscale. Classiquement, on regroupe ces deux formes de prélèvements obligatoires<sup>12</sup> au sein de la catégorie des << impositions de toutes natures >><sup>13</sup> énoncée aux articles 34<sup>14</sup> et 72-2<sup>15</sup> de la Constitution du 4 octobre 1958. C'est la raison pour laquelle, on peut aussi

<sup>11</sup> Article 1 CC : << Les lois et, lorsqu'ils sont publiés au Journal officiel de la République française, les actes administratifs entrent en vigueur à la date qu'ils fixent ou, à défaut, le lendemain de leur publication. Toutefois, l'entrée en vigueur de celles de leurs dispositions dont l'exécution nécessite des mesures d'application est reportée à la date d'entrée en vigueur de ces mesures. En cas d'urgence, entrent en vigueur dès leur publication les lois dont le décret de promulgation le prescrit et les actes administratifs pour lesquels le Gouvernement l'ordonne par une disposition spéciale. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux actes individuels. >>. Article 3 CC : << Les lois de police et de sûreté obligent tous ceux qui habitent le territoire. Les immeubles, même ceux possédés par des étrangers, sont régis par la loi française. Les lois concernant l'état et la capacité des personnes régissent les Français, même résidant en pays étranger. >>.

<sup>12</sup> Lexique des termes juridiques, Dalloz, 20ème édition. 2013, p. 107 : les prélèvements obligatoires y sont définis ainsi : << expression désignant, en pratique, l'ensemble représenté par les impôts perçus en France au profit de l'Etat, des collectivités territoriales et de l'Union européenne, et par les cotisations sociales obligatoires effectivement versées aux organismes de sécurité sociale. >>.

<sup>13</sup> M. COLLET, *Droit fiscal*, 3ème édition, Thémis droit, PUF, p. 22.

<sup>14</sup> Article 34 al 5 de la Constitution : << La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures [...]. >>.

<sup>15</sup> Article 72-2 de la Constitution de 1958 : << Les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi. Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine. Les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. La loi organique fixe les conditions dans lesquelles cette règle est mise en oeuvre. Tout transfert de compétences entre l'Etat et les collectivités territoriales s'accompagne de l'attribution de ressources équivalentes à celles qui étaient consacrées à leur exercice. Toute création ou extension de compétences ayant pour conséquence d'augmenter les dépenses des

utiliser le terme d' << impositions >> (au sens large) au lieu de taxation pour énoncer ces prélèvements obligatoires. Bien que mentionnée à deux reprises, la définition des << impositions de toutes natures >> est incertaine<sup>16</sup> car la Constitution ne la définit jamais<sup>17</sup>. Le Conseil constitutionnel, dans une décision n° 91-302 DC, du 30 décembre 1991, en donne une définition négative estimant que cette notion recouvre << tout prélèvement obligatoire qui ne constitue ni une redevance pour service rendu, ni une cotisation sociale, et dont le régime relève de la compétence du législateur au sens de l'article 34 de la Constitution >>. Ainsi, si les impôts au sens strict et les taxes fiscales sont intégrés au sein de la catégorie des impositions de toutes natures, en sont en revanche exclues les cotisations sociales et les redevances pour services rendus qui sont des prélèvements non obligatoires.

### **1) L'impôt au sens strict.**

Il n'existe pas non plus de définition légale de l'impôt au sens strict<sup>18</sup>. Traditionnellement, celui-ci se définit alors à partir de quatre caractéristiques<sup>19</sup> : Il s'agit d'un prélèvement pécuniaire obligatoire<sup>20</sup>, effectué par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie déterminée<sup>21</sup> (le redevable ne peut exiger aucune contrepartie en retour du paiement de son impôt<sup>22</sup>), afin de financer l'ensemble des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales, des établissements publics ou encore de certaines personnes privées chargées de missions de service public<sup>23</sup>. La notion de charges publiques doit aujourd'hui être entendue de manière extensive car dans un Etat interventionniste comme la France, qui pratique une politique keynésienne de redistribution des richesses et d'investissements publics<sup>24</sup>, elle n'est plus limitée à des collectivités territoriales est accompagnée de ressources déterminées par la loi. La loi prévoit des dispositifs de péréquation destinés à favoriser l'égalité entre les collectivités territoriales. >>.

<sup>16</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, Licence droit, PUF, 2011, p. 24

<sup>17</sup> V.X. PRETOT, << La notion d'imposition de toutes natures. >>, RFFP n° 100, 2007.

<sup>18</sup> F. DOUET. *Le système fiscal français en clair. Radiographie de la France fiscale*. Ellipses 2011, p. 5.

<sup>19</sup> J.-L. ALBERT. L. SAIDJ. *Finances publiques*. 6ème édition. 2009. Dalloz, p. 101. Définition de l'impôt donnée par Gaston Jèze (1869-1953), au début du XXIème siècle.

<sup>20</sup> J. SARAF. JL ROSSIGNOL. N. GONTHIER-BESACIER. *Droit fiscal*. Manuel et applications. Dunod éditions, Francis Lefebvre. E. Disle. DCG4, p. 2.

<sup>21</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE. *Droit fiscal*. Licence Droit, PUF, 2011, p. 27.

<sup>22</sup> CE, 1er juin 1994, n° 1994 n° 129805 et n° 129727, SCA Du Piada et Letierce (2 aff.) : Dr. Fisc. 1994, comm. 1694.

<sup>23</sup> Tels que, par exemple, les ASSEDIC, les caisses de sécurité sociale et les OPHLM.

<sup>24</sup> J.-F. PICARD. *Finances publiques*. LexisNexis, Litec, 2ème édition, 2009, p. 19.

dépenses uniquement relatives à ses fonctions régaliennes mais sert aussi à assurer d'autres fonctions économiques, sociales et culturelles<sup>25</sup> comme la réduction des inégalités économiques (ou égalisation des conditions socio-économiques). Les impôts peuvent être classés de différentes manières comme par exemple selon les techniques de taxation : on distinguera alors les impôts réels (TVA) des impôts personnels (impôt sur le revenu des personnes physiques), les impôts directs (IRPP) des impôts indirects (TVA), ou encore les impôts synthétiques (IRPP) des impôts analytiques (TVA).

## **2) La taxe fiscale.**

La taxe fiscale peut être définie comme << la somme exigée en contrepartie des prestations offertes par un service public ou de la possibilité d'utiliser un ouvrage public >><sup>26</sup>. Comme l'impôt, la taxe fiscale ne peut être créée que par la loi dans la mesure où il s'agit d'une variété d'impositions de toute natures<sup>27</sup>. Néanmoins, l'impôt et la taxe fiscale sont différents sur deux points. Premièrement, la taxe fiscale est liée à une prestation de service public alors que l'impôt est du sans contrepartie potentielle. Ensuite, le produit de la taxe fiscale est affecté audit service public ou ouvrage public concerné, alors que l'impôt répond strictement aux principes budgétaires d'unité et d'universalité qui interdisent l'affectation des recettes fiscales<sup>28</sup>. La taxe fiscale se distingue encore des redevances pour services rendus qui, bien que liés à une prestation de service public, ne sont pas des prélèvements obligatoires, et sont exigés des usagers uniquement effectifs<sup>29</sup>. De plus, à la différence de la redevance pour service rendu, il n'y a pas pour la taxe fiscale d'équivalence financière requise avec le coût du service rendu<sup>30</sup>.

---

<sup>25</sup> M. BOUVIER. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. Systèmes fiscalité. 10ème édition. LGDJ Lextenso, p. 26.

<sup>26</sup> J. LAMARQUE. O. NEGRIN. L. AYRAULT. *Droit fiscal général*. Litec LexisNexis, 2010, p. 56.

<sup>27</sup> Conseil d'Etat, du 10 décembre 1969, 76354, publié au recueil Lebon.

<sup>28</sup> A. DE LA MOTTE. *Droit fiscal*. Licence Droit. 2011, PUF, p. 36.

<sup>29</sup> Par exemple, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères est due par tous les contribuables même ceux n'utilisant pas ce service et recyclant leurs déchets dans la mesure où ils sont susceptibles d'utiliser le service mis à leur disposition par la mairie.

<sup>30</sup> Autrement dit, il n'y a pas de corrélation entre son montant et le coût du service.

**B) LES CONTRIBUABLES VISES.**

Le contribuable est la personne qui contribue aux charges publiques en payant des impôts et taxes fiscales pour faire fonctionner l'appareil étatique<sup>31</sup>. Le terme << étranger >> de notre thème de recherche à trois têtes (<< taxation >>, << étrangers >>, << non-résidents >><sup>32</sup>) désigne les personnes physiques et morales assujetties à l'impôt français et qui n'appartiennent pas aux corps diplomatiques et consulaires. Le contribuable visé est donc à la fois non-résident et étranger : il y a une opposition ou une complémentarité entre les critères de détermination de ce contribuable car le critère le plus aisé et le plus significatif est celui du domicile fiscal, lequel exclut la notion de nationalité pour connaître l'étendue de son obligation fiscale. Le critère de nationalité intervient exceptionnellement pour moduler les conséquences de l'application de ce premier critère (principe d'assimilation fiscale entre les étrangers résidents et les étrangers non-résidents). L'étranger non-résident peut être une personne physique ou une personne morale, mais notre présente recherche portera pour l'essentiel sur l'étranger non-résident personne physique car, à l'heure actuelle, les concepts de nationalité et de résidence des sociétés sont encore flous et confondus. Mais surtout parce que pour imposer les sociétés à l'impôt français sur les sociétés (IS) à raison des résultats des entreprises qu'elles exploitent en France, il est fait référence à la notion d'établissement stable (article 209-I du CGI) et non de domicile fiscal. Il convient néanmoins d'apporter quelques précisions sur les concepts de nationalité et de résidence fiscale des sociétés en droit français et international.

Si la question de la résidence des personnes physiques est clairement et précisément définie car traitée à l'article 4 B du CGI puis précisée par la doctrine administrative<sup>33</sup>, celle des personnes morales est en revanche plus difficile à définir car le législateur n'y fait pas directement référence. C'est en général au siège de direction effective que l'on doit

<sup>31</sup> P. TREMBLAY, G. LACHAPELLE. *Le Contribuable. Héros Ou Malfaiteur ?* Presses de l'Université du Québec, 1996, p. 79.

<sup>32</sup> M. FOURRIQUES. << Le régime fiscal des non-résidents. >>. *Petites affiches* 14 février 2008, n° 33, p. 7. Droit fiscal. Il ne faut pas confondre les termes << expatriés >> (expression qui n'existe pas en droit fiscal), << détaché >> (un contribuable détaché est obligatoirement fiscalement domicilié en France ou dans un pays de l'UE), et non-résidents :

<sup>33</sup> Instruction administrative du 26 juillet 1977, p. 104 - BODGI 5 B-24-77 : << en ce qui concerne les personnes physiques, il s'agit des contribuables qui exercent des activités en France ou qui y possèdent des biens [...] >>.

s'attacher pour déterminer la résidence fiscale d'une société. En effet, le paragraphe 1 de l'article 4 du chapitre II de la convention fiscale modèle OCDE (retranscrit à l'identique par la plupart des conventions fiscales signées par la France et les autres pays du monde<sup>34</sup>), précise que l'expression << résident d'un Etat contractant, désigne toute personne [donc aussi morale] qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue [...] >>. Et le paragraphe 3 de ce même article précise que : << lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat où son siège de direction effective est situé >>. Depuis juillet 2009<sup>35</sup>, l'OCDE propose la définition suivante : << le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur un plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble >>. L'OCDE dans les commentaires qu'elle fait du paragraphe 3 de l'article 4 du chapitre II de son modèle de convention fiscale, propose une définition du siège de direction effectif, celui-ci étant étendu comme : << le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur un plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble >>.

Si la résidence d'une société se détermine par le critère du siège de direction effective, la nationalité d'une société se détermine quant à elle par le critère du siège social (Chambre civile de la Cour de cassation du 30 mars 1971, affaire << CCRMA >>)<sup>36</sup>. Selon la Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales << les sociétés dont le siège social est situé sur le territoire français sont de nationalité française >> et sont soumises à la loi nationale. Or, le siège réel (la notion de siège doit en principe s'entendre comme étant le siège social indiqué dans les statuts) correspond au siège de direction effective visé dans la majorité des conventions internationales conclues avec la France

---

<sup>34</sup> V. par exemple le paragraphe 1 de l'article 4 du chapitre II de la convention fiscale franco-algérienne du 17 octobre 1999.

<sup>35</sup> V. p. 96 du modèle de convention fiscale international OCDE 2010.

<sup>36</sup> R. BOUDERHEM, *La nationalité des sociétés en droit français*; Thèse de doctorat en droit privé; Université de Bourgogne, faculté de droit et de science politique. 2012. p. 38.

(BOI-IS-CHAMP-60-10-20-20120912)<sup>37</sup>. Ainsi en ce qui concerne les personnes morales, les notions de résidence et de nationalité se confondent, au sens où la détermination de la situation géographique d'une personne morale permet de connaître à la fois sa nationalité et sa résidence fiscale : une société a la nationalité et sa résidence fiscale dans le lieu où elle détient son siège social ou siège de direction effective (Décision CE Affaire de la Pinacothèque d'Athènes). Il n'y a pas lieu de distinguer, pour l'application du principe de non discrimination, la nationalité d'une société et sa résidence<sup>38</sup>. Alors que pour les personnes physiques, la résidence fiscale et la nationalité sont deux notions distinctes.

### C) LES SOURCES JURIDIQUES DU DROIT FISCAL FRANCAIS DES ETRANGERS NON-RESIDENTS.

Le régime fiscal français des étrangers non-résidents peut être défini comme << l'ensemble des règles concernant l'établissement, le contrôle et le contenu de leur imposition >><sup>39</sup>. Il est formé de diverses sources juridiques telles que la Constitution, la loi, le règlement, la jurisprudence, la doctrine administrative; et est subordonné à la normativité supranationale.

#### 1) La loi, source juridique majeure du droit de la taxation des étrangers non-résidents en France.

Le régime fiscal français des étrangers non-résidents est essentiellement fixé par le législateur. En effet, l'article 34 de la Constitution pose le principe de légalité de l'impôt : il dispose que << *La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux, et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* >>. La loi constituera donc le texte fiscal de base de notre recherche juridique. D'ailleurs, le principe de légalité de l'impôt fait

---

<sup>37</sup> V. travaux parlementaires, rapport d'information du Sénat, << La bataille des centres de décision : promouvoir la souveraineté économique de la France à l'heure de la mondialisation. >>.

<sup>38</sup> O. FOUQUET; << Peut-on distinguer la résidence et la nationalité des sociétés ? >>. *RTD Com.* 2010, p. 819 (CE 5 juillet 2010, req. N° 3°9693, Pinacothèque d'Athènes, Lebon; texte à la *RJF* 11/10, n° 1092 et concl. E. Cortot-Boucher au *BDCF* 11/10, n° 122).

<sup>39</sup> J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT. Manuel, *Droit fiscal général*. LexisNexis, 3<sup>ème</sup> édition 2014. p. 109.

depuis longtemps partie de la tradition républicaine<sup>40</sup> et découle aujourd'hui également de l'article 13 de la DDHC qui prévoit une contribution commune indispensable pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration. Le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales regroupent l'ensemble des textes fiscaux législatifs actuels qui fondent l'imposition des étrangers non-résidents en France. On peut citer par exemple, l'article 4 bis du CGI qui traite directement de la taxation de l'étranger non-résident en France<sup>41</sup>. Ce sont des codes difficiles à appliquer compte tenu de la variété des normes qu'ils contiennent et de leurs évolutions chroniques<sup>42</sup>. Par souci de lisibilité, on peut regretter le fait qu'il n'y ait pas de partie spécifique consacrée aux étrangers non-résidents, ni dans le CGI ni dans le LPF.

## 2) La place du pouvoir réglementaire dans le droit de la taxation des étrangers non-résidents.

Comme l'a affirmé le Conseil Constitutionnel dans une décision du 4 avril 1968<sup>43</sup>, la compétence du pouvoir législatif n'est pas totale<sup>44</sup> : le droit de la taxation des étrangers non-résidents en France est aussi régi par des actes administratifs décisaires. En fait, comme dans les autres domaines, l'intervention fiscale réglementaire est prévue par les articles 37 et 21, et 38 de la Constitution de 1958<sup>45</sup>. En effet, selon la jurisprudence du

<sup>40</sup> M. BETCH, *Droit fiscal*. 3ème édition. Dyna'sup droit. Vuibert, p. 26 : << la Constitution du 3 septembre 1791 attribuait déjà au pouvoir législatif la compétence pour établir les contributions publiques, ou déterminer la nature, la quotité, la durée et le mode de perception >>. En effet, voir, Titre III de la Constitution française du 3 septembre 1791, Chapitre III- De l'exercice du pouvoir législatif – Section première – pouvoirs et fonctions de l'assemblée nationale législative – article 1. La Constitution délègue exclusivement au Corps législatif les pouvoirs et fonctions ci-après : 1° De proposer et décréter les lois : le roi peut seulement inviter le Corps législatif à prendre un objet en considération ; 2° De fixer les dépenses publiques ; 3° D'établir les contributions publiques, d'en déterminer la nature, la quotité, la durée et le mode de perception [...].

<sup>41</sup> Selon l'article 4 bis du CGI : << Sont également passibles de l'impôt sur le revenu : les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. >>.

<sup>42</sup> P. LOSAPPIO. *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*. LGDJ. Bibliothèque de sciences financières. Tome 30, 1996, p. 1.

<sup>43</sup> Décision DC, du Conseil Constitutionnel 68-51 L du 4 avril 1968 : << si l'article 34 de la Constitution réserve à la compétence du législateur le soin de fixer les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, il appartient au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en oeuvre de ces règles. >>.

<sup>44</sup> L. PHILIP. *Droit fiscal constitutionnel*. Collection finances publiques. Economica, 1998, p. 50.

<sup>45</sup> Selon l'article 37 de la Constitution : << Les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire [...] >>. Selon l'article 21 de la Constitution : << Le Premier ministre dirige l'action du Gouvernement. Il est responsable de la Défense nationale. Il assure l'exécution des lois. Sous réserve des dispositions de l'article 13, il exerce le pouvoir réglementaire et nomme aux emplois civils et militaires. Il peut

Conseil constitutionnel<sup>46</sup>, << la loi fixe les règles en matière d'impositions de toutes natures, mais seulement les règles essentielles >>. Néanmoins, le législateur doit utiliser pleinement sa compétence car s'il renvoie au pouvoir réglementaire le soin de fixer des éléments déterminants de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement, il peut être coupable d'incompétence négative<sup>47</sup>. En effet, le Conseil constitutionnel considère que le pouvoir réglementaire ne doit pas disposer d'un véritable pouvoir législatif et n'hésite pas pour cela à censurer le législateur lorsque ce dernier adopte des dispositions trop imprécises<sup>48</sup> susceptibles de permettre ou de mettre en place des dispositions fiscales équivoques<sup>49</sup>. S'il s'agit bien d'une source du droit fiscal des étrangers non-résidents, la place du règlement est donc limitée.

### 3) Les autres sources juridiques de droit interne régissant la taxation des étrangers non-résidents en France.

Outre l'article 34 de la Constitution et l'article 13 de la DDHC de 1789<sup>50</sup> déjà cités, le droit de la taxation des étrangers non-résidents s'intéresse également à d'autres sources constitutionnelles parmi lesquelles l'article 14 de la DDHC de 1789 qui proclame le principe de consentement, de nécessité et de légalité de l'impôt<sup>51</sup> et l'article 6 de ce

---

déléguer certains de ses pouvoirs aux ministres. [...] >>. Selon l'article 38 de la Constitution : << Le Gouvernement peut, pour l'exécution de son programme, demander au Parlement l'autorisation de prendre par ordonnances, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi. Les ordonnances sont prises en Conseil des ministres après avis du Conseil d'Etat. Elles entrent en vigueur dès leur publication mais deviennent caduques si le projet de loi de ratification n'est pas déposé devant le Parlement avant la date fixée par la loi d'habilitation. Elles ne peuvent être ratifiées que de manière expresse. A l'expiration du délai mentionné au premier alinéa du présent article, les ordonnances ne peuvent plus être modifiées que par la loi dans les matières qui sont du domaine législatif. >>.

<sup>46</sup> L'article 34 C réserve au législateur le soin de fixer les éléments déterminants de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement, les autres éléments peuvent ainsi être précisés par le pouvoir réglementaire.

<sup>47</sup> Décision n°90-283 DC du 8 janvier 1991 du Conseil constitutionnel.

<sup>48</sup> F. DOUET. Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français. *LGDJ*. Bibliothèque de droit privé, TOME 2, 1997, p. 19.

<sup>49</sup> Décision n° 85-191 DC. du 10 juillet 1985, J.O. Du 12 juillet 1985 p. 78, *Rec. D.C.* p. 46 et s.

<sup>50</sup> << Pour l'entretien de la force publique et les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés >> : cette disposition oblige le législateur à rechercher l'égalité en matière fiscale (CC, déc. N° 73-51, 27 décembre 1973, Taxation d'office).

<sup>51</sup> << Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. >>. Les libertés fondamentales du contribuable doivent être conciliées avec le principe constitutionnel de nécessité de l'impôt, comme le déclare le CC dans sa décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983 (Loi de finances pour 1984) : << l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni entraver la légitime répression >> : souci continu du caractère démocratique de l'impôt.

même texte qui consacre le principe d'égalité devant la loi fiscale<sup>52</sup>. Il faut aussi citer la loi organique relative aux lois de finances (abrégée en LOLF) qui est le texte déterminant le cadre juridique des lois de finances<sup>53</sup>. La doctrine administrative quant à elle, constitue une source non négligeable du droit fiscal des étrangers non-résidents. En effet, l'administration fiscale aux moyens des directives, circulaires, instructions fiscales et réponses ministérielles, interprète la loi fiscale et en explicite les modalités d'application. Il sera donc nécessaire de consulter le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts pour trouver l'ensemble des commentaires de la législation fiscale publiés par la Direction Générale des Finances Publiques intéressant directement le régime fiscal de l'étranger non-résident. Enfin, le droit de la taxation des étrangers non-résidents en France est un droit générateur de contentieux qui fait de la jurisprudence des juridictions nationales et supra-nationales une source fondamentale de notre recherche

#### 4) Les sources juridiques externes.

Le droit fiscal français est fortement affecté par le droit de l'Union européenne et le droit international au point de faire de notre thème de recherche un sujet de droit fiscal international. En effet, à cette époque marquée par la globalisation juridique et de la construction européenne, les textes externes intéressant la taxation des étrangers non résidents en France s'imbriquent sur ceux du Code général des impôts et les subordonnent à la normativité dite supra-nationale. Il conviendra dès lors d'observer un double phénomène d'internationalisation et de communautarisation du droit fiscal français. L'existence des conventions internationales bilatérales sont un des éléments de cette mondialisation. Le rôle du droit fiscal international, au moyen de conventions, est de << déterminer les conditions d'imposition des opérations internationales, c'est à dire les opérations faites par un résident d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat ou avec un résident d'un autre Etat, et de fixer les règles relatives à l'imposition des biens ou du capital détenus par un résident d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat >><sup>54</sup>. Ces conventions redéfinissent l'obligation fiscale attribuée aux étrangers-non résidents par le

<sup>52</sup> Art. 6 DDHC 1789 : << La loi doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. >>.

<sup>53</sup> E. DEVAUX. *Finances publiques*, Bréal. 2002. 1<sup>er</sup> cycle, p. 288.

<sup>54</sup> B. GOUTHIERE. *Les impôts dans les affaires internationales*. 10ème édition, Editions Francis Lefebvre, 2014, p. 13.

législateur français, et par la même occasion, la souveraineté de l'Etat français qui y est subordonnée<sup>55</sup>. Le droit de la taxation des étrangers non-résidents en France puise aussi à une autre source supra-nationale : le droit de l'Union européenne; mais dans la mesure où la fiscalité reste de la compétence des Etats membres, ce droit porte une atteinte limitée au pouvoir souverain de l'Etat français de prélever l'impôt<sup>56</sup>. En effet, le rôle principal de l'Union européenne fiscale est l'harmonisation des impôts indirects et la protection du marché intérieur européen en luttant notamment contre les discriminations fiscales établies par les législations nationales des Etats de l'UE<sup>57</sup>.

## **II) LES ENJEUX DE LA TAXATION DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.**

### **A) LES ENJEUX HISTORIQUES.**

Une étude historique relative à l'évolution de la taxation de l'étranger nous permet de constater que de la taille de l'ancien régime à l'impôt sur le revenu actuel, les revenus de ce contribuable n'ont jamais été épargnés; de même que son patrimoine. Il s'inscrit depuis longtemps dans le droit fiscal français, il n'est pas un contribuable nouveau et son régime fiscal a toujours manqué d'unité avec celui du contribuable national; ce qui rendait déjà sous l'ancien régime la fiscalité des étrangers spéciale (dérogatoire au droit commun) et difficile à identifier. Seul le concept de résidence fiscale est relativement nouveau. En fait, on remarque que la fiscalité française a toujours été marquée par une certaine complexité, les fondements de cette complexité ont varié au gré des inventions fiscales et des motivations conjoncturelles. Ainsi, jusqu'en 1789, le système fiscal français reposait sur un triptyque constitué de la fiscalité royale (perçu au profit du Trésor Royal : la gabelle<sup>58</sup>), de la fiscalité d'Eglise (perçu au profit de l'Eglise : la dîme<sup>59</sup>), et de la fiscalité seigneuriale (impôt local perçu au profit des seigneurs : le cens<sup>60</sup>). A partir de la

<sup>55</sup> J-B AUBY. *La globalisation, le droit et l'Etat*. Système droit. 2ème édition. LGDJ, Lextenso éditions, p. 143.

<sup>56</sup> J-C MARTINEZ. P DIMALTA. *Droit budgétaire*. 3ème édition. 2004. Litec. p. IX.

<sup>57</sup> B. DELAUNAY. << Droit de l'Union européenne et politique fiscale. >>, *Revue française de Finances Publiques*, 01 mai 2014 n° 126, p. 51.

<sup>58</sup> Impôt indirect sur le sel créé en 1355 par les Etats-généraux pour financer l'armée en pleine guerre de 100 ans contre l'Angleterre.

<sup>59</sup> La dîme, créé en 567, était un impôt sur la partie des récoltes que les paysans étaient obligés de céder à l'église ou aux seigneurs, et cette redevance s'élevait approximativement à la dixième partie de la terre imposée.

<sup>60</sup> Redevance due au seigneur par le propriétaire d'une terre (censitaire : soumis au cens – Censive : tenue soumise au cens). Elle comprenait la redevance sur les biens et les maisons (rente foncière : bodenzins).

Révolution, le système fiscal français suit les fluctuations de l'économie et oscille entre une fiscalité du patrimoine et une fiscalité des revenus, deux conceptions qu'il ne parvient pas à opposer et qu'il superpose l'une à l'autre avant d'adoindre la fiscalité de la consommation. La notion d'unité est donc essentiellement étrangère au droit fiscal et le législateur, quelle que soit l'époque envisagée, utilise une extrême hétérogénéité des prélèvements fiscaux; hétérogénéité qui réside non seulement dans l'assiette mais aussi dans la nature de ces prélèvements. Malgré la mondialisation, les étrangers non-résidents portent encore aujourd'hui cette marque du système fiscal français qui manque de cohérence. Il est notamment fait grief par le droit supranational d'un manque d'homogénéité entre le régime fiscal des français non-résidents et celui des étrangers non-résidents. Aussi, les justifications liées à l'impôt sont différentes suivant les périodes envisagées puisque avant l'avènement de l'Etat-providence en France en 1945, les impôts étaient surtout destinés à financer la guerre<sup>61</sup>. En effet, l'impôt jusque-là visait à assurer l'entretien de la force publique et les dépenses d'administration<sup>62</sup>, on compte désormais sur lui pour assurer des services sociaux de plus en plus étendus ainsi qu'une redistribution sociale. Ainsi, la charge fiscale est fortement multipliée (de l'ordre de 10% du PIB avant 1914, elle atteint 45 % du PIB En 2012)<sup>63</sup>. La fiscalité doit être comprise d'abord comme un fait politique et social. L'impôt est en effet intimement lié à l'évolution des sociétés et à celle de leurs institutions politiques, juridiques, économiques, comme l'a écrit J. Schumpeter << l'*histoire fiscale d'un peuple constitue une part essentielle de son histoire tout court*>><sup>64</sup>. Une courte étude historique nous permet aussi de constater et de comparer les différentes motivations des politiques fiscales nationales relatives aux étrangers suivant les périodes considérées.

---

<sup>61</sup> J.-E. COLLIARD, C. MONTIALOUX, << Une brève histoire de l'impôt. >>, In : *Regards croisés sur l'économie* 1/2007 (n° 1), p. 56-65. Selon le droit coutumier, la première justification de l'impôt est la guerre. Depuis Philippe IV le Bel, on distingue recettes ordinaires et recettes extraordinaires, l'impôt étant considéré comme une charge exceptionnelle liée à la guerre.

<sup>62</sup> cf. art. 13 DDHC.

<sup>63</sup> Selon les données Eurostat. Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2014, Eurostat, p. 83.

<sup>64</sup> M. BOUVIER, Finances Publiques – La réforme fiscale, inventer la fiscalité du XXIe siècle : pour un débat transnational. *Revue française de Finances publiques*, 1<sup>er</sup> novembre 2011, n° 116, p. 3. Schumpeter, << L'*histoire fiscale d'un peuple constitue une part essentielle de son histoire tout court.* >>, In : *La crise de l'État fiscal*, Minuit, 1972, p. 6.

1) La fiscalité de l'ancien régime (XVI<sup>e</sup> - XVIII<sup>e</sup> siècle).

La fiscalité de l'ancien régime se caractérise par la coexistence de l'impôt royal, de l'impôt seigneurial et de l'impôt d'Eglise. A cette hétérogénéité venait s'adoindre la traditionnelle distinction entre les impôts directs et les impôts indirects. En outre, il faut évoquer comme autres principaux impôts coexistant sous l'Ancien Régime : les banalités, le casuel, le chamaré, le minage, la taille (crée au XVe siècle et ancêtre de l'impôt actuel sur le revenu<sup>65</sup>), la capitation (crée en 1695, il s'agit d'une imposition par tête personnelle, payable par tous les sujets)<sup>66</sup>, le dixième (créé en 1710).

Au moyen âge, les étrangers sont appelés les aubains, terme qui, dans l'ancien droit français s'opposait aux régnicoles, c'est à dire aux sujets de la Couronne qui étaient nés et résidaient dans le royaume<sup>67</sup>. Dans le morcellement politique du premier âge féodal, l'aubain était non seulement l'étranger au royaume, mais même à la seigneurie : <*ceux qui venaient du dehors s'établir dans une seigneurie devaient dans l'an et jour s'avouer l'homme du seigneur sur la terre duquel ils s'établissaient, sous peine de s'exposer à être saisis corps et biens; ils étaient parfois exposés à être traités par les seigneurs comme des serfs, c'est à dire des paysans*><sup>68</sup>. L'aubain est soumis à certaines obligations et se voit frappé de certaines incapacités : il doit payer un droit de chevage, et parfois un droit de formariage. Le chevage est une capitation, c'est à dire une taxe par tête que les aubains payaient au roi, dans certaines provinces<sup>69</sup>. Le nom de chevage venait de ce que ce droit

<sup>65</sup> Elle portait sur toutes les facultés du contribuable, c'est-à-dire à tous les revenus du contribuable à condition qu'il ne soit pas privilégiés ou résident dans une région ou ville exempté. Dans les pays d'Etat, environ un tiers du Royaume (essentiellement le Sud de la France, la Bretagne, la région de Dijon et de Besançon et la région de Valenciennes) la taille était dans les faits un impôt foncier établi à l'aide du cadastre. Comme la majorité des impôts sous l'Ancien régime, la taille personnelle était un impôt de répartition. Le montant global des recettes était fixé par avance puis divisé entre les contribuables. Cf. B. VALADE, <*impôt sur le revenu (France)*>, Encyclopædia Universalis [en ligne], consulté le 6 septembre 2014. V. également M. TOUZERY, L'invention de l'impôt sur le revenu : la taille tarifée, 1715-1789, coll. Histoire économique et financière de la France, ed. CHEEF, octobre 1998. URL : <http://cache.univ-tln.fr:2126/encyclopedie/imp%C3%A9t-sur-le-revenu/>

<sup>66</sup> Le clergé s'exonère de la capitation en payant un don gratuit consenti tous les cinq ans par son assemblée générale.

<sup>67</sup> P. SAHLINS, S. RAB, C. ALDUY, <*La nationalité avant la lettre. Les pratiques de naturalisation en France sous l'Ancien Régime.*>, In : *Annales. Histoire, Sciences Sociales*, 55, 2000, p. 1083.

<sup>68</sup> J. GAUDEMÉT, <*AUBAIN*>, Encyclopædia Universalis [en ligne], consulté le 6 juillet 2014. URL : <http://cache.univ-tln.fr:2126/encyclopedie/aubain/>

était payé par chaque chef de famille<sup>70</sup>. De fors (c'est à dire << dehors >> en ancien français) et mariage, le formariage est le droit payé au seigneur à l'occasion du mariage d'un serf avec le serf d'un autre seigneur ou avec une personne de condition libre. En cas de non-paiement du formariage, la sanction n'était pas la nullité du mariage (puisque celui-ci était un sacrement ecclésiastique), mais une peine pécuniaire contre le contrevenant, consistant dans la confiscation de ses biens ou dans une amende fixée par le seigneur<sup>71</sup>.

En outre, si l'aubain ne pouvait exercer des fonctions publiques, il jouissait de la plupart des droits de famille, il pouvait librement passer des contrats, acquérir des immeubles et faire des donations ; s'il était demandeur dans un procès, il devait fournir une caution garantissant le paiement éventuel des condamnations. L'incapacité la plus lourde qui s'exprime dans le droit d'aubaine résidait dans l'impossibilité de recevoir à cause de mort ou de disposer par testament (incapacité successorale). Ainsi, le seigneur recueillait les biens de l'étranger lorsque ce dernier mourait dans le périmètre de sa souveraineté. Seul le roi pouvait relever l'étranger de cette incapacité par des lettres de naturalité. La monarchie, dès Philippe le Bel, s'efforça de dessaisir le seigneur de ce privilège féodal. Au XVIe siècle, le droit d'aubaine était devenu un privilège régalien, qui réservait au roi la saisie des biens de tout étranger au royaume mort sans héritier né en France qui n'était ni naturalisé ni exempté. A l'aube du XVIIe siècle, la prérogative royale est exclusive, et le droit d'aubaine l'un des signes du pouvoir souverain absolu des rois de France<sup>72</sup>. L'attitude de la monarchie resta ambiguë sous Louis XIV car d'un côté elle taxait les étrangers et de l'autre côté cet effort fut sévèrement limité par une législation continue d'accorder des priviléges collectifs et exemptions d'aubains selon le lieu d'origine ou le lieu d'établissement en France. D'abord les groupes << nationaux >> alliés

<sup>69</sup> G. DUBY, << SERVAGE >>, Encyclopaedia Universalis [en ligne], consulté le 7 septembre 2014. URL : <http://cache.univ-tln.fr/2126/encyclopedie/servage>.

<sup>70</sup> Dictionnaire historique des institutions, mœurs et coutumes de la France Adolphe Chéruel (1809-1891) – Pars, 1899 : chevage est formé sur le mot " chef " (tête) et capitation qui vient du latin " caput " (tête). La somme payée annuellement était de 12 deniers.

<sup>71</sup> E. FARAL, *La vie quotidienne au temps de Saint Louis*, Hachette, 1942, p. 58.

<sup>72</sup> M. LEFEVRE DE LA PLANCHE, *Mémoire sur les matières domaniales ou Traité du domaine*, Paris, 1764-1765, vol. 2, p. 5

(Ecosse, cantons suisses catholiques, Provinces-Unies) ou exemptés par des traités internationaux (Angleterre, Pays-Bas espagnols puis autrichiens, quand bien même ces priviléges étaient suspendus en temps de guerre). Ensuite, une tradition royale fort ancienne consistait à recruter des étrangers comme ouvriers spécialisés : assécheurs de marais hollandais, matelots génois, ouvriers vénitiens de la manufacture de Saint-Gobain par exemple. A cette gamme de groupes << nationaux >> et de professions spécialisées s'ajoutent les immigrants attirés pour repeupler les villes portuaires et frontalières, et qui étaient exemptés du droit d'aubaine, comme à Bordeaux (1574), Metz (1552), Lyon (de 1569 à 1615), Calais (1567), Dunkerque (1662), Marseille (1669) ou Sarrelouis (1682)<sup>73</sup>. La politique fiscale de l'ancien régime semblait donc ambiguë puisque les exceptions au droit d'aubaine précitées visaient à attirer les étrangers nécessaires au Royaume alors que le principe général était la taxation de l'étranger aux fins de financement de l'Etat guerrier. Le droit d'aubaine n'était pas une pratique spécifiquement française mais aussi européenne (notamment l'Angleterre, Naples...)<sup>74</sup>.

Entre juillet 1697 et 1707, pour renflouer les caisses de l'Etat en guerre<sup>75</sup>, Louis XIV décida d'instaurer une taxe spéciale de naturalisation pour tous les étrangers et descendants d'étrangers du Royaume. A travers cette taxe << c'est l'exemption du droit d'aubaine qui est taxée, et non l'ascendance étrangère en tant que telle >><sup>76</sup>. Cette mesure est mal perçue par les nations commerçantes et les milieux du négoce et semble s'inscrire à contre-courant de la politique d'attraction délibérée des étrangers nécessaires et utiles<sup>77</sup>. Le choix fiscal conjoncturel l'emporte ainsi sur les besoins réels de l'économie des échanges. Déjà, sous l'ancien régime, le régime fiscal des étrangers souffre donc de complexité, d'incohérence et d'une spécialisation contestée. La taxe pourrait

<sup>73</sup> P. SAHLINS, S. RAB, C. ALDUY. *La nationalité avant la lettre. Les pratiques de naturalisation en France sous l'Ancien Régime*, op.cit, p. 1081-1108.

<sup>74</sup> P. SAHLINS, << Sur la citoyenneté et le droit d'aubaine à l'époque moderne. >>, Réponse à Simona Cerutti. >>, In : *Annales. Histoires, Sciences sociales*, 2/2008 (63<sup>e</sup> année), p. 385-398.

<sup>75</sup> P. CLARKE DE DROMANTI. *Les réfugiés jacobites dans la France du XVIII<sup>e</sup> siècle : l'exode de toute une noblesse pour cause de religion*, coll. Voyages migrati, éd. PU Bordeaux, 2005, p. 45.

<sup>76</sup> J.-F. DUBOST et P. SAHLINS, *Et si on faisait payer les étrangers ? Louis XIV, les immigrés et quelques autres*, Paris, Flammarion, 1999, p 67-76.

<sup>77</sup> D. ROCHE, *La Ville promise. Mobilité et accueil à Paris, fin XVII<sup>e</sup> – début XIX<sup>e</sup> siècle*, Paris, 2000, p. 325-333.

passer pour une mesure xénophobe mais en réalité l'Etat n'en voulait pas aux étrangers et naturalisés, cette taxe visait le simple fait d'avoir obtenu un privilège spécifique : la naturalisation, et la rentabilité de la taxe dépendait du nombre d'étrangers naturalisés<sup>78</sup>.

## 2) La fiscalité après la Révolution française.

La Révolution française qui érige les principes de l'égalité devant l'impôt et du consentement à l'impôt en impératifs politiques entraîne en 1790 une refonte du système fiscal et la disparition des taxes qui caractérisaient l'ancien Régime, jugées arbitraires et inégalitaires<sup>79</sup>. Ainsi, à cette époque les impôts de l'Ancien Régime sont supprimés et quatre grandes contributions directes voient le jour : la contribution foncière sur les biens fonciers (crée par une loi du 23 décembre 1790), la contribution mobilière sur le logement (crée par la loi du 18 février 1791), la contribution des patentes (assise sur l'industrie et le commerce, créée par le décret d'Allarde le 17 mars 1791) et la contribution des portes et fenêtres (fondée sur le nombre et la taille des fenêtres des immeubles et instaurée par la loi du 24 novembre 1798)<sup>80</sup>. Ces quatre contributions seront du fait de leur longévité appelées les quatre vieilles<sup>81</sup>. La fiscalité du XIX siècle apparaît donc fondamentalement axée sur le patrimoine : faisant abstraction des revenus d'activité, elle se concentre essentiellement sur la fortune. C'est une fiscalité réelle. La révolution n'a créé aucun impôt sur les revenus. Le XIXe siècle va tenter de pallier à cette carence. L'impôt sur les revenus mobiliers voit le jour en 1872, tandis que Gambetta propose dès 1876 la création d'un impôt proportionnel sur tous les revenus. Cette proposition ne sera suivie par la création en 1896 d'un impôt sur les revenus boursiers. La création de l'impôt général sur le revenu, n'est finalement entérinée que quelques semaines avant la Première guerre mondiale étant adoptée le 7 juillet 1914 par le Sénat. Il était un impôt personnel qui tenait compte des charges du contribuable et qui

<sup>78</sup> J.-F. DUBOST et P. SAHLINS, *Et si on faisait payer les étrangers ? Louis XIV, les immigrés et quelques autres*, op. cit, p. 101.

<sup>79</sup> S. CAPORAL-GRECO., *L'affirmation du principe d'égalité dans le droit public de la Révolution française*, Thèse de doctorat, Economica-PUAM, 1995, 335 pp., préface de Louis Favoreu.

<sup>80</sup> N. DELALANDE, A. SPIRE. *Histoire sociale de l'impôt*. Coll. Repères, ed. La découverte, 2010, p. 13.

<sup>81</sup> R. SCHNERB. *Deux siècles de fiscalité française XIXe – XXe siècle*. Histoire, économie, politique, ed. Mouton, 1973, p. 81

était progressif, seuls les revenus importants étaient imposées (plus de 25 000 francs)<sup>82</sup>. La loi du 31 juillet 1917 créa six cédules qui remplacèrent les quatre vieilles. L'impôt foncier remplace la contribution foncière et devient un impôt de quotité. La deuxième cédule est constituée par l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières. La patente est remplacée par un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le quatrième cédule taxe les produits de l'exploitation de la terre. Les traitements, salaires et pensions qui échappaient auparavant à l'imposition sont désormais assujettis à une cédule. Enfin, une cédule sur les revenus non commerciaux est instituée. Ainsi, l'imposition des revenus consistait alors en une taxation propre des divers revenus, classés en cédules d'imposition, puis en une taxation de superposition sous la forme d'un impôt général sur le revenu. L'impôt jusque-là assis sur le patrimoine, doit dorénavant peser sur les revenus du travail ainsi que sur les revenus du patrimoine<sup>83</sup>. Mais la superposition des impôts rendait le système d'imposition trop complexe et peu lisible d'autant plus que rapidement de nombreuses modifications furent adoptées et de nombreuses exonérations furent décidées. En 1959, le Gouvernement de Michel Debré souhaitait mettre un terme à la coexistence de deux impôts sur le revenu. L'actuel impôt sur le revenu fut institué le 28 décembre 1959 par la loi n° 59-1472<sup>84</sup>. Enfin, la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 a simplifié et clarifié la loi de 1959, le critère de rattachement territorial des personnes physique est désormais unique et prend pour nom le domicile fiscal (l'ancienne loi faisait intervenir divers critères de rattachement de la personne tirés de la résidence habituelle du contribuable, de son domicile et de sa nationalité).

Le droit d'aubaine a été aboli par l'Assemblée nationale constituante sous la Révolution le 18 août 1790, laquelle considère que ce droit est contraire aux principes de fraternité qui doivent lier tous les hommes quel que soit leur pays ou leur gouvernement<sup>85</sup>. Cette abrogation s'inscrit dans une politique d'attractivité de la France à

<sup>82</sup> T. PIKETTY. *Les hauts revenus en France au XXe siècle : inégalités et redistributions 1901-1998*. Paris, Grasset, 2001, p. 234 – 238.

<sup>83</sup> Ibid, p. 246.

<sup>84</sup> A-C. DIDIER, Les enjeux d'une réforme de l'impôt sur le revenu et de la contribution sociale généralisée. Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, mai 2014, p. 13.

<sup>85</sup> J.B. DUVERGIER. *Collection complète des lois, décrets, ordonnances, règlements, avis du Conseil d'Etat*, Tome premier, 2<sup>e</sup> édition, Paris, A. GUYOT et SCRIBE, Libraires-éditeurs. 1824, p. 272

l'égard des étrangers, l'Assemblée nationale considérant que << la France libre doit ouvrir son sein à tous les peuples de la terre, en les invitant à jouir, sous un gouvernement libre, des droits sacrés et inaliénables de l'humanité >><sup>86</sup>. Rétabli dans le Code civil de 1803 aux articles 726 et 912, il fut définitivement supprimé le 14 juillet 1819<sup>87</sup> par la loi n° 6986 relative à l'abolition du droit d'aubaine. L'article 1 de ladite loi reconnaissait que << les étrangers auront le droit de succéder, de disposer et de recevoir de la même manière que les Français >>. Cette loi a abrogé les anciens articles 729 et 912 du CC qui subordonnaient la faculté pour les étrangers de transmettre et de recevoir à cause de mort, non seulement à une condition de réciprocité diplomatique, mais aussi à une condition de réciprocité législative afin que l'héritier français ne souffre pas de l'application d'une loi étrangère à une partie de la succession. Toutefois, son article 2 ne supprimait pas entièrement la condition de réciprocité législative puisqu'il disposait que << dans le cas de partage d'une même succession entre des cohéritiers étrangers et français, ceux-ci prélèveront sur les biens situés en France une portion égale à la valeur des biens situés en pays étranger dont ils seraient exclus, à quelque titre que ce soit, en vertu des lois et coutumes locales >>. L'article 2 de la loi du 14 juillet 1819 visait à protéger les héritiers français des effets d'une loi successorale étrangère discriminatoire à leur égard. En effet, celle-ci peut les priver totalement ou partiellement des droits successoraux que la loi française leur attribuait. Le droit de prélèvement institué par cet article permet ainsi à tout français de réclamer sur les biens situés en France la part que lui octroierait l'application de la loi successorale française. Le Conseil constitutionnel dans une décision n° 2011-159 QPC du 5 août 2011 a déclaré que l'article 2 de cette loi était contraire au principe d'égalité que la Constitution garantit<sup>88</sup>.

En conclusion, l'histoire fiscale de la France est mouvementée par une longue tradition de complexité, imputable à une certaine improvisation ou du moins au caractère

---

<sup>86</sup> Ibid, p. 272.

<sup>87</sup> J.-F. SIRINELLI (dir.), Débat sur la nationalité française, In : *Dictionnaire historique de la vie politique française (XXe siècle)*, PUF, Paris, p. 719-721. Loi du 14 juillet 1819 relative à l'abolition du droit d'aubaine et de détraction. Article 1 : << Les articles 726 et 912 du Code civil sont abrogés : en conséquence, les étrangers auront le droit de succéder, de disposer et de recevoir de la même manière que les Français dans toute l'étendue du Royaume >>.

<sup>88</sup> Décision ° 2011-159 QPC du 5 août 2011, Mme Elke B. et autres.

conjoncturel de la politique fiscale, et un défaut de cohérence, source de discrimination. La tradition française consiste à élaborer une fiscalité destinée à répondre à des problématiques économiques conjoncturelles : la guerre puis ensuite la crise de l'Etat-providence<sup>89</sup>. Dans ce contexte, l'Etat taxe au taux fort les " privilégiés ", c'est à dire ceux qui détiennent un avantage économique ou social (exemption du droit d'aubaine pour les étrangers naturalisés) par rapport à une autre catégorie de contribuables. Au regard des politiques fiscales historiques et actuelles, l'étranger est considéré comme un agent économique privilégié car il apporte des richesses qui viennent de l'extérieur dans un pays qui est en manque de richesses intérieures. Le droit d'aubaine et la mise en place de la taxe de 1697 ont ouvert la crise de cohérence du système fiscal français consacré aux étrangers, qui s'épanouit dans la fiscalité française contemporaine avec l'instauration tumultueuse de l'impôt actuel sur les revenus et la distinction supplémentaire entre les non-résidents et les résidents fiscaux en France. En fait, le droit d'aubaine autorise une différenciation croissante entre les sujets du roi et les étrangers (ces derniers sont soumis au droit d'aubaine, tandis que les premiers en sont exempts)<sup>90</sup>; il initialise la discrimination entre les étrangers et les français puisque dès lors, être taxé revient à être marqué d'une étiquette<sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> M. BACACHE-BEAUVALLET, F. MAYNERIS, *Le rôle de l'Etat : fondements et réformes*. Coll. Thèmes et débats économie, Bréal, 2006, p. 103-109.

<sup>90</sup> J.-F. DUBOST et P. SAHLINS, *Et si on faisait payer les étrangers ? Louis XIV, les immigrés et quelques autres*, op. cit. p. 64.

<sup>91</sup> Ibid, p. 378.

## **B) LES ENJEUX ECONOMIQUES ET SOCIAUX.**

L'impôt est un phénomène économique, social et politique<sup>92</sup>. La contribution des étrangers non-résidents peut se justifier sur plusieurs points (1). La difficulté principale pour l'Etat français étant d'obtenir et/ou de maintenir leur consentement (2).

### 1) Les justifications économiques et sociales à l'imposition des étrangers non-résidents.

L'économie française a besoin de la contribution des étrangers non-résidents (a). Cette contribution indispensable est également justifiée d'un point de vue sociologique dans la mesure où l'Etat français met en oeuvre les moyens nécessaires à l'exercice de leurs activités économiques (b).

#### 1.1. La crise de la dette publique française.

La fiscalité des étrangers non-résidents en France peut être une solution à la crise financière française continue<sup>93</sup>, en taxant plus lourdement des contribuables qui représentent un gisement fiscal important compte tenu de leur capacité contributive à fortiori élevée. En effet, l'étranger qui vient effectuer des opérations économiques en France est souvent perçu comme un opérateur économique aisé car mobile. En 2012, le montant total des recettes fiscales issues de la contribution des non-résidents (étrangers et français confondus) s'élevait à 634 millions d'euros; en 2013 ce chiffre atteignait 604 millions d'euros, et à 660 millions d'euros pour 2014. En 2013, cela représentait environ la moitié du montant total de la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés (1 289

---

<sup>92</sup> E. DIARRA. << Les politiques fiscales en France. >>, *Revue française de Finances Publiques*, 01 février 2015, n° 129, p. 249. << La politique fiscale ou plutôt les politiques fiscales – puisqu'il y en a plusieurs – peuvent être définies comme l'ensemble des choix fiscaux que les gouvernements d'un pays opèrent pour garantir le rendement de l'impôt en vue de la couverture des charges publiques, tout en tenant compte des demandes économiques et sociales des acteurs quant au niveau de la pression fiscale. De façon plus explicite, on reconnaîtra la politique fiscale en ce qu'elle traduit l'utilisation de l'impôt à des fins sociales et/ou économiques : l'impôt est un instrument au service d'objectifs multiples en relations parfois tendues sinon conflictuelles, telles la couverture des charges publiques et l'orientation des comportements individuels afin d'obtenir certains résultats. >>.

<sup>93</sup> Travaux parlementaires - Rapport d'information n°75 (2008-2009) de M. Philippe MARINI, fait au nom de la commission des finances, déposé le 4 novembre 2008. Le système fiscal français à l'épreuve de la crise.

millions d'euros)<sup>94</sup>. Par leur force contributive les étrangers non-résidents marquent leur appartenance à l'économie française. La fiscalité comme instrument anti-crise doit cependant être maniée avec précaution et ne pas mener à une surexploitation des gisements fiscaux, aux risques d'accentuer la crise ou de la pérenniser<sup>95</sup>. Effectivement, la France sort peu à peu d'une grave crise financière et budgétaire mondiale dite aussi crise des << subprimes >><sup>96</sup> qui a touché son économie à partir de 2007<sup>97</sup>, et peine aujourd'hui à relancer sa croissance économique<sup>98</sup>. Dans ce contexte, de nouveaux objectifs économiques, soutenus par une augmentation croissante des prélèvements obligatoires<sup>99</sup> sont devenus prioritaires : la lutte contre les déficits publics excessifs<sup>100</sup> et la soutenabilité de la dette publique<sup>101</sup>. En effet, depuis 1980, celle-ci ne cesse de s'accroître<sup>102</sup> notamment parce que les besoins de financement des collectivités publiques se font de plus en plus importants<sup>103</sup>, d'où la nécessité de trouver de nouvelles sources de financement<sup>104</sup> ou de conserver les acquis fiscaux. Déjà en 1789, l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen faisait référence à la notion de << contribution commune indispensable >> qui aujourd'hui, compte tenu du contexte

---

<sup>94</sup> Ministère des Finances et des Comptes publics; Finances publiques; Rapport d'activité de la DGFiP 2013, p. 67 et 68.

<sup>95</sup> J-P COSSIN. << La fiscalité peut-elle être un élément de réponse à la crise ? >>, *Revue française de Finances Publiques*, 01 avril 2010 n° spécial Maroc, p. 125.

<sup>96</sup> L'expression "subprimes" désigne des emprunts plus risqués pour le prêteur mais aussi à meilleur rendement. La crise des subprimes s'est déclenchée aux Etats-Unis au deuxième semestre 2006 lorsque les emprunteurs, souvent de condition modeste, n'étaient plus capables de rembourser leurs prêts bancaires immobiliers.

<sup>97</sup> Y. DE CORDT, V.DUJARDIN et V.DE MORIAME (dir.), *La crise économique et financière de 2008-2009*, Bruxelles, Peter Lang, 2009.

<sup>98</sup> OCDE, Etudes économiques de l'OCDE : France. Editions OCDE, P8. L'Institut national de la statistique et des études économiques (Insee) indique une croissance du Produit intérieur brut (PIB) de la France de l'ordre de 0,6% au premier trimestre 2015 et + 0,3 % au second (sources Insee.fr).

<sup>99</sup> A. ROUX. *Finances publiques*. Les notices, 2011, p. 159. L'auteur souligne la liaison qui existe entre l'intervention de l'Etat et l'accroissement des prélèvements obligatoires.

<sup>100</sup> B. CASTAGNEDE. << La politique fiscale française et la crise. >>, *Revue de Droit fiscal* n° 9, 1er Mars 2012, p. 152. La lutte contre les déficits publics excessifs se fait notamment par la << recherche nécessaire d'un meilleur rendement du dispositif d'imposition >>.

<sup>101</sup> R. MUZELLEC. M. CONAN. *Manuel intégral de Finances publiques*. 16ème édition, Sirey, p. 6.

<sup>102</sup> S. DAMAREY. *Finances publiques*. 2ème édition. Manuels Lextenso éditions, Gualino, 2009, p. 44. En 1980, la dette de l'Etat français était de 64 milliards d'euros, et atteint 1000 milliards d'euros aujourd'hui.

<sup>103</sup> Parmi les besoins de financement des collectivités publiques, les dépenses sociales sont dominantes. Par exemple, en 2005, 55,8 % des dépenses administrations publiques sont consacrées à la couverture des risques sociaux. Sources Insee.fr.

<sup>104</sup> G. ORSONI. *Budgets publics et lois de finances*. Corpus droit public. 2005. Economica. Sciences et législation financière, p. 36 : << A l'accroissement des dépenses ne pouvant que correspondre un accroissement concomitant des ressources. >>.

économique et social raisonne encore plus fort dans le cœur des démocrates interventionnistes<sup>105</sup>. Cette "communauté contributive" doit nécessairement associer les contribuables étrangers aux contribuables français pour parvenir à financer l'ensemble des dépenses indispensables à la survie de l'Etat. De plus cette solidarisation forcée aux financements des charges publiques de l'Etat français constitue un véritable facteur d'intégration de l'étranger non-résident à la communauté nationale dans la mesure où ces biens communs lui sont aussi destinés (b).

### 1.2. L'étranger non-résident et les biens publics.

L'étranger non-résident est un administré car il dépend des administrations françaises lorsqu'il possède un lien avec le territoire français. Dans un Etat de droit, l'imposition peut être justifiable du point de vue juridique, mais aussi éthique et politique. La cause éthique de l'impôt des étrangers non-résidents consiste dans les avantages généraux et particuliers qui résultent pour cet individu de la collectivité publique à laquelle il appartient : il jouit de droits économiques et sociaux<sup>106</sup>. En effet, l'étranger non-résident qui effectue des opérations économiques en France bénéficie de certains services publics régaliens<sup>107</sup> tels que la sécurité intérieure qui tient compte du maintien de l'ordre public avec, notamment, les forces de police, lui permettant ainsi l'exercice convenable d'une activité professionnelle sur le sol français et de percevoir des revenus ou des bénéfices. La capacité d'ester en justice lui est également reconnue depuis longtemps<sup>108</sup>. Il est donc

---

<sup>105</sup> M. BOUVIER. << L'impact de la crise sur les finances publiques. >>, Crise des finances publiques et refondation de l'Etat. *Revue française de Finances Publiques*, 01 avril 2010 n° spécial Maroc, p. 41. << L'Etat-providence ou interventionniste est mutliprésent et exige une très forte croissance des prélèvements obligatoires pour faire face aux dépenses qu'ils suscite. >>.

<sup>106</sup> G. BENVENUTO << L'imposition fiscale des étrangers. >>; Brill; cop. 2008, p. 17 et 48 et s.

<sup>107</sup> Les fonctions régaliennes de l'Etat, c'est à dire directement rattachées à l'exercice de sa souveraineté sont au nombre de quatre et ne peuvent pas faire l'objet d'une délégation : la sécurité intérieure, la sécurité extérieure, l'émission de la monnaie, et la justice.

<sup>108</sup> L. FAVOREU. P. GAIA. R. GHEVONTIAN. F. MELIN-SOUCRAMANIEN. A. PENA-SOLER. O. PFERSMANN. J. PINI. A. ROUX. G. SCOFFONI. J. TREMEAU. *Droit des libertés fondamentales*. 4ème édition. 2007, Dalloz, 2007, p. 317 : << Une décision constitutionnelle n° 80-119 L, du 2 décembre 1980 fonde l'exercice du droit d'agir en justice sur la disposition générale de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qui exige que soit assurée la garantie des droits. Si l'étranger non-résident est un homme au sens de la DDHC de 1789 et de l'article 16 dudit texte qui inclus les hommes et les citoyens, il n'est en revanche pas un citoyen de France : à ce sujet voir Partie 1 titre 2. De plus, selon un arrêt de principe de la première chambre civile de la Cour de cassation du 22 décembre 1958 << les étrangers jouissent en France de tous les droits qui ne leur sont pas refusés par un texte. >>.

légitime de le faire participer pécuniairement par le biais de l'impôt au financement des charges communes de la Nation qui comprennent ce type de dépenses<sup>109</sup> du fait des avantages qu'il tire de la société française. L'impôt est un point d'intérêt vital de l'Etat car il est << nécessaire à l'existence de cette communauté politique organisée >><sup>110</sup>, sans quoi cette dernière ne pourrait pas répondre aux besoins publics, comme les objectifs indispensables de maintien de la sécurité publique et de la justice qui lui sont fixés. Les ressources naturelles étant insuffisantes, il faut que l'Etat préleve des ressources matérielles.

En fait, deux théories s'opposent pour tenter de justifier l'imposition des étrangers non-résidents en France : la théorie de l'impôt-échange et la théorie de l'impôt-solidarité<sup>111</sup>. La première théorie évoquée est d'essence libérale et pose << l'impôt comme le prix payé par le contribuable pour la sécurité que lui apporte l'Etat >>, alors que la théorie communautariste met en évidence la nécessité de construire un lien social entre les individus par le paiement solidaire d'une contribution commune elle-même perçue comme un instrument de redistribution et d'égalisation des conditions socio-économiques. L'impôt serait alors un facteur de cohésion sociale entre les différentes catégories de contribuables incluant les étrangers non-résidents en France qui le percevraient comme une aliénation nécessaire de leur liberté à un intérêt général sans frontières. L'impôt est le prix à payer pour bénéficier des biens mis à disposition par les collectivités publiques et pour s'insérer dans la vie sociale. Cependant, la théorie de l'impôt-échange semble davantage s'appliquer à l'étranger non-résident qui ne paierait donc pas l'impôt spontanément, mais en réclamerait une rétribution. En effet, ne faisant pas originairement partie de la communauté nationale il est à priori exclu de la cohésion sociale et donc non concerné par la solidarité nationale. Au delà de ce qui vient d'être cité précédemment, l'Etat français ne saurait, en outre, << se donner gratuitement >> aux étrangers non-résidents pour des raisons liées à la dimension de sa souveraineté<sup>112</sup>.

L'impôt des étrangers non-résidents apparaît ainsi comme le prix payé par ces

<sup>109</sup> B. BRACHET. *Le système fiscal français*, Manuel, 7ème édition, LGDJ 1998, p. 20.

<sup>110</sup> F. N. JUDSON. A treatise on the power of taxation, State and Federal in the United States. The lawbook exchange, LTD. Clark, New Jersey. 2007. p. 2.

<sup>111</sup> BOUVIER, M-C ESCLASSAN, J-P LASSALE; *Finances publiques*. 11ème édition 2013. LGDJ. Lextenso éditions. p. 732 et s.

contribuables pour réaliser des opérations économiques sur le territoire français, le coût d'exploitation de l'espace de souveraineté nationale.

## 2) Le consentement à l'impôt des étrangers non-résidents.

Cette participation active de l'étranger non-résident aux << charges communes de la Nation >> doit être acceptée (a) afin de limiter les risques de résistance fiscale ou de concurrence fiscale dommageable (b)<sup>113</sup>. En effet, un système fiscal ne peut fonctionner qu'à l'intérieur d'un espace stable et circonscrit au sein duquel les règles sont acceptées et partagées.

### 2.1. La psychologie fiscale et l'étranger non-résident en France.

On peut se demander quel est l'état de sujétion psychologique (aux impôts français) qui caractérise les étrangers non-résidents ? Ont-ils un sens plus élevé de leur devoir fiscal que les nationaux ? Démontrent-ils une volonté d'intégration dans le processus économique français ? Le paiement de l'impôt est un acte citoyen vecteur de cohésion sociale<sup>114</sup> mais aussi un sacrifice pécuniaire parfois difficile à accepter car il peut être ressenti par le contribuable comme une privation de son patrimoine privé. Si l'étranger non-résident jouit de droits économiques et sociaux, en revanche il pâtit de l'absence de droits politiques. La psychologie fiscale peut être définie comme << l'étude du comportement des assujettis face à l'impôt >><sup>115</sup>. Si la sensibilité à la pression fiscale<sup>116</sup> varie d'un individu à un autre, il y a des socles communs qui servent à fonder le consentement de tous et à construire un système fiscal : l'efficacité et l'équité<sup>117</sup>. Afin de prévenir tout risque de résistance à l'impôt, l'efficacité doit être conciliée avec l'équité.

<sup>112</sup> J-J ROUSSEAU, *Du contrat social*, 1762. p. 15. << Dire qu'un homme se donne gratuitement, c'est dire une chose absurde et inconcevable; un tel acte est illégitime et nul, par cela seul que celui qui le fait n'est pas dans un bon sens. Dire la même chose de tout un Peuple, c'est supposer un peuple de fous : la folie ne fait pas droit. >>.

<sup>113</sup> P. LEVINE. *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de convention internationale*. 1988, Librairie générale de droit et Bibliographie de sciences financières, TOME XXIV, p. 13.

<sup>114</sup> P. ROSANVALLON. *Le sacre du citoyen*. 2003. Dalloz, p. 78 : en effet, << faire son devoir fiscal est aussi montrer qu'on est un " bon citoyen " qu'on est " toujours un homme impliqué, enraciné, inscrit dans le grand mouvement de l'interaction sociale ". >>.

<sup>115</sup> B. BELTRAME. L. MEHL. *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*. 1999. PUF. 2ème édition refondue. Thémis Droit public, p. 659 et s.

<sup>116</sup> Ibid, P. 357 et s. << La pression fiscale peut être définie comme la relation existant entre le prélèvement fiscal subi par une personne physique, un groupe social ou une collectivité territoriale et le revenu dont dispose cette personne, ce groupe ou cette collectivité. >>.

En effet, les distorsions fiscales injustifiées entraînent un sentiment d'injustice susceptible d'altérer le consentement des contribuables. Le principe de consentement à l'impôt est très ancien, il apparaît pour la première fois dans la Grande Charte des Libertés d'Angleterre (ou " Magna Carta ") en 1212<sup>118</sup>. En France, il est affirmé à partir de 1789 à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789<sup>119</sup> qui fut constitutionnalisée par la décision dite << taxation d'office >> du Conseil Constitutionnel du 27 décembre 1973<sup>120</sup>. Il exige que les impôts soient consentis par les citoyens ou par leurs représentants par le biais de la démocratie représentative<sup>121</sup>. Le principe du consentement à l'impôt est aussi garanti par l'article 47 de la Constitution du 4 octobre 1958<sup>122</sup>, et par plusieurs articles de la Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances<sup>123</sup>. Il constitue une véritable illustration de la souveraineté nationale qui interdit le gouvernement de lever l'impôt de par sa simple

---

<sup>117</sup> F. ADAM. O. FERRAND. R. RIOUX. *Finances publiques*. Presses de sciences po et Dalloz. 2ème édition. 2007, p. 545.

<sup>118</sup> E. DOUAT. X. BADIN. *Finances publiques*. Thémis droit. Puf. 2006. 3ème édition, p. 4. Le texte juridique institua le contrôle de l'impôt par le << Grand Conseil du Royaume >>. En effet, selon les articles 12 et 14, la levée de taxes extraordinaires dépend de l'approbation de ce Conseil. Ici traduits : art. 12 : << Nul écuage ou aide ne sera établi dans notre royaume sans le consentement du commun conseil de notre royaume, à moins que ce ne soit pour le rachat [la rançon] de notre personne, pour armer notre fils aîné chevalier, ou pour le mariage de notre fille aînée, une fois seulement ; et dans tous ces cas, nous ne lèverons qu'une aide raisonnable ; il en sera de même pour les aides que nous lèverons sur la cité de Londres >>. Art. 14 : << Et, pour avoir le commun conseil du Royaume au sujet de l'établissement d'une aide, autrement que dans les trois cas susdits, ou au sujet de l'écouage, nous ferons semondre les archevêques, les évêques, les abbés, les comtes et les grands barons du royaume, individuellement par des lettres ; et, en outre, nous ferons semondre collectivement par nos shérifs et nos baillis, tous nos tenanciers en chef, au jour dit et au lieu dit, avec un délai de quarante jours au moins ; et, dans toutes les lettres de cette semonce, nous déclarerons la cause de la semonce. Et, la semonce étant ainsi faite, la question sera décidée, au jour fixé, selon le conseil de ceux qui se trouveront présents, quand même tous ceux qui auront été semons n'y seraient pas >>.

<sup>119</sup> Art. 14 DDHC de 1789 : << Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. >>. Par contraste, l'Ancien régime (XVIème siècle - 1789) était caractérisé par l'absence de consentement à l'impôt : à ce sujet, v. A. DE TOCQUEVILLE, L'ancien régime et la Révolution, 1856.

<sup>120</sup> La décision n° 73-51 DC du 27 décembre 1973 fait en effet entrer la DDHC de 1789 dans le bloc de constitutionnalité.

<sup>121</sup> Chaque année, la représentation nationale autorise l'Etat à percevoir l'impôt par le vote d'une loi de finance. Il s'agit du principe d'annualité de l'impôt découlant de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 : << L'autorisation de percevoir les impôts est annuelle \*périodicité\* >>.

<sup>122</sup> Art. 47 Constitution du 4 octobre 1958 : << Le Parlement vote les projets de loi de finances dans les conditions prévues par une loi organique [...]. >>.

<sup>123</sup> Notamment, l'article 40 de la Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances : << L'Assemblée nationale doit se prononcer, en première lecture, dans le délai de quarante jours après le dépôt d'un projet de loi de finances [...]. >>.

autorité. En effet, dans les démocraties, la souveraineté<sup>124</sup> est détenue par le peuple, constituée en un corps politique, la Nation. Cette dernière la délègue nécessairement à des représentants élus par suffrage universel car le peuple ne peut délibérer directement sur les affaires publiques. Autrement dit, la Nation consent à l'impôt par le vote de ses représentants. Ce procédé démocratique tend à exclure les étrangers non-résidents qui ne possèdent pas le droit de vote aux élections législatives<sup>125</sup> (les étrangers en sont le plus souvent exclus<sup>126</sup>). Ce déficit d'acceptation à l'impôt français peut fragiliser le consentement du contribuable étranger non-résident. Il est ainsi recommandé au législateur de faire part de plus de vigilance lors de l'établissement de leurs régime fiscal notamment afin de prévenir tout risque de résistance à l'impôt. D'où la question de savoir s'il paraît opportun d'accorder le droit de vote politique aux élections législatives aux étrangers. Le consentement des étrangers non-résidents à l'impôt français est donc présumé et tacite mais fragile : il reste à fabriquer. On peut finalement parler d'un impôt sans consentement juridique et donc d'un impôt autoritaire. Le consentement à l'impôt peut passer par l'égalitarisme fiscal<sup>127</sup>. Pour mesurer les conditions de répartition de l'ensemble des charges fiscales et mesurer les inégalités fiscales, il est important de classer les différentes catégories de contribuables en groupes fiscaux<sup>128</sup>. L'étranger non-résident appartient à l'un de ces groupes fiscaux en quête d'égalitarisme. Le consentement à l'impôt passe également par de bonnes relations entre les contribuables et l'administration qui se doit de clairement les informer de leurs obligations et de leurs droits. Pour accepter l'impôt, il faut le comprendre.

---

<sup>124</sup> La souveraineté s'analyse comme la détention d'un pouvoir absolu et inconditionné. Pour plus de précisions sur la notion de souveraineté, voir Partie 1 Thème 1, Chapitre 1.

<sup>125</sup> E. AUBIN. *Droit des étrangers*, 3ème édition, Gualino, Lextenso editions, 2014, p. 368. Voir aussi Partie deux, thème deux.

<sup>126</sup> C. DAADOUCH, << Le droit des étrangers >>, *Droit Mode d'emploi*, MB Edition, numéro 1, 2004, p. 67 : << L'étranger non communautaire ne peut, au regard de la Constitution de 1958, se voir conférer de droits de vote et d'éligibilité aux élections nationales ou locales. Seul le ressortissant européen est titulaire du droit de vote et d'éligibilité aux élections européennes et municipales (loi du 25 mai 1998). Il ne peut toutefois occuper les fonctions de maire ou d'adjoint, ne peut être grand électeur chargé de participer à l'élection des sénateurs >>.

<sup>127</sup> Doctrine politique prônant l'égalité des citoyens en matière de répartition des impôts.

<sup>128</sup> B. BELTRAME. L. MEHL. *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, op. cit. p. 363.

## 2.2. L'étranger non-résident et l'imposition excessive.

L'étranger non-résident est un *Homo oeconomicus*, c'est à dire un agent économique rationnel<sup>129</sup>, qui << cherche toujours à maximiser sa satisfaction compte tenu des ressources dont il dispose >>. Il est non seulement capable de satisfaire ses besoins, mais aussi de classer ses choix par ordre de préférence et donc de choisir le système fiscal le plus avantageux. Au delà d'un certain seuil psychologique d'acceptation de l'impôt il développera des mécanismes de résistance à son encontre : l'évasion et la fraude fiscale en sont les principales illustrations<sup>130</sup>. Ce sont des résistances fiscales d'ordre individuel qui ont fait leur apparition à partir de 1914-1918<sup>131</sup> et qui témoignent d'un système fiscal en crise de légitimité et d'efficacité en raison notamment d'une pression fiscale trop forte<sup>132</sup> ou d'une concurrence fiscale accrue entre les Etats. Si l'évasion fiscale consiste à détourner par des moyens légaux un système fiscal en utilisant des failles du système fiscal afin de réduire le montant de l'imposition ou de le neutraliser<sup>133</sup>; la fraude quant à elle consiste à détourner illégalement un système fiscal afin de réduire son imposition ou d'y échapper totalement<sup>134</sup>.

---

<sup>129</sup> F. TEULON. *Vocabulaire économique*. Que sais-je ? 3ème édition. PUF. p. 63. << Description simplifiée du comportement des agents économiques utilisée par la théorie néo-classique. L'*homo oeconomicus* obéit uniquement à la logique de l'intérêt >>. Les individus cherchent à satisfaire leurs besoins au mieux : on dit qu'ils sont maximisateurs.

<sup>130</sup> J-C. MARTINEZ. *La fraude fiscale*. Que sais-je ? PUF. 1996. p. 23.

<sup>131</sup> N. DELALANDE. A. SPIRE. *Histoire sociale de l'impôt*, op.cit, p. 52.

<sup>132</sup> Denis CLERC. *Déchiffrer l'économie*. 16ème édition. Editions La découverte, 2007, p. 104. Une pression fiscale trop forte illustrée par la courbe de Laffer découragerait les contribuables plus tentés par la fraude et l'évasion fiscale en signe de contestation. La courbe de Laffer montre en effet qu'au delà d'un certain seuil d'imposition le rendement fiscal est moindre, autrement dit plus l'impôt augmente à partir de ce seuil, moins il y a de recettes fiscales.

<sup>133</sup> Par exemple, << l'abstention >>, c'est à dire ne pas accomplir des actes que la loi rend taxable, << l'ingénierie fiscale >>, c'est à dire la création de montages fiscaux pour échapper à l'impôt, ou encore << l'évasion physique >>, c'est à dire se rendre dans un pays à fiscalité plus avantageuse sont des manières d'éviter l'impôt tout en respectant la loi.

<sup>134</sup> En droit français, la fraude fiscale est une infraction délictuelle principalement prévue par l'article 1741 du Code général des impôts : << Sans préjudice des dispositions particulières relatives dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une partie des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen : 1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis

La fraude fiscale qui est la principale infraction poursuivie pénalement<sup>135</sup> suppose la réunion de plusieurs éléments : une intention délibérée de frauder (élément moral), le non-respect de la loi (élément légal), et un élément matériel (organisation d'insolvabilité, erreur délibérée, omission ou insuffisance de déclaration...)<sup>136</sup>. La France fait aujourd'hui de la lutte contre la fraude fiscale un de ses principaux objectifs en tentant notamment de renforcer son régime de répression<sup>137</sup>, car celle-ci porterait une atteinte estimée à environ 70 milliards d'euros chaque année aux finances publiques<sup>138</sup>. De plus, la fraude fiscale entraîne une inégalité entre les contribuables en faisant payer aux contribuables honnêtes ce que le fraudeur ne paye pas, ce qui aggrave la pression fiscale car il faut nécessairement combler ce manque à gagner pour les collectivités publiques<sup>139</sup>. L'Etat doit donc lutter contre la fraude fiscale pour protéger ses finances publiques et l'équité entre ses contribuables.

---

à l'étranger ; 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ; 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; 5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle. Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €. Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal. La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal. La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices. Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales >>.

<sup>135</sup> Christian LOPEZ. *Droit pénal fiscal*. 1ère édition. LGDJ. Lextenso éditions. 2012. p. 41

<sup>136</sup> T. AFSCHRIFT. *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*. 2ème édition. Larcier. 2003. p. 16 et s.

<sup>137</sup> H. RABAULT. La fraude fiscale aggravée : vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? Droit fiscal. Petites affiches, 13 août 2014 n° 161, p. 5 sur la loi du 6 décembre 2013, dite « loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière » qui renforce l'arsenal juridique contre la fraude fiscale en créant la notion de fraude fiscale aggravée. Le dispositif central de cette loi << consiste dans l'aggravation d'incriminations économiques. En termes de droit fiscal, il s'agit, à côté du renforcement de délits annexes à la fraude, d'une modification de l'article 1741 du Code général des impôts introduisant un délit de fraude fiscale aggravée : « Les peines sont portées à 2 000 000 d'euros et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen : soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ; soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification ; soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle. >>.

<sup>138</sup> Rapport du syndicat national-Solidaires Finances Publiques, Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal, Janvier 2013, p. 19. Par contraste, << la fraude fiscale représente 1000 milliards d'euros en Europe. >>.

<sup>139</sup> C. FOUMDJEM. *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*. L'Harmattan. Finances publiques. 2011, p. 23.

L'Etat français doit trouver la fiscalité adéquate pour ses étrangers non-résidents compte tenu aussi de la concurrence fiscale qui existe entre les Etats souverains. En effet, la plupart d'entre eux utilisent des incitations fiscales pour attirer des activités financières et d'autres prestations de services en offrant généralement à l'investisseur étranger une imposition plus favorable<sup>140</sup>. Pour éviter de souffrir de cette concurrence fiscale qui a un coût élevé pour les finances publiques<sup>141</sup>, la France doit renforcer son attractivité fiscale, ce qui l'oblige ainsi à diminuer le taux de ses prélèvements obligatoires afin de pouvoir rivaliser avec les autres Etats et pourquoi pas à mettre en place une discrimination fiscale positive envers les étrangers non-résidents.

### **C) Les enjeux juridiques, problématique de la recherche.**

La fiscalité française des étrangers non-résidents soulève habituellement de grandes difficultés juridiques. L'indécision et l'incertitude dominent leur système fiscal dans la mesure où ces contribuables s'inscrivent dans un environnement qui se transforme très rapidement du fait de la mondialisation des échanges et de la globalisation juridique. L'évolution contemporaine qui est caractérisée par cette communautarisation et internationalisation croissante du droit conduit à limiter la souveraineté fiscale de l'Etat français. A l'occasion d'un contentieux juridictionnel dense, la société internationale (UE et conventions fiscales internationales comprises) tend à neutraliser les dispositifs fiscaux nationaux discriminatoires applicables au étrangers non-résidents. Plus précisément il s'agit du critère de nationalité qui est annihilé sous l'impulsion du droit externe. En effet, deux conditions fondent l'imposition des étrangers non-résidents en France : le domicile fiscal hors de France (localisation de l'imposition ou règle de territorialité) et l'absence de nationalité française. C'est le critère de nationalité qui est aujourd'hui au centre des préoccupations juridiques car il apparaît contraire aux valeurs égalitaristes prônées par la République française et celles défendues par l'Union

---

<sup>140</sup> Etude de l'OCDE, << Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial. >>. 1998, p. 24. [Http://www.OCDE.org](http://www.OCDE.org).

<sup>141</sup> M. LEROY, << Le discours antifiscal à l'épreuve de la sociologie fiscale. >>, *Revue française de Finances Publiques*, 01 novembre 2014 n° 128, p. 241. En effet, << la perte de recettes liée aux paradis fiscaux est estimée à 2,5 % du PIB en UE, 3 % en France. Les paradis fiscaux accueillent des apports évalués de 16 000 à 25 000 milliards (Mds) d'euros.

europeenne, et plus largement par la société internationale. Il convient dès lors de donner un coup de projecteur sur cette fiscalité nationale de plus en plus controversée, marquée par le contentieux et l'incertitude. L'étranger non-résident en France est un contribuable difficilement identifiable (le Code général des impôts n'y fait que très rarement référence de manière explicite), aux obligations particulières (déroga托ires par rapport aux nationaux non-résidents) et aux droits altérés par des problèmes de discrimination. Nombreuses sont les difficultés à se situer face à ce droit complexe et mouvant qui par effet d'accumulation législative et réglementaire tend à s'apparenter à un << droit à tiroirs >>. Cette complexité explique le défaut d'accessibilité de la loi fiscale<sup>142</sup>. Autrement dit, cette recherche consiste à démontrer que les étrangers non-résidents sont tributaires d'un système fiscal complexe et en partie discriminatoire par rapport aux français non-résidents, qui aurait besoin de plus d'uniformité et de simplicité afin d'en améliorer la visibilité, l'intelligibilité et le consentement pour se mettre en conformité avec le droit supranational et rendre éventuellement la France plus attractive fiscalement. Plus largement, le système fiscal des étrangers non-résidents est une illustration du "mille-feuille fiscal" français. Il y a une variété de contribuables aux régimes fiscaux différents, mais pour mettre en exergue l'intitulé et la problématique du sujet il conviendra de traiter essentiellement de l'étranger non-résident par rapport au français non-résident qu'il faudra comparer. Le critère de nationalité conduit à une crise de lisibilité et de compréhension du régime fiscal des étrangers non-résidents car ces derniers sont tantôt assimilés aux français non-résidents et tantôt différenciés; et lorsqu'ils sont différenciés c'est pour être taxé plus lourdement que les français non-résidents.

Un tel sujet nous pousse à nous demander **en quoi le régime fiscal des étrangers non-résidents est spécial et en partie discriminatoire en comparaison avec celui des français non-résidents, et appelle ainsi à une uniformisation (ou du moins à une simplification) des régimes fiscaux des non-résidents pour mettre le droit français en conformité avec le droit << supranational >> et << rendre la France**

<sup>142</sup> Sur le droit à la sécurité et à la stabilité juridique voir : J-R PELLAS. << La sécurité fiscale : quels enjeux juridiques ?>>, *Revue française de Finances Publiques*, 01 avril 2015 n° 130, p. 7.

**plus attractive fiscalement >> ? Cette problématique pose le problème du protectionnisme fiscal à la française, lequel est combattu par la politique libérale et mondialiste de l'Union européenne et de la société internationale.** Ces dernières institutions tendent effectivement à réduire la portée des dispositifs fiscaux nationaux favorables aux seuls français non-résidents, et à lutter contre les discriminations dont peuvent faire l'objet les étrangers non-résidents. Les lois fiscales qui traitent différemment les étrangers non-résidents des français non-résidents sont présentes dans le Code général des impôts de manière très sporadique, elles ne concernent qu'un certain type d'imposition (le travail et le capital), car le principe est l'assimilation fiscale de tous les contribuables non-résidents, qu'ils soient français ou étrangers. Néanmoins, le législateur pour des impératifs économiques et financiers s'est parfois laissé tenter par la mise en place d'une fiscalité dérogatoire dans laquelle l'étranger non-résident est plus lourdement taxé que le français non-résident. La société internationale, par le biais des conventions fiscales internationales et du droit de l'Union européenne, ne laisse pas se développer cette forme de protectionnisme qui avantage le français non-résident; elle redoute que la crise économique et financière ne constitue le prétexte à une surimposition des étrangers. La tentation du protectionnisme se heurte à la réalité de la mondialisation : l'action de la société internationale est inspirée par un principe juridique d'égalité dont la valeur dépasse les simples frontières étatiques. C'est pourquoi la fiscalité spéciale de l'étranger non-résident est réformable, car dans une économie ouverte, la France peut difficilement établir des dispositifs fiscaux protectionnistes, lesquels sont le plus souvent voués à l'échec. Une solution envisageable serait de prendre toute la mesure de cette mondialisation pour que la France ne soit pas pénalisée, et pour ne pas entraîner les autres nations vers la tentation du protectionnisme, et par conséquent de supprimer le critère de nationalité qui fait polémique afin de répondre aux exigences libérales et égalitaristes de la société internationale. Le droit de la taxation des étrangers non-résidents en France serait aujourd'hui un produit juridique de la mondialisation.

Autrement dit, le critère de nationalité utilisé en droit fiscal français pour caractériser l'obligation fiscale des étrangers non-résident serait aujourd'hui obsolète compte tenu des effets de la mondialisation et il existerait ainsi un droit à l'égalité de traitement des contribuables étrangers non-résidents français et étrangers. Les quelques fois où le critère de nationalité est utilisé par le législateur, il est remis en cause par le droit externe qui interdit toute discrimination à raison de la nationalité, ce qui incite le législateur à reformer les articles qui présentent cette pathologie juridique. Finalement, le critère de nationalité tend à disparaître sous l'influence de la globalisation juridique. Le droit de la taxation des étrangers non-résidents est un droit inconstant, prisonnier de ses obsessions économiques car la conjoncture économique impose toujours de rechercher de nouvelles recettes fiscales. Une rationalisation du traitement fiscal des étrangers non-résidents en France semble nécessaire sur plusieurs points : juridique, économique et politique. Le droit fiscal français devrait peut-être poursuivre ses efforts dans la neutralisation du critère de nationalité appliqué à la taxation des non-résidents, qui aujourd'hui n'est plus en corrélation avec la mondialisation. Il conviendra d'abord d'identifier ce contribuable particulier, et donc de définir les critères de la taxation des étrangers non-résidents en France, ainsi que leurs opérations imposables. Autrement dit, il s'agit de déterminer les fondements juridiques et socio-économiques de cette taxation.

Ainsi, notre recherche se divisera en deux parties, arguant que le système fiscal français des étrangers non-résidents devrait être réformé tant en raison de sa spécificité litigieuse et de sa complexité (lequel subordonne l'imposition des étrangers non-résidents à deux conditions substantielles : la non-résidence fiscale en France et l'absence de nationalité française) (Partie 1), qu'en raison des perturbations juridiques nées de l'application du critère juridique exceptionnel et complémentaire de nationalité (Partie 2). Le régime fiscal des étrangers non-résidents en France souffre de pathologies juridiques graves mais pas incurables à cause du critère perturbateur de nationalité qui fonde en partie (avec le critère de territorialité ou d'extra-territorialité si on utilise la définition négative de l'étranger non-résident en France) l'imposition de ces contribuables. Il s'agit d'un système fiscal complexe, hésitant, qui manque

d'homogénéité, de cohérence; lequel est donc perfectible. Le perfectionnement de celui-ci passe nécessairement par l'annihilation complète du critère de nationalité en droit français afin de parvenir à une uniformité réelle qui placerait tous les contribuables dans le même moule, en les réduisant à un modèle unique dépourvu de différences. On observe depuis quelques années ce phénomène d'égalisation sous l'impulsion d'une politique supranationale (menée par le biais des conventions fiscales internationales et de l'Union européenne) véritablement libérale au sens d'ouverte sur le monde, un monde << sans frontières >> ou encore l'égalité << entre tous les citoyens du monde >>, le droit français perd une partie de son autonomie fiscale, au bénéfice de l'étranger non-résident et peut-être au détriment de ses finances publiques. Néanmoins, certains dispositifs fiscaux spécifiques aux étrangers non-résidents demeurent, d'où la nécessité de pousser l'harmonisation encore plus loin pour aboutir à une cohérence complète du système fiscal des non-résidents qui est encore trop disparate. Le fait de taxer plus lourdement des contribuables étrangers non-résidents que des français non-résidents s'apparente à une forme de protectionnisme économique, laquelle, pour les européistes et mondialistes, menacerait les acquis de la mondialisation. La France a clairement un choix à faire entre une politique fiscale protectionniste ou mondialiste envers les étrangers non-résidents, même si ce choix est aujourd'hui fortement influencé par le droit supranational. Le législateur français est face à un dilemme car le protectionnisme à l'avantage de préserver les prérogatives de l'administration fiscale en diminuant les risques de fraude et d'évasion fiscale, alors qu'une politique d'ouverture favorise le rapprochement des peuples et permet aussi une plus grande démocratisation des droits de l'homme comme celui à l'égalité de traitement.

PREMIERE PARTIE : LA TAXATION DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE : UNE FISCALITE SPECIALE.

L'article 4 B du Code général des impôts détermine le domicile fiscal des contribuables mais il ne traite pas explicitement des étrangers non-résidents, il se contente de parler de << personnes >>; il faut donc se référer à d'autres articles du CGI pour constater qu'il est parfois fait application d'un critère spécial lié à la nationalité pour déterminer l'imposition de ces contribuables. De plus, on remarquera qu'il n'existe pas un seul régime fiscal consacré aux étrangers non-résidents mais plusieurs. Quant au droit international et communautaire, la globalisation juridique tend à leur donner de plus en plus d'importance, il faut donc nécessairement concilier les règles nationales avec les obligations externes pour rendre effectifs les deux ordres juridiques.

Pour imposer l'étranger non-résident sur le territoire fiscal français, il faut la réunion de deux conditions cumulatives : le contribuable ne doit pas détenir sa résidence fiscale en France (Titre 1), et il ne doit pas avoir la nationalité française (Titre 2). Il s'agit là d'une définition négative de l'étranger non-résident, qui selon le droit français est en principe soumis à une obligation fiscale limitée (par exemple pour l'impôt sur le revenu, les personnes qui ont leur domicile fiscal hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française). Toutefois, son obligation fiscale peut être aménagée dès lors qu'une convention fiscale internationale a été signée entre la France et un pays tiers et qu'elle est destinée à réguler la fiscalité de celui-ci. C'est la réunion de ces deux conditions cumulatives qui font du droit de la taxation des étrangers non-résidents une fiscalité complexe car le critère de la nationalité la rend spécifique et exceptionnelle. De plus, c'est un droit qui doit faire face à la constante imbrication de normes internationales et communautaires dans l'ordre juridique interne français. Autant de difficultés qui font du (si l'on parle du régime fiscal des étrangers non-résident au sens général) ou des régimes fiscaux des étrangers non-résidents, un sujet sensible de la fiscalité française du XXI<sup>e</sup> siècle.

**TITRE PREMIER : LE CRITERE PRINCIPAL DE TERRITORIALITE.**

**TITRE DEUXIEME : LE CRITERE COMPLEMENTAIRE DE NATIONALITE.**

## **TITRE PREMIER : LE CRITERE PRINCIPAL DE TERRITORIALITE.**

Le droit international fait appel à la notion de résidence fiscale (chapitre 2) alors que le droit français fait appel à la notion de domicile fiscal pour délimiter géographiquement l'impôt des contribuables (chapitre 1). Lorsqu'une convention fiscale bilatérale est applicable, la notion conventionnelle de résident l'emporte sur celle de domicile fiscal. Le territoire fiscal détermine le lieu d'imposition du contribuable qu'il soit étranger ou français, résident ou non-résident et varie suivant la qualité du contribuable envisagé, c'est à dire suivant son domicile fiscal et sa nationalité. Etudier le critère de territorialité revient à identifier le champ d'application territorial de l'impôt sur les étrangers non-résidents. La détermination de la résidence ou du domicile fiscal d'un contribuable (personne physique ou morale) constitue la première étape à la clarification de sa situation fiscale.

### **CHAPITRE 1 : LE DOMICILE FISCAL AU SENS NATIONAL.**

L'impôt est un instrument de domination de l'Etat, lequel décide de créer ou supprimer des impôts souverainement. La détermination du domicile fiscal du contribuable étranger non-résident est un pré-requis nécessaire à l'identification de son obligation fiscale et découle de la souveraineté fiscale étatique, laquelle s'exerce sur un espace géographique complexe tantôt sans frontière (résidents français et étrangers), tantôt avec des frontières strictement définies (non-résidents français et étrangers). Après analysé les modalités de mise en place du pouvoir fiscal applicable à l'étranger non-résident et le territoire sur lequel il s'applique (Section 1), il conviendra d'étudier les critères nationaux du domicile fiscal et les conséquences qui y sont rattachées sur la situation économique dudit contribuable (Section 2).

## **SECTION 1 : LA SOUVERAINETE FISCALE ET LE TERRITOIRE DE L'IMPOT.**

L'étranger non-résident qui paye ses impôts en France est soumis à la souveraineté de l'Etat français de manière coercitive (Paragraphe 1). Cette souveraineté fiscale exercée sur les étrangers non-résidents s'applique sur un territoire déterminé (Paragraphe 2).

### **PARAGRAPHE 1 : L'ETAT, ORDRE DE CONTRAINTE.**

L'étranger non-résident en tant que sujet du droit fiscal français est assujetti à un certain nombre de contraintes commandées par l'autorité étatique (A) qui agit souverainement par la voie normative (B).

#### **A) L'étranger non-résident, destinataire de l'autorité politique.**

L'Etat est un instrument de domination. Le concept d'Etat se définit comme une << forme très sophistiquée d'organisation sociale >>, un groupement humain<sup>143</sup> souverain et institutionnalisé<sup>144</sup>, << titulaire de droits et d'obligations >><sup>145</sup>, capable de commander ses sujets en raison de sa nature supérieure. Première personne morale de droit public, l'Etat apparaît dans l'imaginaire collectif comme un être supra-humain, immatériel, un phénomène sociologique ou naturel devant lequel l'être humain ordinaire et physique se soumet volontairement. D'ailleurs, Léon Duguit soutenait dans ses écrits que << L'Etat est une puissance publique imaginaire >><sup>146</sup>. C'est aussi un phénomène durable reposant sur un accord de volonté entre les individus qui, selon les théories classiques du contrat social, acceptent de se soumettre volontairement au pouvoir étatique<sup>147</sup>. Les étrangers

<sup>143</sup> A-M. LE POURHIET. *Droit constitutionnel*. 3ème édition. Economica. Corpus droit public, p. 2. En effet, << avant que le concept d'Etat n'apparaisse et qu'il ne soit mis en pratique, les groupements humains ont revêtu des formes plus primitives telles que, par exemple, le clan ou la tribu, ou déjà plus sophistiquées comme la cité antique ou l'empire, mais c'est à la féodalité que va succéder l'Etat à partir du XVI<sup>e</sup> siècle >>.

<sup>144</sup> V. Dictionnaire Le petit robert de la langue française. 2000 de Paul Robert. Paris, p. 928. L'Etat y est défini comme << la manière d'être d'un groupement humain. >>.

<sup>145</sup> M. DE VILLIERS. A. LE DIVELLEC. *Dictionnaire du droit constitutionnel*. 9ème édition. SIREY. Licence. P150. << L'Etat a le droit de contracter, de propriété, mais a aussi des obligations telles que par exemple le droit de la responsabilité administrative. >>.

<sup>146</sup> L. DUGUIT. *Traité de droit constitutionnel*. Troisième édition. Tome premier : la règle de droit – le problème de l'Etat. Paris. Ancienne librairie Fontemoing et Cie éditeurs. 1927, p. IX

<sup>147</sup> R. DEBBASCH. *Droit constitutionnel*. LexisNexis Litec. 7ème édition. 2010. p. 11. << Thomas Hobbes (1588-1679), John Locke (1632-1704), et Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) insistent ainsi sur la légitimité du pouvoir à travers cet accord naturel de volonté. >>.

non-résidents sont destinataires de l'autorité étatique détentrice du pouvoir fiscal car le pouvoir politique a << une vocation globale >><sup>148</sup>, il s'applique en effet à tous les acteurs de la société française, à tous les membres de cette communauté économique et sociale et sur toute l'étendue du territoire français. Il est de l'intérêt des contribuables étrangers non-résidents de se soumettre à ce corps moral et collectif capable de lui apporter l'ordre sans lequel la réalisation d'actes économiques et plus généralement la vie en communauté n'est pas possible. D'ailleurs, John Locke (1632-1704), écrivait dans " Les Traité du gouvernement civil "(1690) que l'Etat, société humaine perfectionnée, << permet aux hommes de sauvegarder mutuellement leurs vies, leurs libertés et leurs fortunes >>. Pour Thomas Hobbes (1588-1679), les hommes confient la défense et la protection à << un grand Léviathan<sup>149</sup> qu'on appelle République ou Etat, disposant d'une arme artificielle intitulée souveraineté >>. Le pouvoir politique serait d'essence contractuelle<sup>150</sup> et confié à un être artificiel, incontestable capable de garantir l'ordre et la paix civile dans la société, mais qui, comme le suggère Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) dans " Le contrat social " (1762) ne peut résulter que du consentement de tous les citoyens.

Or, la soumission des étrangers non-résidents à l'ordre étatique national français ne résulte pas de leur consentement juridique, le rapport qui les lie à l'Etat français se rapproche des conceptions modernes du droit et de la contrainte étatique qui présentent l'Etat << comme un fait dont le droit ne peut que constater la réalité >> (doctrine dite sociologique), ou encore comme un fait historique (théorie marxiste)<sup>151</sup>. Leur rapport au pouvoir politique exercé par l'Etat est quasi-unilatéral car ils n'ont que très peu de marge de manœuvre dans le processus de création de la norme, ils peuvent seulement influencer les comportements des acteurs normatifs en opposant des résistances individuelles ou collectives aux impôts (v.ci-dessus, les résistances à l'impôt). En fait, au lieu d'être des opérateurs normatifs, les étrangers non-résidents sont des exécutants du pouvoir politique, tributaires d'un " Etat fiscal impérialiste " qui ne repose pas sur la

<sup>148</sup> P. PACTET. F. MELIN-SOUCRAMANIE, op.cit, p. 13.

<sup>149</sup> V. G. BRENNAN. J. M. BUCHANAN. Cambridge University Press. 2006. The power to tax, analytical foundations of a fiscal constitution, p. 26 et s.

<sup>150</sup> B. CHANTEBOUT. *Droit constitutionnel*. Sirey éditions. Université. LMD. 29ème édition, 2012, p. 5.

<sup>151</sup> R. DEBBASCH, op.cit, p. 15.

volonté de tous les contribuables et dont le comportement consiste à asservir fiscalement les ressortissants d'autres nations sans leur consentement, à exercer une domination fiscale sur d'autres nationalités. Pour les étrangers non-résidents, la machine taxative de l'Etat français est le résultat d'un processus sociologique dont ils sont totalement dépendants.

Le pouvoir politique qu'il soit national ou local<sup>152</sup> permet aux autorités législatives et administratives de prendre des actes de volonté qui vont s'appliquer de manière contraignante à leurs sujets : il s'agit des normes juridiques, énoncés prescriptifs qui commandent à leurs destinataires de se comporter d'une manière déterminée<sup>153</sup>.

### B) Les moyens de contrainte de l'Etat souverain : la norme.

La norme est dirigiste, l'étranger non-résident qui ne s'y soumet pas est passible de sanctions. Il est par exemple tenu de déclarer ses revenus (article 170 du Code général des impôts<sup>154</sup>), sinon il s'expose à des sanctions : des majorations d'impôt<sup>155</sup>. En effet, ce qui fait la puissance, l'efficacité et l'effectivité de la norme c'est la sanction étatique qui lui est rattachée<sup>156</sup> ainsi que l'autorité dont elle émane<sup>157</sup>. Un système fiscal est << un

---

<sup>152</sup> V. à ce propos. J-P. FERRAND. *Le pouvoir fiscal des autorités locales*. Thèse sous la direction de M-J Pontier, Aix-Marseille, 1992, 387p.

<sup>153</sup> H. KELSEN. *Théorie générale des normes*. Editions Léviathan PUF, p.2 et s. Il est précisé que << le mot norme vient du latin *norma*, et a pris dans la langue allemande le caractère d'un mot d'emprunt par lequel on désigne – quoique non exclusivement, mais en premier lieu – un commandement, un ordre, une prescription. Commenader n'est pas cependant l'unique fonction d'une norme; habiliter, permettre, abroger sont aussi des fonctions de la norme.

<sup>154</sup> Art. 170 CGI : << En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, toute personne imposable audit impôt est tenue de souscrire et de faire parvenir à l'administration une déclaration détaillée de ses revenus et bénéfices, de ses charges de famille et des autres éléments nécessaires au calcul de l'impôt sur le revenu, dont notamment ceux qui servent à la détermination du plafonnement des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A. Lorsque le contribuable n'est pas imposable à raison de l'ensemble de ses revenus ou bénéfices, la déclaration est limitée à l'indication de ceux de ces revenus ou bénéfices qui sont soumis à l'impôt sur le revenu [...]. >>

<sup>155</sup> Article 1728 CGI : << Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de : a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ; b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ; c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte. [...]. >>

<sup>156</sup> L. FAVOREU, P. GAIA, R. GHEVONTIAN, J-L. MESTRE, O. PFERSMANN, A. ROUX, G. SCOFFONI. *Droit constitutionnel*. Précis. Dalloz. Droit public, science politique. 15ème édition. 2013, p. 37.

<sup>157</sup> X. LABBEE. *Introduction générale au droit, pour une approche éthique*. Droit/manuels. Septentrion. Presses Universitaires, 2003, p. 36. << Les critères de la norme juridique sont au nombre de six et le premier est celui de

*ensemble de règles contraignantes qui s'appliquent dans un Etat, car ne sont règles de droit que celles que l'Etat investit de ce caractère >><sup>158</sup>. Cette domination de l'Etat normatif est justifiée par la légitimité du pouvoir étatique qui agit de manière souveraine << seul à pouvoir édicter des règles de droit et à pouvoir les faire respecter, au besoin par la force, et cela tout à fait officiellement, tant que le plan intérieur (police) que vis à vis de l'extérieur (armée) >><sup>159</sup>.* Effectivement, l'Etat prévoit, impulse, décide et coordonne : il détient le pouvoir politique qui lui permet d'imposer sa volonté à ses sujets. Il s'agit d'un phénomène d'autorité qui implique une double relation de commandement et d'obéissance, différenciant ainsi les dominants et les dominés, et faisant naître un sentiment de contrainte chez les dominés<sup>160</sup>.

L'Etat est le souverain, les étrangers non-résidents sont sous sa domination. La souveraineté présente un aspect intérieur et un aspect extérieur, il s'agit d'une notion duale<sup>161</sup> et polysémique<sup>162</sup> qui connaît avec la globalisation juridique des évolutions profonde. En effet, dans l'ordre interne, l'Etat est l'unique détenteur de la souveraineté, c'est à dire un pouvoir de contrainte monopoliste<sup>163</sup>, suprême, inconditionné (il est supérieur à tous les autres et ne dépend d aucun autre) et originaire qui s'exprime ainsi dans la détention des pouvoirs régaliens<sup>164</sup>. L'autorité politique exclusive implique d'autre part << la négation de toute entrave, de toute subordination vis-à-vis d'un autre

---

l'autorité dont émane la règle. Le second critère est que la règle doit être officiellement et portée à la connaissance des personnes intéressées. Le troisième critère est que celle-ci doit pouvoir s'imposer. Le quatrième critère est que la règle doit pouvoir être contrôlée. Le cinquième critère est son caractère parfait. Enfin, la disposition normative doit être précise. >>.

<sup>158</sup> P. ROUBIER. *Théorie générale du droit : histoire des doctrines juridiques et philosophie des valeurs sociales*. Dalloz, p. 52.

<sup>159</sup> D. TURPIN. *Droit constitutionnel*. Quadrige Manuels. PUF, 2007, p. 20.

<sup>160</sup> P. PACTET. F. MELIN-SOUCRAMANIE. *Droit constitutionnel*. Sirey Universités, 28ème édition, 2009. P12 et s. L'auteur souligne que le phénomène d'autorité est plus complexe car il arrive que les deux positions sociales précitées (dominant et dominé) se confondent : << il est rare que celui qui commande n'ait pas aussi à obéir, dans le même secteur ou dans d'autres, et de la même manière celui qui obéit a souvent aussi à diriger >>.

<sup>161</sup> F. CHALTIEL. << Droit constitutionnel. Que reste-t-il de l'esprit de 1958 ? La souveraineté. >>. *Petites affiches*, 5 février 2009 n° 26, p. 6.

<sup>162</sup> E. MAULIN. *La théorie de l'Etat de Carré de Malberg*. Thèse droit public. Tome I. Université Panthéon-Assas Paris II. 1997, p. 35 et s. << La souveraineté s'applique à une multitude de situations; elle sert aussi bien à identifier l'Etat et à le distinguer de la collectivité non-étatique qu'à désigner dans l'Etat l'autorité titulaire de la puissance suprême; elle désigne parfois la puissance de l'Etat, ou puissance publique [...] >>.

<sup>163</sup> V. CONSTANTINESCO. S. PIERRE-CAPS. *Droit constitutionnel*. 4ème édition, Thémis droit PUF, 2009, p. 13. << L'Etat est en effet le lieu politique où se concentre un pouvoir unique et suprême, puissance singulière par rapport à toutes les autres formes de pouvoir en ce qu'elle les absorbe toutes en les subordonnant à lui. >>.

<sup>164</sup> M-A. COHENDET. *Droit constitutionnel*. Focus droit. Lextenso Editions 4ème édition, 2002, p. 426.

*Etat, en dehors des limitations librement acceptées >> (la souveraineté extérieure se confond avec l'indépendance)<sup>165</sup>. Tous les Etats souverains sont égaux entre eux<sup>166</sup>, aucun n'a de supérieur hiérarchique<sup>167</sup>. La souveraineté est un des critères d'existence l'Etat moderne<sup>168</sup> car il n'y a pas d'Etat sans pouvoir de contrainte. En France, la souveraineté du pouvoir étatique est transférée au peuple. En effet, selon l'article 3 de la Constitution, le peuple exerce la souveraineté nationale dont il est investi via le vote de la loi par le Parlement<sup>169</sup>. De même, l'article 4 de la Constitution qui << impose aux partis politiques de respecter les principes de la souveraineté nationale et de la démocratie >> fait de la souveraineté une notion constitutionnelle<sup>170</sup>.*

Néanmoins, la souveraineté connaît un certain nombre de limitations car l'Etat est soumis au droit interne<sup>171</sup> et externe<sup>172</sup>. En effet, sur le plan interne, l'Etat est astreint au principe de légalité de l'action administrative, c'est à dire qu'il est tenu au respect de la hiérarchie des normes<sup>173</sup> (malgré l'existence en France, de zones de << non-droit >><sup>174</sup>). Ensuite, dans le cadre du droit international, l'Etat doit respecter la souveraineté des autres Etats. Cette idée se traduit notamment par le principe de non-ingérence dans les affaires intérieures des autres Etats. L'étranger non-résident en tant que sujet du droit fiscal international est un précurseur de cette limitation de souveraineté externe. En effet, ses actions économiques sont essentiellement à l'origine des conventions internationales signées entre la France et les autres pays, lesquelles visent notamment à

<sup>165</sup> J. GICQUEL. J.-E. GICQUEL. *Droit constitutionnel et institutions politiques*. Domat droit public. LGDJ. Lextenso éditions. 2014, p. 60

<sup>166</sup> Voir l'article 2 paragraphe 1 de la Charte des Nations-Unies qui énonce que << l'organisation est fondée sur le principe de l'égalité souveraine de tous ses membres. >>.

<sup>167</sup> X. MAGNON. *Théorie(s) du droit*. Manuel universités Droit. Ellipses. Universités. 2008. P10. Selon Thomas Hobbes, philosophe anglais (1588-1679) << un État souverain ne saurait se voir imposer à un droit supérieur >>.

<sup>168</sup> Lexique des termes juridiques 2012. 19ème édition. Dalloz, p. 816.

<sup>169</sup> A. LEFEUVRE. *Le paiement en droit fiscal. Finances publiques*. L'Harmattan. 2003, p. 33. Selon l'article 3 de la Constitution << La souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce par ses représentants et par la voie du référendum. Aucune section du peuple ni aucun individu ne peut s'en attribuer l'exercice. [...] >>.

<sup>170</sup> M. TROPER. Dominique CHAGNOLLAUD. *Traité international de droit constitutionnel : théorie de la Constitution*. Tome 1. Dalloz. 2012, p. 548

<sup>171</sup> M. VERPEAUX. *Manuel de droit constitutionnel*. Manuels. Collection droit fondamental. PUF. 2011, p. 88.

<sup>172</sup> D. CHAGNOLLAUD. *Droit constitutionnel contemporain*. Dalloz. 7ème édition. 2013, p. 13.

<sup>173</sup> F. HAMON. M. TROPER. *Droit constitutionnel*. Manuel. LGDJ Lextenso éditions. 35ème édition. 2014, p. 76 et s.

<sup>174</sup> Il s'agit de zones juridiques dans lesquelles l'administration n'est qu'imparfaitement soumise au respect de la règle de droit. Par exemple, voir les actes de gouvernements qui ne peuvent être soumis au juge administratif. Ou encore, les mesures d'ordre intérieur sauf exceptions liées à la nature liberticide de l'acte.

supprimer les phénomènes de double imposition résultants de l'exercice de deux souverainetés concurrentes<sup>175</sup>.

De même, la souveraineté de la France en tant qu'Etat membre de l'UE est mise en cause par la construction européenne de sorte que << la jurisprudence de l'UE nie explicitement la suprématie de la Constitution des Etats membres (CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c/ Enel, ou encore 9 mars 1978, Simmenthal*) et le droit originaire de l'UE interdit implicitement le retrait partiel de l'UE (Traité sur l'Union européenne, art. 50) >><sup>176</sup>. Effectivement, le premier de ces arrêts consacre le principe de la primauté du droit communautaire sur les législations nationales et l'article 50 TUE détaille une procédure lourde à suivre pour les Etats ne souhaitant plus faire partie de l'Europe.

La souveraineté fiscale<sup>177</sup> découle de la souveraineté étatique, elle constitue l'un des symboles des pouvoirs exclusifs régaliens de l'Etat et se définit comme la liberté de lever des impôts par voie légale (le pouvoir de contraindre les individus au moyen de normes fiscales qui s'inscrivent dans un système juridique organisé<sup>178</sup>) et de les percevoir par voie administrative, ou d'en supprimer. La souveraineté fiscale légitime l'acte d'imposition.

Afin de prévenir tout risque d'arbitraire, la souveraineté fiscale ne peut pas être déléguée<sup>179</sup> au pouvoir exécutif, et doit donc être pleinement exercée par le législateur lui-même. Or, en pratique, la politique fiscale est essentiellement fixée par le gouvernement car chaque année, sous l'autorité du Premier ministre, le ministre du budget fixe la stratégie budgétaire, et prépare les projets de lois de finances qui sont arrêtés en Conseil des ministres; ce qui fait du pouvoir exécutif le principal acteur de la souveraineté fiscale. Le régime fiscal des étrangers non-résidents dépend donc principalement de la volonté du gouvernement français. En fait, la responsabilité qui

---

<sup>175</sup> V. Partie 1, Titre 1, chapitre 2.

<sup>176</sup> O. GOHIN. *Droit constitutionnel*. Manuel. LexisNexis, Litec, 2010, p. 47.

<sup>177</sup> A ne pas confondre avec la souveraineté budgétaire qui désigne le droit reconnu au parlement de donner l'autorisation au gouvernement de percevoir les recettes fiscales.

<sup>178</sup> N. TILLI. La taxation du commerce électronique direct : interpellations juridiques à partir des exemples de l'UE et du Mercosur. Thèse de doctorat : droit public. Université de Toulouse 1, 2008, p. 43.

<sup>179</sup> T.s M. COLLEY. *A treatise on the law of taxation, including the law of local assessments*. The lawbook exchange, LTD. Clark, New Jersey. 2003, p. 48 et s.

pèse sur le législateur est plus lourde<sup>180</sup> dans la mesure où il est le seul à donner une force juridique aux propositions faites par les gouvernements de créer, modifier ou supprimer des taxes fiscales.

Toutefois, la souveraineté fiscale absolue n'existe pas<sup>181</sup>, au même titre que sa variante la souveraineté politique, elle est limitée au niveau interne et externe par des contre-pouvoirs susceptibles de réduire son autonomie. L'étranger non-résident rend la notion de souveraineté fiscale précaire car du fait de son statut international il est à l'origine de la signature de nombreuses conventions fiscales internationales visant à régir son obligation fiscale. Effectivement, aujourd'hui, quasiment toutes les nationalités sont concernées par les conventions signées entre la France et les autres pays du monde. En 2010, le réseau conventionnel français comptait plus d'une centaine de conventions fiscales liant la France à un certain nombres de pays étrangers reprenant généralement le modèle de convention fiscale établit par l'OCDE<sup>182</sup>. L'Etat n'a pas donc a lui seul le monopole de l'imposition, il doit composer avec le droit fiscal international qui le concurrence dans l'exercice de sa souveraineté fiscale. En fait, le concept de souveraineté est à la fois abstrait et concret, son avenir est incertain du fait de la multiplication et l'indétermination de ses définitions qui en font une notion imprécise, complexe et altérée (ou dégradée) par le droit supra-national<sup>183</sup>.

---

<sup>180</sup> T. H. LITTLE. *The Legislative Branch Of State Government : People, Process, And Politics*. Collection State Government. ABC-CLIO Ltd. 2006, p. 33.

<sup>181</sup> M. LEROY. *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*. Finances publiques. L'Harmattan. 2006, p. 30.

<sup>182</sup> Bulletin officiel des impôts, 14 A-1-10 du 27 avril 2010.

<sup>183</sup> M. CHEMILLIER-GENDREAU. << Le concept de souveraineté a-t-il encore un avenir ? >>, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'Etranger*. 1 septembre 2014, n°5, p. 1283.

**PARAGRAPHE 2 : L'INCONTOURNABLE TRINOME ETAT-TERRITOIRE-SOUVERAINETE FISCALE.**

Plusieurs conditions sont nécessaires à la taxation des étrangers non-résidents (en dehors de leur seule existence) : un Etat, un territoire et un pouvoir fiscal. Le territoire est un terme polysémique, il convient de distinguer le territoire politique (A) et le territoire fiscal (B), même si les deux types de territoire sont parfois confondus.

**A) Le territoire politique.**

Il existe des liens juridiques entre l'Etat et son territoire car ce dernier est le domaine de validité spatial de l'ordre juridique étatique<sup>184</sup>. L'Etat exerce effectivement son pouvoir souverain sur une base géographique, un territoire politique déterminé qui fixe l'étendue de ses compétences vis à vis de ses administrés. Le territoire est un élément fondamental de l'Etat car il constitue la << la sphère de validité territoriale de l'ordre juridique étatique >><sup>185</sup>. Au même titre que la population (ensemble des individus rattachés à l'Etat par le lien juridique de la nationalité) et l'autorité politique (ou gouvernement) il n'y a pas d'Etat sans territoire<sup>186</sup> : il s'agit en effet des trois conditions cumulatives nécessaires à sa reconnaissance par le droit international<sup>187</sup> (même si la reconnaissance de facto des Etats tiers reste indispensable pour consacrer son existence<sup>188</sup>).

Le territoire de l'Etat est aussi un espace << fractionnable >><sup>189</sup> et << pluridimensionnel >><sup>190</sup>. Effectivement, << la sphère de validité territoriale de l'ordre juridique étatique, n'est pas une surface plane mais un espace en trois dimensions qu'il est possible de découper >>. Il faut nécessairement prendre en compte l'espace terrestre,

<sup>184</sup> J. BARBERIS; << Les liens juridiques entre l'Etat et son territoire : perspectives théoriques et évolution du droit international >>; *annuaire français de droit international*; 1999; revue volume 45; numéro 45, p. 138.

<sup>185</sup> H. KELSEN. *Théorie générale du droit et de l'Etat, suivi de la doctrine du droit naturel et le positivisme juridique*. Bruylant LGDJ. La pensée juridique, p. 260.

<sup>186</sup> V.P. FOILLARD. *Droit constitutionnel et institutions politiques*. Paradigme 2010-2011, LMC, p. 6.

<sup>187</sup> O. DUHAMEL. *Droit constitutionnel et institutions politiques*. Seuil. 2009, p. 18.

<sup>188</sup> E. DECAUX, O. DE FROUVILLE; *Droit international public*; Dalloz, 9e édition, 2014, p. 174

<sup>189</sup> Y. MADIOT. << Vers une territorialisation >> du droit. *RFDA* 1995, p. 946. Le découpage est une << opération qui ne ne comporte pas de limites, tout au moins pas de limites autres qu'une certaine rationalité. Le territoire pourra, de cette façon, être divisé en circonscriptions, en ressorts territoriaux, en zones, en bassins (de vie ou d'emploi), en << pays >>, en régions, en départements... >>.

<sup>190</sup> H. KELSEN. *Théorie générale du droit et de l'Etat*, op. cit, p. 269

maritime et aérien pour mesurer la portée de la souveraineté étatique. La Convention portant réglementation de la navigation aérienne, signée à Paris le 13 octobre 1919 définit aux articles 1 et 2 ce qu'il faut entendre par territoire terrestre, maritime et aérien. Ainsi, le territoire terrestre concerne les sols, sous-sols et voies d'eau intérieures; le territoire maritime concerne les eaux intérieures, les mers territoriales jusqu'à douze miles marins, la zone contiguë, la zone d'économie exclusive; et le territoire aérien concerne l'espace qui est situé au-dessus des territoires terrestre et maritime. Mais peu importe les caractères physiques du territoire politique (son étendue, sa situation géopolitique, son climat, la quantité et l'emplacement de ses ressources naturelles...) car << le droit international y est indifférent, pourvu que l'assise spatiale soit globalement identifiable >><sup>191</sup>.

En délimitant l'espace où s'exerce la souveraineté étatique, l'Etat établit des frontières, il les réalise << soit de façon unilatérale face à des espaces internationaux, soit de façon bilatérale avec d'autres espaces territoriaux >><sup>192</sup>. L'Etat réalise de nouvelles frontières de manière unilatérale lorsqu'il découvre un nouveau territoire et décide de l'annexer ou d'entrer en guerre avec une autre nation afin de capturer son territoire par la force armée, ou de manière bilatérale par voie conventionnelle par exemple visant à un partage de portions territoriales. Le concept de frontière vise en réalité à limiter l'espace de souveraineté d'une nation, c'est un concept à géographie variable qui borne la sphère de compétence territoriale d'un Etat<sup>193</sup>. En plus de séparer << deux zones, régions ou entités >><sup>194</sup>, les frontières garantissent à l'Etat une compétence territoriale exclusive et limite les revendications territoriales des autres Etats.

---

<sup>191</sup> R. RIVIER. *Droit international public*. Thémis droit. PUF. 2012, p. 229. << La taille restreinte des micro-Etats, par exemple (comme Monaco qui ne dépasse pas deux cents hectares), n'est pas un facteur d'objection à leur qualité étatique. De même, rien n'exclut une fragmentation de l'assiette spatiale. Jusqu'à la création du Bangladesh en 1971, le territoire du Pakistan était divisé en deux portions, de part et d'autre de l'Inde >>.

<sup>192</sup> F. NGUYEN-ROUAULT. *La politique juridique extérieure de la République populaire de Chine*. Territoire et Souveraineté. Volume 1. Thèse. Droit public. Université de Toulon et du var. CDPC. 2003, p. 230.

<sup>193</sup> Sous la direction de Joël Bonnemaison, Luc Cambrezy et Laurence Quinty-Bourgeois; << La Nation et le Territoire : Le territoire, lien ou frontière ? TOME 2. Editions L'Harmattan, Géographie et culture. 1999, p. 9

<sup>194</sup> C. BROMBERGER, A. MOREL; *Limites floues, frontières vives – des variations culturelles en France et en Europe*. Editions de la Maison des sciences de l'homme, Paris. 1ère édition. 2001, p. 365.

Une fois créée la frontière a besoin de stabilité, de continuité et de sécurité pour être identifiable et à arrêter l'espace d'exercice de l'autorité étatique, d'où l'importance de la définir avec précision. En effet, il y a aujourd'hui de nombreux territoires qui font l'objet de contestations car plusieurs Etats y revendiquent leur souveraineté. Par exemple, l'île de Méditerranée occidentale " Aboran " qui est sous contrôle de l'Espagne mais revendiquée par le Maroc, la péninsule de Crimée annexée par la Russie mais revendiquée par l'Ukraine comme faisant partie de son territoire, ou encore l'île de " Daecheong " revendiquée par la Corée du Nord mais sous contrôle de la Corée du Sud. Il est nécessaire de prévenir ces conflits de souveraineté sur fond de revendication territoriale (ou rivalités territoriales) pour, non seulement éviter la guerre, mais aussi instaurer sur des territoires politiquement stabilisés un pouvoir fiscal effectif, efficient et efficace, condition substantielle d'une bonne administration fiscale. L'existence de frontières politiques rigides (c'est à dire séparant fortement des pays les uns par rapport aux autres) , c'est à dire << non-mouvantes >> permet de les contrôler plus facilement.

### B) Le territoire fiscal.

Si le territoire politique français est délimité avec précision et s'analyse comme un espace fermé, limité, rigide et contrôlé par des frontières, il n'en va pas de même pour le territoire fiscal français tantôt enclavé, tantôt sans frontières. En effet, le territoire fiscal est une notion connexe au territoire politique mais dont le champ d'application est parfois plus large, il ne se confond pas toujours avec le territoire politique. En fait, le concept de frontière fiscale est flou et fluctuant car il varie suivant des décisions politiques nationales (caractère annuel des lois de finances françaises), alors que les frontières politiques varient quant à elles suivant des décisions internationales pacifiques (traités internationaux) ou non (guerres) beaucoup plus rares. Le concept de frontière est le reflet de notre société moderne très évolutive<sup>195</sup>.

Rapporté à l'étranger non-résident, le territoire fiscal permet de localiser le fait économique qu'il réalise sur le territoire fiscal français et qui va entraîner un certain

---

<sup>195</sup> L. BELTON. << De la permanence du concept de frontière. Les liens entre travail et vie privée à La Défense. >>. *Revue Espaces et sociétés* n° 138, 2009, p. 99.

nombre de conséquences juridiques comme sa taxation en France : << l'individualisation des personnes physiques et morales suppose qu'elles soient rattachées à un lieu déterminé >><sup>196</sup>. On peut définir la compétence fiscale territoriale de l'Etat comme le pouvoir juridique (de lever l'impôt) dont il dispose pour agir dans l'espace qui constitue son territoire. L'Etat tire cette compétence de la souveraineté qu'il exerce sur son territoire fiscal. Le droit de lever l'impôt est un droit souverain.

L'impôt peut avoir un caractère territorial c'est à dire être strictement défini à l'intérieur d'un territoire politique déterminé, ou mondial c'est à dire dépourvu de frontières politiques (sans limites territoriales). Lorsque l'impôt a un caractère territorial, son fait générateur (c'est à dire le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité dudit impôt) est facilement localisable car il a lieu sur un territoire déterminé dans lequel l'individu sera imposé. Par exemple, en matière d'impôt sur le revenu, l'Etat français n'impose que les revenus des non-résidents fiscaux réalisés sur le territoire national. En effet, puisque l'Etat est d'essence territoriale, il ne pourrait en principe prétendre à imposer sa population qu'à l'intérieur de son territoire, mais comme l'impôt peut être perçu à la suite d'opérations effectuées à l'étranger la souveraineté fiscale a un caractère extra-territorial. En effet, aux termes de l'alinéa 1 de l'article 4 A du CGI, << les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus >>, qu'ils soient de source française ou étrangère. Lorsque l'impôt a un caractère mondial son fait générateur est plus difficile à localiser et implique la mobilisation de la puissance publique en dehors du territoire national. L'obligation fiscale nationale peut donc présenter un caractère territorial ou mondial. Tandis que l'impôt des étrangers non-résidents fiscaux est territorial (c'est à dire limité aux frontières politiques de l'Etat français), l'impôt des étrangers résidents fiscaux est mondial ou illimité dans l'espace : le lieu du fait générateur de l'impôt importe peu, comme si les frontières politiques des autres Etats étaient prises d'assaut par le pouvoir fiscal national ou éludées au nom de "l'impérialisme fiscal unilatéral français" qui ne prend pas en compte les frontières politiques des autres nations pour taxer des opérations internationales car le seul lien

<sup>196</sup> J.-L. BERGEL. *Théorie générale du droit*. 5ème édition. Méthodes du droit. Dalloz, 2012, p.153 et s.

fiscal (la domiciliation fiscale en France) qui lie ces contribuables à la nation française suffit à justifier cette rupture des frontières politiques. L'impôt mondial "à la française" des résidents fiscaux de France est par définition impérialiste car il s'affranchit de toute frontière politique voisine. L'impôt apparaît comme une fonction de l'Etat exercée à l'étranger, le souverain exerce son autorité en territoire étranger.

La France compte donc en fait deux sortes de territoire fiscal, il conviendra d'étudier brièvement le champ d'application territorial de l'impôt des étrangers résidents fiscaux en France par contraste et comparaison à celui des étrangers non-résidents fiscaux qu'on étudiera de manière plus exhaustive (Section 2).

## **SECTION 2 : LA TERRITORIALITE DE L'IMPOT DES ETRANGERS NON-RESIDENTS.**

Le principe de territorialité de l'impôt définit l'application de la loi fiscale dans l'espace. Le domicile fiscal est indépendant du domicile civil et de la nationalité<sup>197</sup>, il permet de déterminer le lieu d'imposition d'un contribuable. Si la détermination du lieu d'imposition se fait à partir du critère unique de domiciliation fiscale, l'intensité de l'imposition varie en fonction de nombreux critères : le domicile fiscal, la nationalité du contribuable, et l'origine ou destination de la matière imposable. Pour être qualifié de résident fiscal hors de France, il faut que l'étranger personne physique ne répondent à aucune des conditions posées par l'article 4 B du CGI (paragraphe 1). Dès lors qu'il ne répond à aucun de ces critères il sera assujetti à une obligation fiscale " limitée " aux opérations économiques effectuées sur le territoire politique français (paragraphe 2).

### PARAGRAPHE 1 : LES CONDITIONS INTERNES DU DOMICILE FISCAL.

Sous réserve de conventions fiscales internationales, l'étranger qui ne satisfait à aucun des critères internes de domiciliation fiscale est un contribuable non-résident. Le domicile fiscal est régi de manière autonome par les dispositions de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 codifiées à l'article 4 B du Code général des impôts et commenté par

---

<sup>197</sup> Instruction administrative du 26 juillet 1977 (B.O.D.G.I. 5 B-24-77), op. cit.

l'administration fiscale au BOI-IR-CHAMP-10-20140625<sup>198</sup>. Il est d'appréciation objective, dans le sens où aucun choix n'est ouvert au contribuable lorsqu'il s'agit de situer son domicile fiscal. Ce dernier a néanmoins la possibilité d'organiser sa situation personnelle de manière à être domicilié fiscalement en France ou hors de France<sup>199</sup>. Aux termes de cet article, << 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France : a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal; b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire; c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. 2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus. >>. Ces critères sont alternatifs mais pas hiérarchisés<sup>200</sup>, il suffit que l'un des critères définis par l'article 4 B soit rempli pour entraîner la domiciliation fiscale en France<sup>201</sup>. Une personne est donc réputée non domiciliée fiscalement en France si elle ne répond à aucun des critères de domiciliation fixés par l'article 4 B du CGI. Elle sera donc fiscalement domiciliée à l'étranger (ou dans un territoire français spécial). Les conditions de détermination du domicile fiscal sont déterminées librement par les Etats souverains, il n'est donc pas rare que deux Etats différents considèrent simultanément qu'un même contribuable possède son domicile fiscal sur leur territoire respectif. Il y a ainsi conflit de double domiciliation et risque de double imposition. Le terme << France >> cité à l'article 4 B du CGI désigne la métropole et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion). Par contre, ne sont pas concernées les collectivités territoriales d'outre-mer<sup>202</sup>. On peut classer les critères internes du domicile en trois catégories : les critères d'ordre

<sup>198</sup> M. FOURRIQUES. << Droit fiscal, Domiciliation fiscale des personnes physiques : analyse des critères internes. >>, *Petites affiches*, 31 janvier 2013, n°23, p. 7.

<sup>199</sup> F. PERROTIN. << Droit fiscal : la délicate détermination du domicile fiscal. >>, *Petites affiches*, 19 août 2011 n° 165, p. 3.

<sup>200</sup> CE 13 mars 1968, n° 94-19.120: Bull. civ. IV, n° 236, p. 205; RJF 1997,180.

<sup>201</sup> F. PERROTIN. << Les critères du domicile fiscal. >>, *Petites affiches*, 18 décembre 2013, n° 252, p. 3.

<sup>202</sup> Memento pratique Francis Lefebvre, op. cit. P 1351 : << en raison de leur autonomie financière, les territoires de la Polynésie française, des îles Wallis-et-Futuna, des îles de l'océan Indien et des Terres australes et atlantiques françaises sont traités, sur le plan fiscal, comme des territoires indépendants Sauf mention expresse, la législation française ne leur est pas applicable).

personnels, le critère professionnel et le critère du centre des intérêts économique de la personne<sup>203</sup>. Les personnes sont de plus en plus mobiles sur le plan international, ce qui rend difficile la détermination de leur résidence fiscale, la notion de domicile fiscal donne souvent lieu à contestation. L'analyse successive des critères du domicile fiscal permet de constater l'abondance de la jurisprudence et de la doctrine administrative destinée à interpréter et préciser l'article 4 B du CGI, lequel est relativement souple. En effet, en grande partie, l'appréciation de l'article 4 B du CGI est laissée à l'administration et à la jurisprudence pour tenter de résoudre tous les conflits de domiciliation fiscale<sup>204</sup>.

#### A) Les critères d'ordre personnels.

Les critères d'ordre personnel sont au nombre de deux : il s'agit de la situation du foyer en France et puis de la situation du lieu de séjour principal en France. Le critère du foyer est déterminant, le lieu de séjour principal ne jouant que subsidiairement si le contribuable n'a pas de foyer en France. Autrement dit, le lieu de séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal en France que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer<sup>205</sup>. Le foyer, qu'il soit personnel ou familial, se caractérise fondamentalement par sa permanence à l'inverse du lieu de séjour principal. Les définitions du foyer fiscal de la doctrine administrative et de la jurisprudence sont concordantes. En effet, l'administration fiscale définit le foyer comme << le lieu où le contribuable ou sa famille (épouse et enfants) habite normalement, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence en France ait un caractère permanent. Cette résidence demeure le foyer du contribuable même si le chef de famille est amené, en raison des nécessités de sa profession, à séjourner ailleurs temporairement ou pendant la plus grande partie de l'année, dès lors que, normalement, la famille continue d'y habiter et que tous ses membres s'y retrouvent. >><sup>206</sup>; ce qui reprend

<sup>203</sup> E. FENA-LAGUENY, J.-Y. MERCIER, B. PLAGNET. *Les impôts en France*. Traité de fiscalité. Editions Francis Lefebvre, p. 49.

<sup>204</sup> B. DROBENKO. << La définition du domicile fiscal. >>. AJDI, 1996 p. 792.

<sup>205</sup> F. PERROTIN. << Territorialité de l'impôt sur le revenu. >>, Petites affiches, 22 novembre 2011, n° 232, p. 3. V. CE, Sect., 3 nov. 1995, n° 126513, Larcher : Dr. Fisc. 1996, n° 5, comm. 121, concl. J. Arrighi de Casanova; RJF déc. 1995, n° 1332, dron. G Goulard, p 787, concl. J. Arrighi de Casanova au BDCF janv. 1996, p. 1; BGFE n° 53/1995, p. 6, comm. J.M. Trard; D 1996, p. 108, note G. Tixier et A.G. Hamonic.

<sup>206</sup> Instruction administrative du 26 juillet 1977 (5 B-24-77, n° 3) et BOI-IR-CHAMP-10-20140625.

exactement la jurisprudence civile<sup>207</sup> et administrative<sup>208</sup>. La notion de foyer permet donc de considérer comme domiciliée en France une personne qui est amenée à séjourner temporairement hors de France (même pendant la plus grande partie de l'année) en raison des nécessités de sa profession, dès que sa famille continue normalement d'habiter en France. Ainsi, les salariés détachés provisoirement à l'étranger par leur entreprise sont en principe considérés comme fiscalement domiciliés en France s'ils ont laissé leur famille en France<sup>209</sup>. La notion de famille a beaucoup évolué depuis l'instruction de 1977 qui définissait étroitement la famille comme la cellule composée du contribuable, son << épouse et ses enfants >>, c'est à dire un couple marié et des enfants légitimes ou adoptés. Mais depuis 1983 la domiciliation fiscale ne s'apprécie plus au niveau du mari " chef de famille "<sup>210</sup> mais au niveau de chacun des membres du foyer fiscal au sens de l'article 6 du CGI<sup>211</sup>. La jurisprudence peut considérer le lieu de résidence habituelle du concubin notoire pour déterminer le foyer fiscal principal d'une personne vivant en union libre<sup>212</sup>. Le concubinage adultérin voire la bigamie n'empêchent pas la jurisprudence de vérifier principalement où se trouvent les résidences habituelles de la famille du contribuable laquelle paraît la plus légitime au regard du droit français<sup>213</sup>. Si la notion de famille a toujours été contingente, le juge n'a jamais voulu se limiter à une conception figée excluant a priori toutes les évolutions. Lorsqu'il n'y a pas d'enfant, l'appréciation semble plus difficile mais le juge porte alors toute son attention sur le lieu de résidence effective du conjoint ou du concubin lorsque le contribuable n'est pas en France pendant de longues périodes<sup>214</sup>. Si il y a des enfants le juge détermine le foyer par rapport notamment à leur scolarisation qui témoigne de leur ancrage sur le territoire et

<sup>207</sup> Cass. Comm. 15 oct. 1996, Vital-Behard, Dr. fisc. 1996 n° 47, comm. 1420 et RJF févr. 1997, n° 180. La jurisprudence civile définit le foyer comme << le lieu où l'intéressé habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte de séjours effectués temporairement ailleurs, en raison notamment des nécessités de sa profession ou de circonstances exceptionnelles >>

<sup>208</sup> CE , sect., 3 nov. 1995, req. no 126513, Larcher: D. 1996. 108, note Tixier et Hamonic. Voir G. TAXIER, A-G. HAMONIC. Recueil Dalloz 1996 p. 108. Un arrêt de principe : les critères du domicile fiscal en l'absence de convention applicable.

<sup>209</sup> F. PERROTIN. << L'appréciation du domicile fiscal. >>, *Petites affiches*, 6 mai 2014, n° 90, p. 3.

<sup>210</sup> Instruction administrative du 26 juillet 1977 (5B-24-77, n° 3). La notion de chef de famille est devenue obsolète, remplacée par celle de contribuable : Doc. Adm. D61 5B-121, paragraphe 5, 1er septembre 1999.

<sup>211</sup> Dans l'arrêt Larcher, précité n° 162, le Conseil d'Etat établit une hiérarchie entre le critère du foyer et celui du séjour principal.

<sup>212</sup> CAA Paris, 5e chambre., 6 déc. 2001, Pianta : Dr. fisc. 2002, n° 24 comm. 502.

<sup>213</sup> TA de Toulouse, 2e ch., 6 avril 2004, n° 99-3472, Gerschel : RJF oct. 2004, n° 960 et CAA Nancy, 2e ch. 30 janv. 1992, n° 113, Zitouni : Dr. fisc. 1993, n° 29, comm. 1504; RIF juillet. 1992, n° 927.

qui sont à la charge des parents qu'ils soient mineurs ou majeurs<sup>215</sup>. Les enfants majeurs qui ne sont plus à la charge de leurs parents n'étant pas dès lors pris en compte pour la détermination du foyer<sup>216</sup>. Il appartient au contribuable le cas échéant de rapporter qu'il doit supporter la charge de ses enfants majeurs ou de ses parents ascendants ou collatéraux mais la Cour de cassation retient de manière très étroite le périmètre de la famille en refusant de considérer comme faisant partie de la famille du contribuable ses propres enfants de plus de 25 ans, âge limite en France du rattachement des majeurs au foyer fiscal de leurs parents, et frères, oncles, neveux ou nièces<sup>217</sup>. Si les époux sont séparés le centre des intérêts, familiaux de l'un ne peut pas se retrouver au lieu de résidence de l'autre. Le juge ne se contentera pas d'une déclaration ou même d'un jugement non définitif pour apprécier le caractère effectif de la séparation invoquée. Il se livrera à un examen très minutieux pour vérifier cette séparation effective nonobstant une apparence juridique pourtant établie<sup>218</sup>. Le juge vérifie de manière toute aussi minutieuse que le logement prétendu par le contribuable l'abrite de manière effective lui ou les membres de sa famille. Si le contribuable pour échapper à l'imposition française prétend résider à l'étranger, tout indice de sa présence sur le territoire français sera pris en considération, le juge vérifiant tous les recouplements effectués par l'Administration fiscale aux fins d'une taxation en France. Lorsque le contribuable effectue des déplacements à l'étranger, est itinérant voire établi personnellement à l'étranger, si sa famille occupe un logement en France le contribuable sera soumis au régime fiscal français sauf convention de non-double imposition ou dérogations prévues par la loi<sup>219</sup>. Le Conseil d'Etat a jugé (CE 31 mars 2014, n° 357019, M. Yannick N.) qu'un contribuable divorcé a son foyer en France, dès lors que ses enfants avec lesquels il entretient des relations y résident, y possède et occupe régulièrement une maison où se retrouvent périodiquement ses parents et sa fratrie, et y dispose de plusieurs véhicules et comptes

<sup>214</sup> CAA Nantes, 1ère ch., 15 oct. 1996, n° 96-504, Liard, Dr. fisc. 1997, n° 3, comm. 25, s'agissant d'un officier de marine hors du territoire mais dont l'épouse a continué à résider en France de manière effective.

<sup>215</sup> CE, 7e et 8e sous-section, 10 février 1989, n° 58-873, Vanian, concl. O. Martin. Laprade; RJF 1989 n° 392.

<sup>216</sup> CAA, Paris 2e ch., 12 mai 1998, n° 96-1177, Renaldo, RJF août-sept 1998, n° 896.

<sup>217</sup> Cass. Comm., 15 oct. 1996, Vital-Béhard, op. cit. note 163.

<sup>218</sup> CAA Paris, 2e chambre., 10 nov. 2005, n° 01-3469 et 04-558, Embiricos : RJF mars 2006, n° 234; concl. F. Bataille au BDCF 3/2006, n° 34.

<sup>219</sup> Doc. Adm. D61 B-112, paragraphe 5, 1er sept. 1999. Article 81 A du CGI.

bancaires régulièrement utilisés<sup>220</sup>. En ce qui concerne le contribuable célibataire, le CE estime que son foyer est le lieu où il habite normalement et a le centre de sa vie personnelle (CE, 8e et 3e ss-sect., 31 mars 2014, n° 357019)<sup>221</sup>. L'ensemble des textes et de la jurisprudence administrative ou civile, forme un droit positif qui est conçu pour étendre au maximum la fiscalisation en France. Ainsi les étrangers non-résidents en France qui ont un lien personnel et familial avec la France sont soumis à l'imposition française. L'étranger ne peut dès lors se contenter d'apporter la preuve qu'il réside en dehors de la France pour échapper à l'imposition française. Il lui faut encore prouver qu'il n'a aucun lien d'ordre personnel et familial susceptible de le rattacher à la France. Il ne s'agit pas d'un renversement de la charge de la preuve puisque c'est l'administration fiscale, compte tenu des indices dont elle dispose, qui va réclamer une imposition qu'elle estime être due. L'étranger rapportera toutes les preuves contraires pour s'opposer à cette imposition s'il l'estime indue. En toute hypothèse le critère d'ordre personnel est décisif dès lors qu'un lien, même ténu, est établi, sur le plan affectif et familial, avec le territoire français. Quant à la condition de séjour principal, celle-ci est réputée remplie lorsque le contribuable est personnellement et effectivement présent à titre principal en France, quels que puissent être, par ailleurs, le lieu et les conditions de séjour de sa famille. Peu importe également que l'intéressé vive à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à sa disposition. Ainsi, une personne qui séjourne plus de 183 jours en France au cours d'une même année (règle des six mois)<sup>222</sup> ou qui séjourne plus longtemps en France que dans n'importe quel autre pays du monde a son lieu de séjour principal en France<sup>223</sup>.

<sup>220</sup> << Fiscalité internationale : foyer d'un célibataire ayant des enfants >>. *Les Nouvelles Fiscales*, 2014. Lamy fiscal 2013, n° 4400.

<sup>221</sup> Concl. N. ESCAUT, *Revue de Droit fiscal* n° 21, 22 mai 2014, comm. 341.

<sup>222</sup> Ainsi, ont été considérés comme imposables en France : un contribuable qui avait séjourné à l'hôtel, en France du 10 mai N au 7 février N + 1 (CE, arrêt du 17 juin 1946, n° 59353); un contribuable qui, au cours des années en cause, avait habité à Paris à deux adresses successives et n'avait effectué que quelques voyages à l'étranger (CE, arrêt du 23 février 1966, n° 62460); - un étudiant étranger qui a résidé en France de manière permanente d'octobre N à octobre N + 4 et n'a été admis à poursuivre ses études à l'université d'Alger qu'à compter du 6 décembre N + 4. Il a pu ainsi être regardé comme ayant eu au cours des années N + 3 et N + 4 le lieu de son séjour principal en France (CE, arrêt du 4 juillet 1984, n° 33800) ; À l'inverse,- un étranger qui n'avait effectué en France, où il résidait à l'hôtel, que des séjours n'excédant pas soixante-cinq à soixante-dix jours par an, n'a pas été regardé comme ayant le lieu de son séjour principal dans notre pays (CE, arrêt du 22 octobre 1962, n° 36605).

<sup>223</sup> Ainsi jugé à l'égard de l'associé principal d'une société française, qui, même s'il n'avait pas conservé en France d'habitation à sa disposition, effectuait chaque année, dans notre pays, des séjours fréquents et prolongés motivés par ses fonctions au sein de ladite société. Au cas particulier, la femme de l'intéressé, séparée de biens mais ne

**B) Les critères professionnel et économique.**

Les critères d'ordre économique du domicile fiscal sont au nombre de deux et présentés aux b) et c) du paragraphe 1 de l'article 4 B du CGI. Il s'agit de l'exercice d'une activité professionnelle en France à titre principal et du concept de << centre des intérêts économiques en France >>.

L'article 4B b1 du Code général des impôts dispose qu'ont leur domicile fiscal en France les personnes << qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y soit exercée à titre accessoire >>. C'est au contribuable de prouver le caractère accessoire de son activité en France s'il veut échapper à la domiciliation fiscale dans notre pays. Il doit renverser une présomption qui s'explique notamment par le fait que l'Administration fiscale française n'a pas elle-même la possibilité d'investiguer au-delà de nos frontières. S'agissant de la localisation de l'activité professionnelle, l'Administration fiscale se fonde sur le lieu d'exercice effectif de l'activité, c'est à dire celui où se trouve la source des revenus pour le contribuable. La jurisprudence s'attache notamment à tous les éléments qui établissent la réalité de la localisation : siège de la société qui verse les salaires en France, résidence effective en France, appartement de fonction pour exercer son activité professionnelle, etc<sup>224</sup>. Pour les contribuables non salariés, il convient de rechercher s'ils ont en France un point d'attache fixe, un établissement stable ou une exploitation et si la majeure partie de leurs profits s'y rattachent<sup>225</sup>. S'agissant des professions libérales, la source française des revenus est écartée pour ne considérer exclusivement que le lieu d'exercice de l'activité, indépendamment de l'existence ou de l'absence d'un établissement ou cabinet secondaire, ou bureau quelconque, même un "bureau-garonnière" <sup>226</sup>. La personne invoquant une résidence à l'étranger doit logiquement en rapporter la preuve alors que son exercice professionnel s'effectue en France<sup>227</sup>. S'agissant des dirigeants de société, la jurisprudence s'intéresse uniquement à la question de savoir où s'exerce l'activité

---

faisant pas l'objet d'une imposition distincte, résidait en France, depuis plusieurs années (CE, arrêt du 19 mars 1958, n° 38090) ; V. aussi : CE, 19 novembre 1969, n° 75925 et CE, 24 mars 1972, n° 75492.

<sup>224</sup> CAA Paris, 3e chambre., 11 fév. 1992, n° 89-1441, Canello, Dr. fisc. 1993, n° 22-23, comm. 1165.

<sup>225</sup> Instr. 26 juillet 1977, 5B-24-77, n° 15, Doc. Adm. D.61 5B-7511, paragraphe 6.

<sup>226</sup> CAA Lyon, 28 juillet 1990, n° 89-227, Woolf : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 679 note G. Tixier et T. Lamulle.

<sup>227</sup> CAA Paris, 3eme chambre., 29 mai 1980, n° 475, Badan, RJF oct. 1980, n° 1146.

dirigeante. En l'absence d'éléments contraires l'Administration fiscale et les juges vont se contenter des apparences : si la société est française, il y a de fortes chances pour que son dirigeant exerce son activité en France<sup>228</sup>. Si la société a son siège hors de France, l'Administration fiscale et la jurisprudence vont rechercher les indices laissant présumer que l'activité de direction s'exerce d'une façon ou d'une autre principalement dans notre pays<sup>229</sup>. L'administration fiscale recherche néanmoins si l'activité professionnelle est exercée en France à titre principal ou à titre accessoire. Elle se détermine en examinant les conditions dans lesquelles le contribuable exerce son activité : le critère du temps passé l'emporte devant celui de l'importance des revenus, c'est à dire que l'Administration présume que plus le contribuable passe du temps à exercer une activité, plus cette activité lui rapporte. Cette position peut certainement être démentie par la réalité, une fois encore il s'agit d'une présomption et il appartient à la personne intéressée de démontrer l'erreur commise. C'est seulement si le critère de l'activité principale ne peut être appliqué, en l'absence d'éléments suffisants, que l'Administration fiscale fera un prorata sur les << revenus mondiaux >> du contribuable, pour autant qu'elle puisse les connaître<sup>230</sup>. En fait, le contribuable peut être lui-même en difficulté pour renverser la présomption de domiciliation fiscale en France car en cas d'échec devant le juge il aura lui même fourni des éléments qui étaient jusque là inconnus de l'Administration fiscale et qui risquent d'entraîner un alourdissement de son imposition ou de son risque fiscal. En se défendant le contribuable peut également risquer de perdre une domiciliation fiscale en France qui dans certaines hypothèses peut s'avérer pour lui plus favorable : par exemple l'intérêt d'être domicilié en France pour l'étranger en vue d'éviter l'application de l'article 164-C du CGI.

L'autre critère économique pris en considération pour apprécier si le domicile fiscal du contribuable est en France ou non, est celui du centre des intérêts économiques, qui est défini avec précision par l'administration comme << le lieu où les contribuables ont

---

<sup>228</sup> CAA Lyon, 2em ch. 25 février 1998, n° 94-21487, Arvanitakis : *Revue de Droit fiscal*, 1998, n° 48 comm. 1060 et *RJF* juillet 1998, n° 758.

<sup>229</sup> CAA Paris, 25 septembre 1990, n° 89-1330. Geallad : *Revue de droit fiscal*, 1991, n° 23-24, comm. 1189, obs. G. Tiwier et T. Lamulle, *RJF* janv. 1991, n°1.

<sup>230</sup> Doc. Adm. D 61 5B – 112 paragraphe 16, 1er sept. 1999.

*effectué leurs principaux investissements, où ils possèdent le siège de leurs affaires, d'où ils administrent leurs biens. Ce peut être également le lieu où les contribuables ont le centre de leurs activités professionnelles, ou d'où ils tirent la majeure partie de leurs revenus >><sup>231</sup>. Le juge apprécie l'ensemble de ces éléments qui lui sont fournis par l'instruction, il tient compte des éléments patrimoniaux de nature immobilière ou mobilière, des revenus tirés de la gestion du patrimoine ou d'une activité salariée ou non, il tient compte de tous les indices et de toutes les circonstances qui lui sont présentées et se prononce sur le fait que le centre des activités économiques de l'intéressé est localisé sur le territoire français ou non<sup>232</sup>. En cas de pluralité d'activités ou de sources de revenus, il convient de déterminer dans quel pays l'intéressé tire la majorité de ses revenus<sup>233</sup>, la jurisprudence judiciaire comme administrative prend en compte l'ensemble de la situation économique de l'intéressé, en termes de patrimoine et de revenus, tant patrimoniaux que professionnels<sup>234</sup>. La seule détention d'un patrimoine en France n'entraîne pas la qualification de résident fiscal. Pour déterminer si une personne dispose du centre de ses intérêts économiques en France, il convient de rechercher si son patrimoine possédé en France est productif de revenus et de comparer ceux-ci aux revenus perçus dans les autres pays avec lesquels elle présente des liens<sup>235</sup>. Si l'étranger non-résident ne répond à aucun de ces critères, à aucune de ces conditions de domiciliation fiscale en France, son obligation fiscale en France sera limitée (paragraphe 2).*

---

<sup>231</sup> Doc. Adm. D 61 5 B-112, paragraphe 17, 1er septembre 1999.

<sup>232</sup> CAA Bordeaux, 1ere chambre., 9/7/1991, n° 89-640 De Montal; *Revue droit fiscal*, 1992, n° 15 comm. 761.

<sup>233</sup> CE, arrêt du 27 janvier 1971, n° 74995 : ainsi un Français qui, pendant l'année d'imposition, a tiré la plus grande partie de ses revenus de l'exploitation de plusieurs fonds de commerce situés à l'étranger ne peut, quelle que soit l'importance des investissements qu'il a effectués en France au cours de ladite année, être regardé comme ayant le centre de ses intérêts économiques dans notre pays. V. concl. E. Glaser CE, 2 juillet 2007, Laier, *RJF* nov. 2007, n° 1292, concl. Glaser au BDCF 11/2007, n° 29. Voir également F.e PERROTIN. << Retour sur la notion de domicile fiscal >>, *Petites affiches*, 15 mars 2010, n° 52.

<sup>234</sup> << Fiscalité des personnes, Domiciliation fiscale : critère du centre des intérêts économiques >>, *Les nouvelles fiscales*, 2010, comm. 1043. V. Cass. Com., 30 mai 2000, no 1214 FS-P, Marchand; CE, 27 mars 2000 no 188273, Agopoff et Haninyan.

<sup>235</sup> O. ROUMELIAN. << Fiscalité Domicile fiscal des personnes physiques : précisions jurisprudentielles >>, *Gazette du Palais*, 30 septembre 2010, n° 273, p. 8. Voir également CE 27 janvier 2010 n° 294784, CAPORAL.

**PARAGRAPHE 2 : L'OBLIGATION FISCALE << LIMITÉE >> DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.**

Dès lors que le contribuable ne répond à aucune des conditions requises par l'article 4 B du CGI il est considéré comme domicilié fiscalement hors de France, c'est à dire à l'étranger, ce qui emporte plusieurs conséquences sur son régime fiscal. Les règles fiscales qui seront étudiées dans ce paragraphe sont applicables en l'absence de conventions fiscales internationales signées par la France avec d'autres pays du monde.

Le domicile fiscal est aujourd'hui le critère unique de rattachement territorial de l'essentiel des impôts des personnes physiques en droit interne français. Autrement dit, quasiment tous les impôts (hors taxes foncières, taxe d'habitation n'applique aucun critère lié à la domiciliation fiscale et à la nationalité des contribuables) des personnes physiques appliquent seulement et uniquement le critère de la domiciliation fiscale pour déterminer leur lieu d'imposition. Alors que les articles 2 et 3 de la loi n° 1234 du 29 décembre 1976 ont fait du domicile fiscal le critère d'application ratione personae de l'impôt sur le revenu et des droits de succession et de donation<sup>236</sup>, il a fallu attendre la création de la loi de finances de 1982 pour constater la vocation de la notion de domicile fiscal à constituer le critère unique de rattachement des personnes physiques au territoire fiscal français. L'étranger non-résident échappe à toute imposition qui requiert le critère de domiciliation fiscale en France, c'est à dire la Contribution sociale généralisée<sup>237</sup>, la contribution pour le remboursement de la dette sociale<sup>238</sup>, et le

---

<sup>236</sup> En ce qui concerne les droits de mutation à titre gratuit, la loi de finances pour 1999 a conduit (pour lutter contre l'évasion fiscale) à prendre en compte, en plus du domicile fiscal du défunt ou du donateur, dans certains cas, celui de l'héritier, du légataire et du donateur.

<sup>237</sup> Art. L 136-1 du Code de la sécurité sociale : << Il est institué une contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement à laquelle sont assujettis : 1° Les personnes physiques qui sont à la fois considérées comme domiciliées en France pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie ; 2° Les agents de l'Etat, des collectivités locales et de leurs établissements publics à caractère administratif qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission hors de France, dans la mesure où leur rémunération est imposable en France et où ils sont à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie >>.

<sup>238</sup> Art. 15 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale : << I.-Il est institué une contribution perçue à compter de 1996 et assise sur les revenus du patrimoine définis au I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale perçus par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts. Sont également soumis à cette contribution les revenus désignés au I bis de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale. [...] >>.

prélèvement social de 5,4 % assis sur les revenus du patrimoine et des produits de placement définit à l'article 1600-0 F du CGI. En plus d'être le critère unique de rattachement territorial de l'essentiel des impôts des personnes physiques, le domicile fiscal est le critère primaire de détermination de l'intensité de l'impôt en France; ce qui fait de la nationalité un critère éventuellement (si explicitement cité dans un article du CGI) complémentaire et exceptionnel. En effet, une fois le domicile fiscal du contribuable déterminé, le pays dans lequel celui-ci doit être imposé, il convient de rechercher si cette imposition est modulée en fonction de la nationalité du contribuable. Autrement dit, il existe un critère unique de rattachement de l'imposition en France : celui du domicile fiscal, mais plusieurs critères d'intensité de l'impôt : celui du domicile fiscal et celui de la nationalité. Il conviendra d'étudier brièvement l'obligation fiscale des étrangers domiciliés fiscalement en France (A) par contraste et comparaison à celle des étrangers non domiciliés fiscalement en France (B).

**A) L'obligation fiscale << illimitée >> des étrangers domiciliés fiscalement en France.**

Aux termes de l'article 4 du Code général des impôts, l'imposition des revenus des étrangers et des français domiciliés en France est gouverné par le principe du << revenu mondial >>, c'est à dire un impôt sans frontière géographique. En effet, son alinéa 2 énonce que <*les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus*>> qu'ils soient de source française ou étrangère. La tendance du droit fiscal français est donc à la << déterritorialisation >><sup>239</sup> : le domaine d'application de la loi fiscale française déborde sur les frontières terrestres du territoire politique français et a vocation à l'universalisme. Autrement dit, l'Etat est capable de taxer des richesses créées hors de son territoire politique, sur celui des autres Etats-Nations. L'impôt sur le revenu n'est pas la seule contribution fiscale qui ne comporte pas de frontières. Ainsi, par exemple, selon l'article 750 ter du CGI modifié par la loi n°2011-900 du 29 juillet 2011, sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit <*Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à*>

---

<sup>239</sup> V. J-M. PONTIER. << Territorialisation et déterritorialisation de l'action publique. >>, ADJA, 1997, p. 723.

*l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B >>. De même, aux termes de l'article 885 A du CGI, les personnes physiques domiciliés fiscalement en France qui possèdent des biens dont la valeur est supérieure à 1 300 000 euros sont assujettis à l'impôt sur la fortune, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France<sup>240</sup>. Il s'agit d'une obligation fiscale << illimitée >> qui ne tient compte ni des frontières terrestres<sup>241</sup> ni de la nationalité des contribuables. Le contribuable qui a son domicile fiscal peut ainsi être taxé par la France et par le pays dans lequel il a réalisé l'opération économique, il est taxé deux fois, << peu importe que les revenus de source étrangère aient déjà été imposés. Il n'est même pas possible d'imputer sur l'impôt dû en France l'impôt déjà payé à l'étranger >><sup>242</sup>, d'où l'importance des conventions fiscales internationales destinées supprimer ces phénomènes de double imposition. Les personnes physiques domiciliées fiscalement en France sont également soumises à une obligation fiscale illimitée s'agissant des prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social et contribution additionnelle)<sup>243</sup>.*

#### B) Le contenu de l'obligation fiscale << limitée >> des étrangers non-résidents en France.

Le principe du << revenu mondial >> s'oppose au principe de territorialité de l'impôt applicable aux étrangers non-résidents (sont aussi concernés les apatrides et les

<sup>240</sup> Selon l'article 885 A du CGI : << Sont soumises à l'impôt annuel de solidarité sur la fortune, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à 1 300 000 € : 1° Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France. Toutefois, les personnes physiques mentionnées au premier alinéa qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles ont leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France. Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redévable conserve son domicile fiscal en France, et ce jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France [...] >>. Voir aussi : F. PERROTIN. << Territorialité de l'ISF : les précisions de Bercy. >>, *Petites affiches*, 13 janvier 2012, n° 10, p. 3.

<sup>241</sup> *Memento pratique Francis Lefebvre. Fiscal. Editions Francis Lefebvre. 2013, p. 17*

<sup>242</sup> M. COZIAN, F. DEBOISSY. *Précis de fiscalité des entreprises*. Précis fiscal. 2012-2013. 36ème édition. LexisNexis, p. 266

<sup>243</sup> Une ordonnance du 2 mai 2001 exonère désormais de CSG et CRDS les revenus d'activité et de remplacement de source étrangère perçus par celles des personnes domiciliées fiscalement en France qui ne sont pas à la charge d'un régime obligatoire français d'assurance maladie (CSS, art. L. 136-1). Cette ordonnance a été prise dans le soucis de Toutefois rendre la législation française compatible sur ce point avec la réglementation communautaire de la sécurité sociale et les principes communautaires de libre circulation.

français) dans la mesure où leur imposition est strictement enfermé à l'intérieur des frontières géographiques du territoire politique français : la loi fiscale qui les régit expire aux frontières de l'Etat. Il s'agit d'une variante du principe féodal de la territorialité des lois<sup>244</sup>. De part son caractère territorial, l'impôt français soumet donc à ses prescriptions tous les étrangers non-résidents et tous leurs biens désignés comme imposables qui se trouvent inclus dans les frontières politiques de l'État. L'opération économique effectuée par l'étranger non-résident sur ce territoire à la fois fiscal et politique français peut être passive (comme la détention d'un bien immobilier lequel conduit à l'assujettissement aux taxes foncières) ou active (comme l'exercice d'une activité professionnelle en France). En fait, les étrangers non-résidents en France sont tenus à une obligation fiscale << limitée >> aux seuls revenus de sources françaises (impôt sur le revenu), ou aux seuls biens possédés en France (impôt sur la fortune), ou transmis (droits de succession et de donation sauf exception).

Concernant l'impôt sur le revenu en France<sup>245</sup>, les étrangers non-résidents sont tenus de payer cet impôt s'ils ont des revenus de source française ou disposent d'une habitation en France. En effet, aux termes de l'alinéa 2 de l'article 4 du Code général des impôts <*les personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de leurs seuls revenus de source française*> et ce, quelque soit leur nationalité. Les revenus à déclarer à l'administration fiscale sont énumérés limitativement à l'article 164 B du CGI<sup>246</sup>.

---

<sup>244</sup> J. BARTHELEMY. P. DUEZ. *Traité de droit constitutionnel*. Editions Panthéon Assas. Collection Les introuvables. 2006, p. 771.

<sup>245</sup> Art. 1<sup>er</sup> A CGI (L. n° 2005-1719 du 30 déc. 2005, art. 74-I) << Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 156 à 168 [...]>>.

<sup>246</sup> Art. 164 B CGI : << I. Sont considérés comme revenus de source française : a. Les revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles ; b. Les revenus de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France ; c. Les revenus d'exploitations sises en France ; d. Les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France ou d'opérations de caractère lucratif au sens de l'article 92 et réalisées en France ; e) Les profits tirés d'opérations définies à l'article 35, lorsqu'ils sont relatifs à des fonds de commerce exploités en France ainsi qu'à des immeubles situés en France, à des droits immobiliers s'y rapportant ou à des actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits ; e bis) Les plus-values mentionnées aux articles 150 U, 150 UB et 150 UC, lorsqu'elles sont relatives : 1° A des biens immobiliers situés en France ou à des droits relatifs à ces biens ; 2° A des parts de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies ou à des parts ou droits dans des organismes de droit étranger qui ont un objet équivalent et sont de forme similaire, dont l'actif est, à la date de la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens et droits mentionnés au 1° ; 3° A des droits

On distingue deux types de revenus de source française : les revenus afférents à des biens ou droits sis en France ou à une activité exercée en France et les revenus versés par un débiteur domicilié ou établi en France) et déterminés selon les règles habituelles de l'article 164 A du CGI<sup>247</sup>. Ainsi, les contribuables étrangers non-résidents peuvent imputer sur leurs revenus de source française leurs déficits de source française, mais ils ne peuvent déduire aucune charge du revenu global visée à l'article 156 du CGI. Ils ne peuvent pas non plus bénéficier de l'abattement en faveur des personnes âgées ou invalides de situation modeste<sup>248</sup>. L'impôt dû en France est calculé par référence au

---

sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter dont le siège social est situé en France et dont l'actif est principalement constitué directement ou indirectement de biens et droits mentionnés au 1° ; e ter) Les plus-values qui résultent de la cession : 1° D'actions de sociétés d'investissements immobiliers cotées mentionnées à l'article 208 C dont l'actif est, à la date de la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens et droits mentionnés au 1° du e bis ; 2° D'actions de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 dont l'actif est, à la date de la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens et droits mentionnés au 1° du e bis ; 3° De parts, d'actions ou d'autres droits dans des organismes, quelle qu'en soit la forme, présentant des caractéristiques similaires, ou soumis à une réglementation équivalente, à celles des sociétés mentionnées aux 1° ou 2°, dont le siège social est situé hors de France et dont l'actif est, à la date de la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens et droits mentionnés au 1° du e bis ; 4° De parts ou d'actions de sociétés, cotées sur un marché français ou étranger, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens et droits mentionnés au 1° du e bis. Si la société dont les parts ou actions sont cédées n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession ; 5° De parts, d'actions ou d'autres droits dans des organismes, quelle qu'en soit la forme, non cotés sur un marché français ou étranger, autres que ceux mentionnés au 3° du e bis, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens et droits mentionnés au 1° du e bis. Si l'organisme dont les parts, actions ou droits sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession ; f. Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A et résultant de la cession de droits sociaux, ainsi que ceux mentionnés au 6 du II du même article retirés du rachat par une société émettrice de ses propres titres, lorsque les droits détenus directement ou indirectement par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé dont les titres sont rachetés, sont émis par une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France ; f bis) Les distributions mentionnées au 7 du II de l'article 150-0 A afférentes à des éléments d'actif situés en France, à l'exception de celles effectuées par des entités constituées sur le fondement d'un droit étranger ; f ter) Les distributions mentionnées au 7 bis du même II prélevées sur des plus-values nettes de cession d'éléments d'actif situés en France, à l'exception des distributions de plus-values par des entités constituées sur le fondement d'un droit étranger ; g. Les sommes, y compris les salaires, payées à compter du 1er janvier 1990, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France. II. Sont également considérés comme revenus de source française lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France : a. Les pensions et rentes viagères ; b. Les produits définis à l'article 92 et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ceux perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales au sens des articles L623-1 à L623-35 du code de la propriété intellectuelle, ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ; c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France >>.

<sup>247</sup> Article 164 A CGI : << Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite >>.

<sup>248</sup> M. FOURRIQUES. << Le régime fiscal des non-résidents. >>, *Petites affiches*, 14 février 2008, n° 33, p. 7.

barème progressif avec application du quotient familial et ne peut être inférieur à 20 % du revenu net imposable ou à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer conformément à l'article 197 A du CGI<sup>249</sup>. En principe, la condition de domiciliation s'apprécie au 31 décembre de l'année d'imposition (CE, ass., 5 janvier 1962). Selon l'article 4 bis du CGI : << sont également possibles de l'impôt sur le revenu les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions >>.

L'étranger non-résident qui dispose sur le territoire français d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit (locataire, propriétaire, usufruitier...) est taxable de l'impôt sur le revenu selon le barème progressif prévu par l'article 197-1 du CGI tant bien même il ne disposerait d'aucun revenu de source française. En effet, aux termes de l'article 165 CGI : << Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties (selon le barème progressif prévu par l'article 197-1 du CGI) à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus de source française des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt >>. Il s'agit d'une base minimale alternative. L'impôt sur le revenu est établi par foyer fiscal (art. 6 du CGI)<sup>250</sup> composé principalement des époux et des enfants à charge (c'est à dire

<sup>249</sup> Article 197 A du CGI : << Les règles du 1 et du 2 du I de l'article 197 sont applicables pour le calcul de l'impôt sur le revenu dû par les personnes qui, n'ayant pas leur domicile fiscal en France : a. Perçoivent des revenus de source française ; l'impôt ne peut, en ce cas, être inférieur à 20 % du revenu net imposable ou à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer ; toutefois, lorsque le contribuable justifie que le taux de l'impôt français sur l'ensemble de ses revenus de source française ou étrangère serait inférieur à ces minima, ce taux est applicable à ses revenus de source française. b. (abrogé) >>.

<sup>250</sup> Art. 6 CGI : << 1. Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérés comme étant à sa charge au sens des articles 196 et 196 A bis. Les revenus perçus par les enfants réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents sont, sauf preuve contraire, réputés également partagés entre les parents. Sauf application des dispositions du 4 et du second alinéa du 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge mentionnés au premier alinéa ; cette imposition est établie au nom de l'époux, précédée de la mention " Monsieur ou Madame ". Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil font l'objet, pour les revenus visés au premier alinéa, d'une imposition commune. L'imposition est établie à leurs deux noms, séparés par le mot : " ou ". 2. Le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants, lorsque ceux-ci tirent un revenu de leur travail ou d'une fortune indépendante de la sienne. 3. Toute personne majeure âgée de moins de vingt et un ans,

des enfants mineurs et des enfants majeurs de moins de 21 ans, ou de moins de 25 ans s'ils justifient de la poursuite de leurs études), ce qui signifie que l'ensemble de leurs ressources font l'objet d'une seule et unique déclaration de revenus. Depuis 1983 le foyer fiscal peut être composé de personnes résidant fiscalement dans des Etats distincts. La résidence fiscale s'examine pour chaque membre du foyer fiscal de sorte qu'il peut y avoir aujourd'hui des foyers à résidences fiscales multiples alors qu'avant la loi de finances de cette même date, le mari (en tant que << chef de famille >> était imposable sur les revenus globaux du foyer fiscal, même si l'un des membres du foyer fiscal résidait hors de France, le foyer fiscal était fixé en France dès lors que le chef de famille y était résident)<sup>251</sup>. La loi de finance 1983 a supprimé le concept de chef de famille, la résidence fiscale est désormais d'appréciation individuelle<sup>252</sup>. Lorsque le foyer fiscal comporte plus d'une personne il convient donc dans un premier temps d'examiner séparément la situation de chacun de ses membres au regard des critères du domicile fiscal et, dans un second temps de globaliser d'une part les revenus mondiaux de ceux des membres du foyer domiciliés fiscalement en France et d'autre part les seuls revenus de source française de ceux qui ne le sont pas<sup>253</sup>. L'imposition séparée peut aussi être obtenue dans

---

ou de moins de vingt-cinq ans lorsqu'elle poursuit ses études, ou, quel que soit son âge, lorsqu'elle effectue son service militaire ou est atteinte d'une infirmité, peut opter, dans le délai de déclaration et sous réserve des dispositions du quatrième alinéa du 2° du II de l'article 156, entre : 1° L'imposition de ses revenus dans les conditions de droit commun ; 2° Le rattachement au foyer fiscal dont elle faisait partie avant sa majorité, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par cette personne ; le rattachement peut être demandé, au titre des années qui suivent celle au cours de laquelle elle atteint sa majorité, à l'un ou à l'autre des parents lorsque ceux-ci sont imposés séparément. Si la personne qui demande le rattachement est mariée, l'option entraîne le rattachement des revenus du ménage aux revenus de l'un ou des parents de l'un des conjoints. 3° Le rattachement au foyer fiscal qui l'a recueillie après qu'elle soit devenue orpheline de père et de mère, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par cette personne

<sup>251</sup> << Territorialité. Domicile fiscal. >>, *Revue de Droit fiscal* n° 48, 28 novembre 1984, comm. 2009.

<sup>252</sup> F. LE MENTEC. << Les foyers à résidences fiscales multiples. >>. *La Revue Fiscale Notariale* n° 10, Octobre 2013, étude 27. Le concept de chef de famille a été abrogé par la loi de finance 1983.

<sup>253</sup> Instr. 18 févr. 1985, n° 17 : *Revue Droit Fiscal* 1985, n° 11, instr. 8319 Doc. adm. DGI 5 B-1121, n° 2 à 4, 1er sept. 1999.

les hypothèses de difficultés matrimoniales<sup>254</sup>. En effet, en cas de séparation des époux les modalités d'imposition sont différentes<sup>255</sup>.

L'IR des étrangers non-résidents est en principe recouvré par voie de rôle nominatif dans les conditions de droit commun sauf exceptions tendant à garantir la perception effective de l'IR<sup>256</sup>. Les déclarations d'ensemble des revenus des étrangers non-résidents<sup>257</sup> doivent être déposées au centre des impôts des particuliers non résidents situé 10 rue du centre TSA 10010 à Noisy le Grand (93 465), ou au service des impôts de Menton pour les personnes physiques qui résident habituellement dans la Principauté de Monaco (qu'il soit ou non domicilié fiscalement en France).

Selon l'article 164 D du CGI : << *Les personnes physiques exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur domicile fiscal, ainsi que les personnes mentionnées au 2 de l'article 4 B, peuvent être invitées, par le service des impôts, à désigner dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de cette demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt >>. Cette désignation doit être faite dans les 90 jours de la réception de la demande sinon l'administration peut taxer d'office à l'IR le contribuable concerné<sup>258</sup>.*

---

<sup>254</sup> Al 4, art. 6 CGI : << 4. Les époux font l'objet d'impositions distinctes : a. Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ; b. Lorsque, étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; c. Lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts. >>.

<sup>255</sup> << Foyer fiscal : domiciliation fiscale à l'étranger et modalités d'imposition en cas de séparation des époux >>, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, 1049. : << Les époux séparés de biens doivent faire l'objet d'une imposition distincte dès lors qu'ils résident, de manière permanente, sous des toits séparés (CE, 12 mars 2010, n° 311121). >>.

<sup>256</sup> Voir notamment les dispositifs des articles 119 bis, 125 A, 182 A, 182 A bis, A82 B, 244 bis, 224 bis A, et 244 bis B du CGI.

<sup>257</sup> M. FOURRIQUES. << Le régime fiscal des non-résidents. >>, op. cit : << Pour les étrangers non-résidents qui disposent de revenus de sources française, les déclarations suivantes doivent être remplies : la déclaration no 2042, 2042 C (ou déclarations spéciales) comme s'ils étaient domiciliés en France (les revenus de source française et étrangère à prendre en compte pour le calcul du << taux moyen >> d'imposition doivent être indiqués sur la dernière page de la déclaration no 2042, paragraphe 8 ligne TM); une déclaration n° 2047 s'ils ont encaissé des revenus à l'étranger et pour ceux qui n'ont pas de revenus de source française mais qui disposent d'une ou plusieurs habitations en France il faut remplir une déclaration no 2042 pour l'identité et les charges de famille, une note manuscrite où sont mentionnées l'adresse et la valeur locative réelle des habitations situées en France et une déclaration no 2047 s'il a encaissé des revenus à l'étranger (revenus de source étrangère >> .

<sup>258</sup> M. FOURRIQUES. << Le régime fiscal des non-résidents. >>, op. cit.

Les articles 885 A et 750 ter du CGI régissant respectivement l'impôt sur la fortune (ISF) et puis les droits de mutation à titre gratuit (successions et donations) font aussi application du principe de territorialité de l'impôt pour les personnes non-domiciliées fiscalement en France en imposant uniquement les biens situés en France. L'imposition du patrimoine des étrangers non-résidents est aussi d'application territoriale<sup>259</sup>. En effet, selon le paragraphe 2 de l'article 885 A du CGI : << *Sont soumises à l'impôt annuel de solidarité sur la fortune, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à 1 300 000 € : Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France. Sauf dans les cas prévus aux a et b du 4 de l'article 6, les couples mariés font l'objet d'une imposition commune. Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil font l'objet d'une imposition commune. Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1er janvier de chaque année. Les biens professionnels définis aux articles 885 N à 885 R ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune >>. Et le paragraphe 2 de l'article 750 ter du CGI énonce que << *sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit les biens meubles et immeubles, que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, situés en France, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et valeurs mobilières françaises, lorsque le donneur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article précité [...] >>. La preuve du droit de propriété du de cuius résulte soit de présomptions légales, soit de l'application de règles de droit civil. S'agissant de l'ISF, on retrouve la règle de l'imposition commune par foyer fiscal définie plus strictement à l'alinéa 2 de l'article 885 A qui comprend les époux, les partenaires pacsés<sup>260</sup>, et les concubins en situation de concubinage notoire<sup>261</sup>. Le patrimoine des enfants mineurs doit être compris dans**

---

<sup>259</sup> G. TIXIER, C. MICHEL. La notion de domicile fiscal en matière de droit de succession. Recueil Dalloz, 1997 p. 75.

<sup>260</sup> Art. 885 A CGI : << 2° Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France. Sauf dans les cas prévus aux a et b du 4 de l'article 6 les couples mariés font l'objet d'une imposition commune. Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil font l'objet d'une imposition commune. Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1er janvier de chaque année. Les biens professionnels définis aux articles 885 N à 885 R ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune. >>.

<sup>261</sup> F. DOUET. *Précis de droit fiscal de la famille*. Précis fiscal, 13ème édition, LexisNexis, 2014, p. 526.

l'assiette de l'ISF de leurs parents seulement lorsque ceux-ci ont l'administration légale des biens de leurs enfants<sup>262</sup>.

## **CONCLUSION CHAPITRE 1.**

Pour imposer les étrangers non-résidents en France, le législateur français fait application de deux critères de rattachement à la vie économique et sociale de la Nation : le critère principal de territorialité et le critère complémentaire (ou exceptionnel) de nationalité. Le premier de ces critères constitue le socle de l'imposition des étrangers non-résidents, il est définie à l'article 4 B du CGI par la notion de domicile fiscal et par les conventions fiscales internationales par la notion de résidence fiscale; alors que le second critère n'est pas toujours employé par le législateur. Les termes "domicile fiscale" et "résidence fiscale" sont synonymes, même si sur le plan interne on préfère parler de domicile fiscal plutôt que de résidence fiscale.

Le domicile fiscal au sens national est une notion juridique qui émane directement de la souveraineté politique et fiscale de l'Etat français et qui permet de délimiter le territoire dans lequel l'obligation fiscale du contribuable étranger s'inscrit, il est l'expression de son pouvoir régional. Sous réserve de convention fiscale internationale, l'étranger qui ne satisfait à aucun des critères prévus par l'article 4 B du CGI est un contribuable non-résident et se voit en conséquence attribuer une obligation fiscale limitée aux opérations effectuées à l'intérieur du territoire politique français. Autrement dit, seuls les revenus, la fortune, les biens qui proviennent du territoire politique français sont imposables par l'administration fiscale française. Cette imposition est dite << limitée >> par contraste à l'obligation dite << illimitée >> des contribuables domiciliés en France imposables sur l'ensemble de leurs revenus, fortune, biens situés en France et/ou à l'étranger. Le principe de l'imposition territoriale des contribuables non domiciliés en

---

<sup>262</sup> Article 885 E CGI : << L'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A ainsi qu'à leurs enfants mineurs lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci. Dans le cas de concubinage notoire, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre concubins et aux enfants mineurs mentionnés au premier alinéa. >>

France s'oppose au principe de l'imposition mondiale des contribuables domiciliés fiscalement en France. Les critères internes du domicile fiscal sont alternatifs, il faut donc que l'étranger n'en satisfasse aucun pour qu'il soit qualifié de non-résident. Néanmoins, la notion française de domicile fiscale est fragile car tributaire de la société internationale. En effet, lorsqu'une convention fiscale internationale est signée entre la France et un autre pays, les critères internes de l'article 4 B du CGI s'effacent aux profits de ceux énoncés dans lesdites conventions, les obligations fiscales sont redéfinies et la souveraineté fiscale nationale affaiblie.

On a pu observer dans le cadre de ce premier chapitre que l'étranger non-résident devient un sujet du souverain national lorsqu'il effectue une opération économique imposable en France. Il est lié par la contrainte au droit français au sens où s'il ne se soumet pas aux règles de police et aux règles fiscales nationales il s'expose à des sanctions civiles pénales, administratives, ou financières. L'étranger qui paye des impôts pour la France est donc solidarisé avec la société française, sa contribution à la bonne santé économique de la France est une question de politique fiscale très sensible puisque l'économie du pays a besoin d'attirer les capitaux étrangers pour prospérer. Pour entraîner un agent économique sur le territoire national, il faut pouvoir lui offrir une bonne situation socio-économique, encore faut-il que l'Etat en question en ait les moyens. Quid de la nécessité d'établir une discrimination positive pour les agents économiques étrangers, ou pour le moins éviter de les surtaxer pour ne pas apparaître sur la liste rouge des Etats à fiscalité xénophobe ? La politique fiscale d'un Etat souverain est une matière complexe car la concurrence avec les autres pays du monde est rude, les agents économiques sont versatiles et mobiles, les éléments à prendre en compte par le législateur sont donc nombreux pour aboutir à une politique fiscale optimale c'est à dire bénéfique sur le plan économique. Un impôt (conçu comme objet de la compétitivité<sup>263</sup>) en faveur des étrangers non-résidents doit permettre de rendre la fiscalité française attractive et compétitive. Or, pour ne pas pénaliser excessivement la croissance, la fiscalité doit respecter trois principes : simplicité, stabilité et neutralité.

<sup>263</sup> E. OLIVA, "Compétitivité et impôt : ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !", *Pouvoirs, revue française d'études constitutionnelles et politiques*, n°151, 151 - Les impôts, p.99-115. URL : <http://www.revue-pouvoirs.fr/Competitivite-et-impot-ne-pas.html>.

C'est parce que l'appareil d'Etat est complexe que le système fiscal des étrangers non-résidents est en apparence également complexe si on s'attache à sa forme. Mais on s'aperçoit aussi que sur le fond, la complexité du système fiscal des étrangers non-résidents tient aussi du fait de la difficulté d'application des critères internes du domicile fiscal, d'où un contentieux large en la matière notamment destiné à préciser leurs portées. D'autant plus que la définition interne du domicile fiscal est susceptible d'être aménagée en présence d'une convention fiscale internationale (Chapitre 2).

## **CHAPITRE 2 : L'AMENAGEMENT DE LA DEFINITION NATIONALE DU DOMICILE FISCAL PAR LE DROIT INTERNATIONAL.**

Lorsqu'une convention fiscale bilatérale est applicable, la notion conventionnelle de résident<sup>264</sup> l'emporte sur celle de domicile fiscal en raison de la supériorité du droit international<sup>265</sup>. Le premier objectif de ces traités est de lutter contre les phénomènes de doubles impositions qui apparaissent lorsqu'un contribuable répond aux conditions de domiciliation fiscale de deux Etats à la fois. Concrètement, la convention fiscale internationale définit comment est déterminée la résidence fiscale, c'est-à-dire le lieu d'imposition, à l'aide de ses propres critères, de manière à ce que les contribuables concernés par la Convention ne puissent avoir qu'une seule résidence fiscale (on parlera d'Etat de résidence). La convention répartit ensuite les différents droits d'impositions entre l'Etat de source des richesses et l'Etat de résidence des contribuables concernés en veillant à ce qu'ils ne soient taxés qu'une seule fois (Section 1). La convention fiscale internationale met ainsi en place ses propres règles de territorialité de l'impôt au détriment donc de la souveraineté originelle des Etats qui se voient parfois retirer le droit de taxer les contribuables visés par ladite convention bilatérale (Section 2).

---

<sup>264</sup> Article 4 du Modèle de la Convention OCDE visant à lutter contre les doubles impositions internationales : << Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne 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 ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située. >>.

<sup>265</sup> M. PARQUET, *Introduction générale au droit*, 4ème édition, Bréal, Lexifac Droit, 2007, p. 76.

## **SECTION 1 : L'ETRANGER NON-RESIDENT, SUJET DU DROIT INTERNATIONAL.**

Afin d'éviter la double imposition des revenus ou du patrimoine, les Etats concluent souvent entre eux des traités afin de coordonner leur imposition respective. Ces conventions, si elles existent entre deux États déterminés, ne répondent pas à un modèle unique mais largement influencé par le droit mou de l'Organisation de coopération et de développement économique (paragraphe 1). Si une convention fiscale existe, elle primera sur le droit interne des pays concernés (Paragraphe 2).

### **PARAGRAPHE 1 : L'OBJET DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES.**

#### **A) L'objectif principal des conventions fiscales bilatérales : la prévention des phénomènes économiques et souverains de double impositions.**

Le traité est l'acte juridique créateur de normes internationales, dont l'élément formateur caractéristique est le concours des manifestations de volonté expresses des autorités compétentes de deux ou plusieurs Etats (*ou autres entités dotées de la personnalité du droit international*). Le mot << traité >> est un terme générique qui recouvre des actes désignés par la pratique internationale, par des expressions variées telles que : convention, pacte, acte, statut, accord, arrangement, protocole, *modus vivendi*, concordat, etc... Le terme << convention >> est employé comme son exact synonyme, en ce sens large. Il convient toutefois de signaler que la qualification de << traité >> est parfois réservée aux conventions conclues selon une forme particulièrement solennelle – comportant une ratification, postérieure à la signature, par les autorités compétentes de chaque Etat partie – par opposition aux accords en forme simplifiée. Deux classifications des traités ont été proposées par la doctrine : les traités bilatéraux et les traités multilatéraux. L'intérêt de cette classification, purement formelle, vient de ce que des formes spéciales ont été peu à peu instituées pour la conclusion (mode de rédaction).

Les relations internationales désignent les rapports réciproques entre deux systèmes de normes<sup>266</sup>, celui des Etats (sociétés nationales) et celui de la société internationale (le droit international et communautaire). Le principal instrument utilisé pour régir les

<sup>266</sup> P. DUBOUCHET. *Pour une sémiotique du droit international*. Essai sur le fondement du droit. L'Harmattan, ouverture philosophique, 2007, p. 101.

différents rapports que peuvent entretenir ces deux entités juridiques est contractuel, les Etats du monde signent entre eux des traités destinés à remplir diverses fonctions<sup>267</sup>; par exemple, le traité sur le fonctionnement de l'UE (1957) et le traité sur l'Union européenne (1992) fondent l'Union européenne. Mais les traités internationaux peuvent aussi avoir des objets plus limités comme c'est le cas pour ceux que nous nous proposons d'étudier ici. En effet, les conventions fiscales internationales ont un double objet : elles sont principalement destinées à éliminer les doubles impositions<sup>268</sup>, et peuvent aussi parfois comporter des clauses d'élimination des discriminations fiscales établies par les législations des Etats parties aux traités<sup>269</sup> (lesquelles interdisent à chaque Etat signataire d'accorder un traitement fiscal moins favorable aux nationaux de l'autre Etat qu'à ses propres nationaux). Ces conventions ne concernent que certains impôts limitativement énumérés dans leur corpus juridique (impôt sur le revenu, impôt sur la fortune, droits de mutation à titre gratuit), et ne règlent que les problèmes de double impositions de niveau international. Gaston Jèze avait jadis identifié trois formes de doubles impositions dont deux d'ordre interne<sup>270</sup> qui consistent en une double imposition par une même autorité publique nationale (étant ici visé par exemple la double imposition sur les revenus, par l'IR et par la CSG) et en une double imposition par deux autorités publiques distinctes (Etat et collectivités territoriales dans le cadre d'un système unitaire, Etat fédéral et Etats fédérés dans le cadre d'une organisation fédérale). Hormis quelques conventions

---

<sup>267</sup> L-A. ALEDO. *Le droit international public Connaissance du droit*. 2eme édition. Dalloz, 2009, p. 79 : << Le traité constitue un accord entre sujets du droit international destiné à produire des effets de droit dans l'ordre juridique international. Le traité est en premier lieu un accord. >>.

<sup>268</sup> Il s'agit de leur objet principal, c'est ainsi qu'elles sont souvent qualifiées de << conventions de double impositions >> et que cet objectif apparaît directement dans les titres desdites conventions : voir par exemple le titre de la convention fiscale franco-canadienne signée à Paris le 2 mai 1975 : << Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Canada tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune >>; ou encore la Convention fiscale franco-espagnole signée à Madrid le 10 octobre 1995 : << Convention entre la République française et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune >>. Voir Annabelle PANDO, Petites affiches, 3 novembre 2011, n° 219, p3, divers : la France se dote d'une convention fiscale avec Hong Kong : sur la convention fiscale signée entre la France et Hong-Kong en octobre 2010 visant à lutter contre la double imposition mais surtout la non-imposition des bénéfices et mettant en place l'échange de renseignements sur demande entre les deux autorités. V. aussi V. LEGRAND, << La nouvelle Convention fiscale franco-suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions. >>, Petites affiches, 27 août 2013 n° 171, p. 5.

<sup>269</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE. *Droit fiscal*. Licence Droit. 2011, p. 99.

<sup>270</sup> S. RAIMBAULT DE FONTAINE (dir.). *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*. L'Harmattan Finances Publiques. 2007, p. 32 et s.

passées dans un cadre multilatéral (exemple : Union européenne, ONU) les conventions tendant à éviter les doubles impositions sont toutes bilatérales, compte tenu du caractère extrêmement délicat de leur champ d'intervention : << chaque législation fiscale nationale est originale et les Etats préfèrent négocier en tête à tête afin de mieux mesurer l'impact des abandons de souveraineté fiscale qu'ils consentent dans le cadre de ces conventions >><sup>271</sup>. Au niveau mondial on dénombre plus de 3 000 conventions fiscales bilatérales dont 140 qui unissent la France à ses partenaires<sup>272</sup>. Il s'agit d'un mécanisme de protection international des contribuables et des échanges internationaux<sup>273</sup>. L'élimination des doubles impositions et des discriminations fiscales ne sont pas les seuls objectifs que peuvent poursuivre les conventions fiscales internationales : elles peuvent aussi organiser la coopération des administrations fiscales nationales, elles peuvent prévoir des mesures d'assistance entre ces administrations, qu'il s'agisse d'échanges de renseignements ou d'assistance au recouvrement pour prévenir l'évasion et la fraude fiscale. Aujourd'hui, l'immense majorité des conventions fiscales des Etats du monde reproduit un modèle proposé par l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE)<sup>274</sup> qui retient la notion de << résident >> plutôt que de << domicilié fiscal >>. Le premier projet important de convention de double imposition concernant le

---

<sup>271</sup> J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOUS. *Droit fiscal général*. M1 Cours, 9eme édition, Dalloz, 2013, p. 27.

<sup>272</sup> Ibid.

<sup>273</sup> Les clauses juridiques d'élimination des doubles impositions ne sont pas spécifiques aux conventions fiscales internationales proprement dites. Certains accords qui ne sont pas à proprement dit des conventions d'élimination des doubles impositions et comportent également des clauses permettant cette élimination : voir par exemple les accords relatifs aux transports internationaux qui déterminent le régime fiscal et douanier des matériels de transports, des carburants et de l'avitaillage, la perception des droits et taxes sur les transports; les accords relatifs aux travailleurs frontaliers; les accords de coopération culturelle, scientifique et technique qui contiennent des clauses relatives aux conditions d'imposition ou d'exonération perçues par les enseignants, coopérants et experts; la Convention de Vienne sur les relations consulaires du 24 avril 1963 qui fixent le régime fiscal applicable aux missions diplomatiques et consulaires et aux personnels de ces missions et qui accordent des immunités fiscales; et la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961.

<sup>274</sup> L'OCDE qui siège à Paris est une organisation intergouvernementale qui réunit plus d'une trentaine de pays démocratiques : toute l'Europe occidentale et l'Amérique du nord, plus le Japon, l'Australie, la Nouvelle-Zélande, la Corée et, depuis 1995 et 1996, certains pays d'Europe centrale (République tchèque, Hongrie, Pologne) et, depuis 2010 le Chili, la Slovénie, Israël, et l'Estonie. Elle a pour objectif d'aider et de promouvoir l'économie des gouvernements nationaux en publiant régulièrement, sous forme de rapports, des recommandations sur la réglementation des échanges commerciaux internationaux, mais aussi sur les politiques économiques (fiscalité, investissements...), et la gouvernance (lutte contre la corruption, développement durable...) destinés à influencer la prise de décisions des Etats membres. C'est une << plate-forme mondiale de dialogue et de débat sur les questions de politique économique >>. Elle n'a donc a priori aucun rôle normatif et a été créée en 1961 succédant à l'Organisation européenne de coopération économique (OECE), fondée en 1948 pour gérer l'aide américaine d'après-guerre (plan Marshall).

revenu et la fortune avait été publié en 1961 par l'Organisation de coopération et de développement économique, suivie par la publication en 1966 d'un projet de convention tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur les successions<sup>275</sup>. Depuis lors, le comité fiscal de l'OECE devenu comité des affaires fiscales de l'OCDE en 1971 se réunit périodiquement pour réviser ses modèles de conventions afin de les adapter aux nouvelles tendances de la fiscalité internationale. Il en va ainsi de l'efficacité et de la cohérence du système conventionnel mondial qui doit reposer sur des principes communs à l'ensemble des Etats du monde. Pour aider les parties signataires en cas de difficulté d'interprétation, l'OCDE publie même des << commentaires >> de ses propres modèles de conventions, c'est dire l'importance qui est accordé à ce type d'instrument juridique et la volonté de l'OCDE de fédérer les Etats du monde autours de principes communs pour devenir un << secrétariat de la mondialisation >> au service du rapprochement entre les économies développées et les économies émergentes comme le précise un article daté de 2010 du site internet *France Diplomatie*<sup>276</sup>.

**B) Le fonctionnement des dispositifs conventionnels de lutte contre les doubles impositions.**

Il y a double imposition au niveau international lorsque deux Etats différents taxent une même matière imposable<sup>277</sup>. Par exemple, l'Etat français taxe un contribuable sur ses revenus réalisés à l'étranger lorsqu'il est domicilié en France en vertu de l'article 4 A du CGI, ce-même contribuable peut être qualifié de résident fiscal par l'Etat étranger et être imposé sur les revenus qu'il aura réalisé à l'intérieur de celui-ci, il sera donc imposé deux fois sur le même revenu (dans l'Etat de source du revenu c'est à dire l'Etat étranger et dans l'Etat français où il possède son domicile fiscal original). Cet exercice simultané de leurs législations fiscale par plusieurs Etats nuit aux échanges commerciaux et à la

---

<sup>275</sup> Le modèle conventionnel de l'O.N.U avait quant à lui, été adopté le 21 décembre 1979, à Genève, résulte de onze ans de travaux.

<sup>276</sup><http://www.diplomatie.gouv.fr/fr/politique-etrangere-de-la-france/diplomatie-economique-et-commerce-exterieur/penser-sur-le-cadre-de-regulation-europeen-et-international-dans-le-sens-de-nos/faire-de-la-regulation-internationale-un-atout-pour-l-economie-francaise/article/la-france-a-l-ocde>.

<sup>277</sup> Bruno GOUTHIÈRE. *Les impôts dans les affaires internationales*. 10e édition. Editions Francis Lefebvre, 2014, p. 188-189.

mobilité des agents économiques et favorise l'évasion et la fraude fiscale car la surtaxation incite les agents économiques à développer des mécanismes de résistances et donc de soustraction à l'impôt<sup>278</sup>. Les conventions fiscales internationales jouent ainsi un rôle économique majeur dans l'économie du 21ème siècle en tendant à éliminer les barrières anti-commerciales et à favoriser le flux des investissements internationaux<sup>279</sup>. Si ces phénomènes de doubles impositions soulèvent naturellement les protestations des contribuables, il ne sont pourtant condamnés dans aucune disposition du droit fiscal , ni dans l'ordre international ni dans l'ordre interne, chaque Etat restant maître de sa fiscalité dans la seule limite de sa souveraineté.

Pour parvenir à son objectif et éliminer les phénomènes de double imposition, les conventions fiscales internationales déterminent un lieu unique de résidence fiscale d'un contribuable et annihile par conséquent le second lieu de résidence fiscale au détriment de l'autre Etat. Elles répartissent le pouvoir d'imposer en indiquant pour chaque richesse quel Etat dispose du droit de les imposer et quel Etat doit au contraire renoncer à l'imposition (Etat de résidence du contribuable ou Etat de source de ses richesses). Pour ce faire, les conventions ont recours à des critères (foyer, lieu de séjour principal, centre des intérêts vitaux, nationalité) qui se substituent si nécessaire aux critères et notions prévus par les lois nationales. Autrement dit, les conventions fiscales internationales bilatérale fixent leurs propres critères de définition du domicile fiscal aux fins d'attribuer à un seul des deux pays signataires du traité, le domicile fiscal des personnes visés précisément et limitativement par les dispositions du traités (la convention fiscale internationale s'applique dans la limite des impôts et des personnes visés par ses dispositions)<sup>280</sup>. Elles redéfinissent l'étendue de l'obligation fiscale des contribuables visés par ses dispositions, ce qui permet à terme d'éviter les phénomènes de double imposition qui apparaissent lorsqu'il y a superposition de deux souverainetés qui revendiquent ensemble le droit de taxer le même revenu ou le même bien du

---

<sup>278</sup> R. COIN. << Droit communautaire : l'élimination des doubles impositions en Europe. >>, *Petites affiches*, 5 septembre 1994, n° 106.

<sup>279</sup> Zvi Daniel Altman. Dispute Resolution Under Tax Treaties. 1er mai 2006. Doctoral series. Academic council, p. 2.

<sup>280</sup> B. GOUTHIERE. *Les impôts dans les affaires internationales*, op.cit, p. 574-580.

contribuable concerné. Cette situation arrive lorsque ledit contribuable répond aux conditions de domiciliation fiscale des deux Etats qui revendiquent l'application de leur souveraineté fiscale. Il s'agit de faire renoncer un pays à ses droits d'impositions qui lui sont acquis en droit interne par l'instrument contractuel consensuel.

Deux procédés techniques sont utilisés par les traités pour mettre en oeuvre la répartition du pouvoir d'imposer : la méthode de l'exemption des revenus de source extérieur (l'Etat de résidence n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables dans l'Etat de la source)<sup>281</sup>, et la méthode de l'imputation (L'Etat de la résidence calcule l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, en y incluant ceux provenant de l'Etat de la source, à l'exclusion cependant des revenus qui ne sont imposables que dans cet Etat de la source; puis il soustrait de l'impôt qui lui est dû celui qui est payé dans l'Etat de la source)<sup>282</sup>. Alors que le modèle de l'ONU conserve généralement une plus grande part des recettes fiscales pour l' << État source >>, le pays où l'investissement ou

---

<sup>281</sup> Article 23 A Méthode d'exemption, du modèle de Convention fiscale de l'OCDE visant à éliminer les doubles impositions internationales : 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3. 2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État. 3. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés. 4. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.

<sup>282</sup> Article 23 B Méthode d'imputation, du modèle de Convention fiscale de l'OCDE visant à éliminer les doubles impositions internationales : 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde : a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État ; b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État. Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État. 2. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

toute autre activité a lieu, le modèle de l'OCDE conserve une grande part à l' << État de résidence >><sup>283</sup>.

## PARAGRAPHE 2 : LA PORTEE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES DANS LE DROIT FRANCAIS.

La mise en oeuvre des conventions fiscales internationales obéit à deux principes fondamentaux : elles sont traitées par le principe de supériorité en vertu de l'article 55 C de la Constitution du 4 octobre 1958 (A), et par le principe de subsidiarité comme << subsidiaires >> vis à vis du droit national en raison de leur objet particulier qui en fait un droit spécifique au regard du droit international classique (B). Les relations du droit interne et des conventions fiscales internationales sont ambiguës car en principe, une primauté est accordée au droit conventionnel sur le droit interne, mais cette primauté est elle-même asservie à un principe de subsidiarité de la convention bilatérale<sup>284</sup>.

### A) Le principe de supériorité des conventions fiscales internationales sur l'ordre juridique national français.

Lorsque le domicile fiscal du contribuable est localisé dans deux États (du fait de leurs législations nationales), il est nécessaire de faire application de la convention internationale s'il en existe une pour lui attribuer une résidence fiscale unique et supprimer la double imposition. Il y a alors redéfinition de la résidence fiscale du contribuable intéressé par le droit supranational car cette convention s'impose à la loi nationale des Etats contractants. Effectivement, lorsqu'une personne est considérée comme résidente d'un Etat contractant par l'effet d'une convention bilatérale, elle ne peut pas être regardée comme fiscalement domiciliée dans l'autre Etat, même si elle répond à l'un des critères de détermination du domicile fiscal de cet autre Etat au regard de sa législation interne. La notion conventionnelle de résident l'emporte sur celle de domicile fiscal : c'est l'application du principe de supériorité des conventions fiscales internationales et plus généralement du droit international dans son ensemble prévue

<sup>283</sup> Par exemple, article 18 du modèle OCDE : << Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État. >>.

<sup>284</sup> << Domicile et résidence fiscale font-ils bon ménage ? >>, *Revue Droit et patrimoine* 2008, p.175. Pratique, fiscalité.

par l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958<sup>285</sup>, dont il ressort que : << les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de leur application par l'autre partie >> et de l'article 54 du même texte qui prévoit que l'on doit, avant d'autoriser la ratification d'un traité qui serait contraire à la Constitution, de modifier d'abord la Constitution<sup>286</sup>. Le juge fiscal accepte d'interpréter les conventions fiscales internationales<sup>287</sup>, etace de contrôler la régularité de leur procédure de ratification<sup>288</sup>. Peu importe qu'une convention fiscale internationale soit antérieure ou postérieure aux normes internes<sup>289</sup> et s'agissant d'une éventuelle incompatibilité entre un traité international bilatéral et le droit de l'UE, la Cour de justice des Communautés Européenne fait prévaloir la primauté du droit de l'Union (CJCE, 12 mai 2998, C- 336/96, Gilly, RJF 7/98, n° 890)<sup>290</sup>.

La supériorité des conventions fiscales internationales sur les lois nationales est également affirmée par l'article 3-III de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 codifié sous les articles 4 bis, 165 bis et 209-I du code général des impôts, qui dispose que : << Nonobstant toute disposition contraire du CGI, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu, tous les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale >>.

Bien qu'elles s'imposent à la loi en vertu de l'article 55 C de la Constitution, les conventions fiscales internationales, au regard de leur objet particulier, ne peuvent cependant rendre la loi nationale inapplicable que dans certains cas (B).

<sup>285</sup> D. ALLAD, *Manuel de droit public international*. Manuels, PUF. 2014, p. 194-195.

<sup>286</sup> Article 54 de la Constitution du 4 octobre 1958 : << Si le Conseil constitutionnel, saisi par le Président de la République, par le Premier ministre, par le président de l'une ou l'autre assemblée ou par soixante députés ou soixante sénateurs, a déclaré qu'un engagement international comporte une clause contraire à la Constitution, l'autorisation de ratifier ou d'approuver l'engagement international en cause ne peut intervenir qu'après révision de la Constitution >>.

<sup>287</sup> CE, Ass., 29 juin 1990, n° 78.519, GISTI, Rec. p. 171, concl. R. Abraham.

<sup>288</sup> CE, Ass., 18 déc. 1998, n° 181.249, SARL du parc d'activités de Blotzheim et SCI Haselaecker, Rec. p. 483, conc. G. Bachelier.

<sup>289</sup> C. Cass., Ch. Mixte, 24 mai 1975, Administration des douanes c/ Sté Cafés J. Vabre et autres : Bull. Civ. ch. Mixte, n° 4, concl. Touffait. - Comp. Ce, Ass., 20 octobre 1989, Nicolo : Rec. p. 192

<sup>290</sup> Le Conseil d'Etat a pu constater à l'occasion d'un arrêt du 27 juillet 2002 (n° 337.656, M. Regazzacci, Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. Aladjidi, note F. Le Mentec) la compatibilité de la convention fiscale franco-britannique avec le principe communautaire de la liberté de circulation de capitaux.

B) Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales.

Malgré leur supériorité par rapport à la loi, les conventions fiscales internationales ne bénéficient pourtant en France que d'une application subsidiaire par rapport à celle-ci<sup>291</sup>. La subsidiarité se décline en plusieurs idées : le juge doit d'abord vérifier si le redevable est imposable en France et dans un autre pays en regardant la loi interne, puis s'il y a une incompatibilité entre l'acte d'imposition et la convention fiscale, le juge doit prioritairement examiner la loi<sup>292</sup>. Priorité étant donnée à la loi, les Conventions fiscales internationales ne doivent être prises en considération pour la détermination du domicile fiscal et la suppression des doubles impositions qu'en cas d'existence d'un conflit d'imposition entre deux Etats; si le redevable n'apporte pas la preuve de sa qualité de double résident seuls les critères internes prévus à l'article 4 B du CGI doivent être examinés (Cass. Com., 11 janvier 2000, n° 97-16.257, Ginez)<sup>293</sup>. Autrement dit, si l'application du droit interne français permet déjà d'atteindre la suppression de la double imposition, il n'y a pas lieu de recourir à la convention pour déterminer une résidence fiscale unique et éliminer ces phénomènes, c'est logique compte tenu de l'objet limité de la convention fiscale qui tend exclusivement à supprimer les doubles impositions.

Le Conseil d'Etat vérifie que l'acte d'imposition contesté a été établi en respectant fidèlement la loi, et ce n'est que si la contestation du contribuable n'est pas satisfaite (donc en cas de réponse positive) que, le juge pourra ensuite être conduit à vérifier que la loi ne viole pas la convention<sup>294</sup>. Autrement dit, le CE refuse d'apprécier directement l'éventuelle contrariété d'un acte d'imposition à une convention internationale<sup>295</sup>. La subsidiarité des conventions fiscales internationales repose sur une jurisprudence ancienne et constante : CE, mars 1993, n° 85894, RJF 5/93, n° 612, av. Concl. J. Arrighi de

<sup>291</sup> M. FOURRIQUES. << Domicile et résidence fiscale font-ils bon ménage ? >>, *Petites affiches*, 03 janvier 2013, n°3.

<sup>292</sup> A. REVEL. << Traité fiscaux bilatéraux : un contrôle de conventionnalité assez peu conventionnel (CE, 8e et 3e ss-sect., 12 juill. 2013 ; 2 arrêts). >>, *Petites affiches*, 12 décembre 2013 n° 248, p. 5.

<sup>293</sup> Les nouvelles fiscales, Lamy fiscal 2001, n° 1741, n° 5845. Actualité; Enregistrement, impôt sur la fortune : Critères de détermination du domicile fiscal du contribuable.

<sup>294</sup> A. CLOUTE. *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*. Université Paris I - Panthéon Sorbonne. Juin 2011. Mémoire de droit, p. 42-44.

<sup>295</sup> F. PERROTIN. << Conventions fiscales internationales et principe de subsidiarité. >>, *Petites affiches*, 12 mai 2014, n° 94, p. 4.

Casanova; CE, Ass., 28 juin 2002, Sté Schneider Electric, n° 232.276, RJF 10/02, n° 1080, chr. L. Olléon; CE, 10ème et 9ème sous-sections réunie, 11 avril 2008, n° 285583<sup>296</sup>, et encore plus récemment : CE 9° et 10° s, 12 mars 2014, n° 362 528, publié au recueil Lebon<sup>297</sup>. Il faut donc, avant de rechercher l'application éventuelle des critères conventionnels de résidence fiscale, étudier si le contribuable répond aux critères de résidence d'ordre interne. Le CE estime en effet, que de par son objet spécifique, c'est à dire celui d'éviter la double imposition, une convention fiscale internationale << ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et ne peut que conduire à écarter sur tel ou tel point la loi fiscale nationale >><sup>298</sup>. Ce principe n'est en réalité pas d'un grand intérêt sur le terrain pratique car le contribuable obtiendra satisfaction dans tous les cas si l'acte d'imposition qu'il conteste viole cette convention.

## **SECTION 2 : CONTENU ET IMPACT DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES.**

Pour déterminer le lieu unique d'imposition des contribuables qu'elles visent dans leurs dispositions, les conventions fiscales internationales ont recours à des critères qui présentent certaines similitudes avec ceux du droit interne français présents à l'article 4 B du CGI (Paragraphe 1). En outre, on s'aperçoit que le modèle de Convention des Nations Unies et en particulier le modèle de Convention OCDE destinées à éliminer les phénomènes de doubles impositions ont exercé une profonde influence sur la pratique

---

<sup>296</sup> Recueil Lebon – Recueil des décisions du Conseil d'Etat 2008 : le principe de subsidiarité et la détermination de la résidence fiscale dans la convention franco-belge du 10 mars 1964.

<sup>297</sup> T. MASSART. << Principe de subsidiarité : une évolution sans retenue (à la source) – A propos de l'arrêt "Céline" du 12 mars 2014. >>, *Lexbase revues Hebdo*, édition fiscale n°570 du 15 mai 2014.

<sup>298</sup> Le considérant du Conseil d'Etat est le suivant dans les trois décisions susvisées : << Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition; par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification; il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer – en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de al loi, d'office – si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale >>.

des traités internationaux au point de se demander si l'OCDE ne devient pas une institution normative au détriment de la souveraineté fiscale des Etats (paragraphe 2).

#### **PARAGRAPHE 1 : LES CRITERES INTERNATIONAUX DE LA RESIDENCE FISCALE.**

Les conventions fiscales internationales bilatérales déterminent les critères permettant de caractériser la résidence fiscale des contribuables. Chaque convention fiscale bilatérale contient ses propres critères et règles de détermination de la résidence fiscale, notamment l'ordre dans lequel ces critères priment ou sont subsidiaires. Néanmoins, la majorité d'entre elles étant rédigées en suivant le modèle OCDE de conventions fiscales internationales, les critères internationaux de résidence fiscale sont sensiblement les mêmes d'une convention à l'autre.<sup>299</sup> C'est l'article 4 de la convention modèle OCDE qui définit la notion de résident et permet de résoudre les cas de double résidence à l'aide de ses propres critères. Ces derniers seront ensuite, sous certaines conditions, appliqués par le juge français en lieu et place des critères d'ordre interne. Les conventions fiscales internationales bilatérales prévoient en général plusieurs critères qui permettent de déterminer la domiciliation du contribuable tels que : la disposition d'un foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux (c'est-à-dire l'État dans lequel le contribuable a ses liens personnels et économiques les plus étroits), le lieu de séjour habituel, et la nationalité<sup>300</sup>. On remarque que, si en droit interne français le critère de la nationalité n'existe pas pour déterminer la localisation de l'obligation fiscale ou résidence fiscale d'un contribuable (mais son intensité) il existe en revanche dans le droit

---

<sup>299</sup> Dictionnaires pratiques RF. 2014. 29eme édition. Fiscal. Groupe Revue Fiduciaire, p. 1062.

<sup>300</sup> Article 4 de la Convention modèle OCDE concernant le revenu et la fortune au 22 juillet 2010 et article 4 modèle OCDE de Convention fiscale concernant les successions et les donations de 1982 : Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante : *a)* cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; *b)* si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ; *c)* si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ; *d)* si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

conventionnel. Si la convention fiscale française reprend le modèle OCDE, les critères de résidence fiscale ne sont pas alternatifs et doivent être examinés dans l'ordre ainsi que l'a jugé le Conseil d'Etat dans un arrêt du 29 octobre 2012<sup>301</sup>, c'est à dire que la Convention fiscale fait d'abord prévaloir l'Etat dans lequel la personne a un foyer d'habitation permanent, puis si le contribuable possède un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, la convention fiscale fait prévaloir l'Etat avec lequel les liens personnels et économiques sont les plus étroits (c'est le critère de la localisation du centre des intérêts vitaux), ensuite, si l'Etat où se trouve le centre des intérêts vitaux ne peut être déterminé ou bien si la personne ne dispose d'un foyer permanent dans aucun des deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle. Enfin, si les critères énumérés précédemment ne sont pas suffisants pour déterminer dans quel Etat une personne est fiscalement résidente, il faut faire référence en dernier lieu au critère de la nationalité (la personne sera considérée comme un résident de l'Etat dont elle a la nationalité). Si au terme de la convention, le contribuable possède la nationalité des deux États, il peut être prévu que les autorités compétentes tranchent la question d'un commun accord, selon la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de Convention fiscale OCDE<sup>302</sup>.

Le foyer d'habitation permanent est caractérisé principalement par la notion de permanence, le CE juge dans un arrêt du 17 décembre 2010 qu'il s'agit de << toute résidence dont une personne dispose de manière durable >><sup>303</sup>. Selon les commentaires de l'OCDE sur son propre modèle de convention fiscale destinés à orienter les juges nationaux, c'est en effet cette notion de permanence qui est essentielle, l'OCDE considérant que << la résidence de la personne physique se trouve là où celle-ci a la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation, à condition que ce dernier soit permanent, c'est à dire que la personne l'ait aménagé et réservé à son usage d'une

---

<sup>301</sup> CE, 29 octobre 2012, n° 346641, 8e et 3 e s.-s. Kessler (*RJF* 1/13 n° 83).

<sup>302</sup> Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète du 22 juillet 2010, Volume I et II, OCDE, Commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur les articles du Modèle de Convention fiscale, commentaires sur l'article 4, paragraphe 2, C(4)-8, n° 20.

<sup>303</sup> Arrêt du CE, 17 décembre 2010, n° 316144, 3e et 8e s.-s, Venekas et Mme Giannarelli épouse Venekas : *RJF* 3/11 n° 268 : << toute résidence dont une personne dispose de manière durable est un foyer d'habitation permanent >>

manière durable, par opposition au fait du séjour à un certain endroit dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être limité à une courte durée >><sup>304</sup>. Mais cette condition de durabilité n'est pas clairement définie car aucune durée exacte n'est précisée par les textes, d'où les difficultés d'application du critère et la nécessité d'émettre des hypothèses sur sa portée exacte<sup>305</sup>. Sur la notion d'habitation, et toujours selon les commentaires de l'OCDE, << toute forme d'habitation peut être prise en considération >> (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée).

Pour déterminer l'Etat dans lequel se trouve le << centre des intérêts vitaux du contribuable >>, il faut prendre en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres, le siège de ses affaires, le lieu d'où il administre ses biens, ect >>. Si l'ensemble de ces circonstances doivent être examiné, ce sont les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé qui doivent spécialement retenir l'attention des autorités nationales<sup>306</sup>. C'est un critère qui se révèle être en pratique très imprécis et largement subjectif, difficile à appliquer en présence d'un critère patrimonial favorable à un Etat, d'un critère professionnel favorable à un autre Etat et de liens personnels et familiaux éparpillés (CE, 26 janvier 1990 Renck, n° 41180)<sup>307</sup>, c'est la raison pour laquelle il arrive régulièrement

---

<sup>304</sup> Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète du 22 juillet 2010, Volume I et II, OCDE, Commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur les articles du Modèle de Convention fiscale, commentaires sur l'article 4, paragraphe 2, C(4)-6, n° 12 et n°13 : << l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyages d'études, stage dans une école, etc >>.

<sup>305</sup> Un contribuable était propriétaire d'un appartement en France où deux de ses enfants étaient inscrits à l'école, alors que son épouse résidait dans un autre pays, l'Algérie, avec troisième enfant : le CE a jugé que le contribuable disposait d'une foyer d'habitation en France et en Algérie : CE, 4 décembre 1985, n° 42682, 7e et 8e s.-s. : *RJF* 2/86 n° 139.

<sup>306</sup> Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète du 22 juillet 2010, Volume I et II, OCDE, Commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur les articles du Modèle de Convention fiscale, commentaires sur l'article 4, paragraphe 2, C(4)-7, n° 15 : << Les circonstances doivent être examinées dans leur ensemble mais il est évident cependant que les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé doivent spécialement retenir l'attention. Si une personne qui a une habitation dans un Etat établit une deuxième habitation dans un autre Etat, tout en conservant la première, le fait que l'intéressé conserve cette première habitation dans le milieu où il a toujours vécu, où il a travaillé et où il garde sa famille et ses biens peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'il a conservé le centre de ses intérêts vitaux dans le premier Etat >>. L'administration suit ce raisonnement : voir BOI-INT-CVB-DZA-10 n° 100 à propos de la convention franco-algérienne.

<sup>307</sup> B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op.cit, p. 578.

que le centre des intérêts vitaux de la personne ne soit pas déterminé et qu'il faille par conséquent faire référence au critère du << lieu de séjour habituel >> ou du critère de << nationalité >>.

Le critère du lieu de séjour habituel est également très difficile à appliquer pour le juge national car la notion d'habitude n'est pas définie dans les textes, l'OCDE précise seulement que la comparaison doit porter sur une période suffisamment longue pour permettre d'apprécier si la résidence dans chacun des deux Etats est habituelle et d'apprécier aussi la périodicité des séjours<sup>308</sup>. A titre d'exemple, un contribuable qui ne séjournait en France que quelques semaines par an et qui disposait en même temps d'un autre foyer d'habitation en Côte d'Ivoire a été considéré comme résident fiscal de ce dernier pays par les autorités juridiques françaises<sup>309</sup>. En fait, le critère le plus facile à appliquer est celui de la nationalité, le juge national y recourt assez facilement s'il n'y a rien de très net pour déterminer les critères précédents<sup>310</sup>. Ce sont aux administrations fiscales nationales des Etats signataires et aux juridictions nationales en dernier ressort (c'est à dire en cas de conflit entre l'administration et un contribuable) qu'incombent le devoir d'interpréter les conventions fiscales internationales, elles sont chargées de les appliquer au niveau local<sup>311</sup>. Dès lors qu'un critère de la convention fiscale est rempli au niveau d'un Etat, le domicile fiscal (ou résidence fiscale au sens conventionnel) de la personne sera situé dans cet Etat.

---

<sup>308</sup> Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète du 22 juillet 2010, Volume I et II, OCDE, Commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur les articles du Modèle de Convention fiscale, commentaires sur l'article 4, paragraphe 2, n° 17, n° 18 et n° 19.

<sup>309</sup> CAA Paris 28 décembre 1995, n° 94-1491.

<sup>310</sup> B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op.cit. P578 à 560. V. CE 26 janvier 1990, n° 69853, 7e et 9e s.-s, Renck, CE, 10 novembre 1993, n° 116355, 8 et 9e s.-s, Granat Rutter.

<sup>311</sup> P. MARTIN. << L'interprétation des conventions fiscales internationales. Fiscalité internationale >>, *Revue de Droit fiscal* n° 24, 13 juin 2013, p. 320.

**PARAGRAPHE 2 : L'IMPACT DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES  
SUR LA SOUVERAINETE ET LE DROIT DES ETATS.**

Si les conventions fiscales internationales ont un impact positif sur les contribuables au sens où elles permettent comme on vient de le voir de supprimer les phénomènes de double imposition et donc de limiter l'imposition, elles tendent aussi à remettre en cause la souveraineté fiscale interne des Etats (A). On s'aperçoit également que l'OCDE tend à se comporter comme une véritable entité normatrice en raison de son influence sur la politique conventionnelle des Etats. En effet, elle développerait une activité normative fiscale internationale au statut juridique incertain (B).

**A) La remise en cause de la souveraineté nationale.**

L'Etat politiquement et fiscalement souverain est amené à limiter sa propre souveraineté au profit d'une entité supérieure : la société juridique internationale; ceci en raison des risques de conflit qui peuvent exister avec les autres Etats souverains. En effet, les concurrences de souverainetés peuvent parfois conduire à des phénomènes de double imposition, dès lors, la technique utilisée par les conventions fiscales internationales pour remédier à ce problème consiste à attribuer à un seul Etat au détriment de l'autre Etat, le droit exclusif d'imposition et donc à amputer la souveraineté fiscale des Etats parties à la convention<sup>312</sup>. Une autre situation, toujours sur le plan international<sup>313</sup>, concerne la limitation de la souveraineté nationale par l'adhésion à l'Union européenne et à ses valeurs que sont le pluralisme, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les hommes et les femmes et de non-discrimination (art. 2 TUE). Pour parvenir à satisfaire ces exigences démocratiques, l'Union européenne prévoit deux orientations : un marché commun (né avec le traité de Rome de 1957) et des politiques sectorielles communes (comme la Politique Agricole Commune); l'objectif

<sup>312</sup> A. PANDO, << Suisse : une convention fiscale sur les successions en faveur de la France >>, *Petites affiches*, 20 août 2013, n° 166, p. 3.

<sup>313</sup> Sur le plan interne, l'Etat peut aussi limiter sa souveraineté fiscale en conférant un pouvoir fiscal à des autorités publiques qui lui sont subordonnées : les territoires d'outre mer ont un système fiscal qui leur est propre, élaboré par leurs assemblées territoriales, ainsi les lois fiscales qui sont votées par le Parlement national n'y sont pas applicables.

principal est le rapprochement des peuples européens en supprimant progressivement les frontières pour assurer la libre circulation des personnes, des marchandises, des services et des capitaux et d'harmoniser les politiques fiscales des Etats membres pour plus de cohérence du système fiscal européen et afin de lutter contre la concurrence fiscale. Ainsi, la résolution des problèmes causés par les conflits de souveraineté et les échanges internationaux conduit inévitablement à une érosion progressive de la souveraineté fiscale des Etats membres de la Communauté européenne et des Etats parties aux conventions fiscales internationales<sup>314</sup>. L'affaiblissement de la souveraineté fiscale d'un Etat répond en fait à une logique économique et sociale : celle de l'attractivité territoriale et de la lutte contre les distorsions de concurrence. L'Etat accepte d'affaiblir sa souveraineté nationale pour éviter que les agents économiques d'un Etat soient tentés par une migration fiscale vers un autre Etat qui lui offre une meilleure fiscalité, ce qui, à terme peut conduire à affaiblir l'économie de l'Etat souffrant du déficit d'attractivité. La souveraineté des Etats membre en matière de fiscalité est aujourd'hui mise à mal par la mobilité du capital et de certaines catégories de main d'oeuvre au sein de l'UE, donc, d'une certaine manière, par le succès de l'intégration européenne<sup>315</sup> et de la mondialisation<sup>316</sup>. La limitation de souveraineté nationale est acceptée par les Etats signataires : l'article 293 du TCE fait l'obligation aux États membres d'éliminer la double imposition à l'intérieur de la communauté par des conventions fiscales bilatérales, la fiscalité doit respecter les libertés de circulation des travailleurs, d'établissement de prestation de services et de mouvement des capitaux : à égalité de situation, les discriminations fiscales sont interdites. L'article 90 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne quant à lui interdit toute discrimination. La Cour de Justice de l'Union européenne a aussi eu l'occasion de défendre ces valeurs européennes dans le cadre de son arrêt du 14 février 1995, affaire dite " Schumacker "<sup>317</sup>. Néanmoins, la

<sup>314</sup> J. BUISSON, << L'érosion de la souveraineté fiscale dans les Etats membres de la Communauté : l'exemple de la France >>, *Recueil Dalloz*, 1999, p. 129.

<sup>315</sup> A. BENASSY-QUERE, N. GOBALRAJA, << L'harmonisation fiscale en Europe >>, *Revue d'économie financière*, 2007, volume 89, numéro 89, p. 89-100.

<sup>316</sup> M. PERRIN DE BRICHAMBAUT, J-F. DOBELLE avec la contribution de Frédérique Coulée. *Leçons de droit international public*. 2eme édition. 2011. Presses de sciences PO et Dalloz, p. 42

<sup>317</sup> Cf. Doctrine administrative : BOI-IR-DOMIC-40-20130218 : << Par un arrêt du 14 février 1995 ( affaire C-279-93, Schumacker), la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé que les Etats membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique

tendance est à la résistance à l'érosion de la fiscalité nationale des Etats membres, car si l'article 113 du TFUE prévoit << l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects >>, on déplore une absence de disposition explicite sur l'harmonisation des impôts directs dans les traités<sup>318</sup> : la fiscalité directe reste de la compétence exclusive des Etats membres. Effectivement, le Traité de la Communauté européenne fait référence à la notion de << rapprochement >> des législations (art. 100 A) qui ne peut être obtenu qu'en respectant la règle de l'unanimité, et non d '<< harmonisation >>, ce qui a pour conséquence directe de préserver la souveraineté fiscale des Etats membres<sup>319</sup>.

Le système fiscal international apparaît donc comme un système qui a vocation à atténuer ou supprimer les phénomènes de pouvoirs internes, il apparaît comme un système quasi << anarchique >><sup>320</sup> mettant sur un pied d'égalité des Etats qui ne sont plus souverains. En effet, l'Etat qui accepte de se soumettre à des entités politiques hiérarchiques supérieures subit une crise de normativité (<< une régression de la puissance juridique de l'Etat >><sup>321</sup>) car cette soumission entraîne une redéfinition de sa souveraineté nationale et une modification substantielle de ses règles de droit sur le plan national ainsi qu'un bouleversement de l'autorité juridique des différentes normes qui composent son système juridique<sup>322</sup>. La globalisation juridique marque indéniablement un changement d'intensité mais aussi de nature du concept de souveraineté nationale<sup>323</sup>.

---

lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'Etat concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des second >>.

<sup>318</sup> ASSEMBLEE NATIONALE N° 4290 Constitution du 4 octobre 1958, Rapport d'information déposé par la Commission des affaires européennes sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés et présenté par MM. J-Y.COUSIN et P. FORGUES, p. 15.

<sup>319</sup> Les textes communautaires pris en matière de rapprochement des législations internes concernant les impositions directes se limitent à deux directives du Conseil et à une convention multilatérale adoptés le 23 juillet 1990 : la directive << Fusions >>, la directive << Mères-Filiales >> et la convention multilatérale relative à l'élimination des doubles impositions en cas de prix de transfert.

<sup>320</sup> J. COMBACAU, S. SUR. *Droit international public*. Domat droit public, LGDJ Lextenso éditions, 11ème édition. 2014, p. 23 : << C'est à dire obéissant un un mode d'organisation qui ignore le phénomène du pouvoir, celui d'un autre Etat comme celui de la communauté que les Etats ou leurs peuples constituaient tous ensemble >>.

<sup>321</sup> J-B. AUBY. *La globalisation, le droit et l'Etat*. 2ème édition. Systèmes Droit. LGDJ Lextenso éditions, 2010, p. 136.

<sup>322</sup> M.CHEMILLIER-GENDREAU, << Le concept de souveraineté a-t-il encore un avenir ? >>, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 1er septembre 2014 n° 5, p. 1283.

<sup>323</sup> F. CHALTIEL, << Droit constitutionnel, de la souveraineté nationale à la souveraineté supranationale ? >>, *Petites affiches*, 10 juillet 2008, n° 138. p. 73.

Puisque la souveraineté nationale est un obstacle à l'harmonie fiscale internationale et au libre-échange celle-ci rentre en compétition avec l'ordre juridique international qui ne cesse de l'altérer avec pour objectif d'établir une démocratie mondiale comme nouvel espace normatif<sup>324</sup>. L'Etat qui consent à un abandon de sa souveraineté fiscale au profit d'une souveraineté supranationale ne dispose plus du monopole du pouvoir d'imposition. La souveraineté supranationale est affirmée dans les traités : c'est ainsi que la majorité des conventions fiscales internationales ratifiées par la France (qui suivent essentiellement le modèle OCDE) en utilisant la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation pour l'élimination des doubles, amputent les Etats signataires d'une partie de leur souveraineté nationale. Cette limitation de souveraineté et acceptation de normes qui proviennent d'une entité juridique supra-nationale favorise l'inflation législative par imbrication des normes nationales et internationales. Néanmoins, étant donné que les conventions fiscales internationales ont un objet extrêmement réduit (qui consiste uniquement à prévenir, éliminer les phénomènes de doubles impositions), l'importance du sacrifice de souveraineté ne doit pas être surestimée, l'atteinte à la souveraineté fiscale reste limitée par la spécificité de l'objet des conventions fiscales internationales. De plus, le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales montre que celles-ci n'ont pas véritablement pour effet de créer un système fiscal supranational, mais simplement de corriger les dispositions des lois fiscales internes afin d'éviter une double imposition.

**B) L'attitude quasi-normative de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE).**

L'OCDE n'a à priori aucun pouvoir normatif mais le consensus autour de ses travaux permet progressivement une normalisation technique<sup>325</sup>, son rôle consiste en la publication d'études économiques, d'analyses, de statistiques, de prévisions et de recommandations de politique économique, principalement concernant ses pays membres. On constate que les conventions fiscales liant les différents Etats s'inspirent

<sup>324</sup> D. MOCKLE. *Mondialisation et Etat de droit*. Bruxelles 2002, p. 63.

<sup>325</sup> Voir en ce sens : P. RASSAT, T. LAMORLETTE, T. CAMELLI. *Stratégies fiscales internationales*, éditions Maxima Laurent du Mesnil, 24 juin 2010, 328p.

très fortement des conventions modèles de l'OCDE. Par exemple, l'article 25 de la convention fiscale internationale franco-italienne du 5 octobre 1989 intègre le principe de non-discrimination en reprenant mot pour mot les termes de l'article 24 de la Convention modèle OCDE de juillet 2010 consacré à la lutte contre les discriminations : «*Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence*»<sup>326</sup>. Il est donc légitime de se poser la question de savoir si l'OCDE détient *in fine* une puissance normative, si l'OCDE est une «*fabrique du droit*» ? En fait, les travaux de l'OCDE (convention modèle et interprétation) forment un droit mou ou souple (*<< soft law >>* en anglais). Le droit mou est un ensemble de règles non obligatoires dont la portée normative est discutée<sup>327</sup> et ne pouvant être invoquées devant le juge, ce qui est contraire à la définition traditionnelle du droit puisque celui-ci a un caractère impératif. Les textes de l'OCDE créent du droit mou dès lors qu'ils se contentent de conseiller, sans poser d'obligation juridique sanctionnée. Le droit dur quant à lui, crée des droits et des obligations pour ses destinataires, il modifie l'ordre juridique dans lequel il s'inscrit alors que le droit souple n'a pas cet effet : une recommandation n'oblige pas<sup>328</sup>. Néanmoins, le droit souple fait partie du droit car tous deux ont pour objet d'influencer le comportement de leurs destinataires. Le droit souple est une technique d'action sur les comportements qui peut progressivement être qualifiée de normatrice en raison de sa répétition et de sa reconnaissance par le droit dur. En effet, le droit souple ne crée pas directement d'obligation mais une fois reconnu

---

<sup>326</sup> V. Convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, signée à Venise le 5 octobre 1989.

<sup>327</sup> F. CHATZISTAVROU, «*L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit. Le portique*», *revue de philosophie et de sciences humaines*, 2005. Exemple de textes législatifs non normatifs ou d'une portée normative incertaine : Art. 1er de la loi du 12 novembre 1968 d'orientation de l'enseignement supérieur : «*Les universités doivent s'attacher à porter au plus haut niveau et au meilleur rythme de progrès les formes supérieures de la culture*».

<sup>328</sup> CE, Dossier de presse Etude annuelle 2013 «*Le droit souple*», Le résumé, p. 7 : «*Le Conseil d'Etat propose une définition du droit souple qui regroupe l'ensemble des instruments répondant à trois conditions cumulatives : ils ont pour objet de modifier ou d'orienter les comportements de leurs destinataires en suscitant, dans la mesure du possible, leur adhésion ; ils ne créent pas par eux-mêmes de droits ou d'obligations pour leurs destinataires ; ils présentent, par leur contenu et leur mode d'élaboration, un degré de formalisation et de structuration qui les apparente aux règles de droit*».

par le droit dur sous diverses formes (prévu par un texte, susceptible de recours devant un juge...), il peut conduire à en créer directement comme le font les conventions fiscales internationales qui reprennent les modèles élaborés par l'OCDE. Le droit mou de l'OCDE a toujours une efficacité conditionnelle en raison de son caractère non normatif. Il est une branche du droit au même titre que le droit dur.

De ce fait, L'OCDE a une influence normative considérable et tend à devenir une véritable institution normative en agissant en amont de la règle de droit et en pesant sur l'élaboration des normes internationales permettant ainsi d'accompagner la mise en oeuvre du droit dur : il est le levier de l'activisme gouvernemental au niveau international. La transformation du droit souple en droit dur est une question d'adhésion qui invite à insister sur les destinataires de la règle<sup>329</sup>. Le droit mou de l'OCDE a réussi à s'imposer dans le paysage juridique international dans la mesure où il suscite une dynamique en sa faveur parmi ses destinataires pour devenir progressivement un caractère de standard. Cette prédominance du droit mou de l'OCDE transformé en droit dur dans les conventions fiscales internationales n'est pas sans conséquences sur la légitimité et la sécurité juridique du droit dur puisque les exigences de transparence et d'implication des citoyens dans l'élaboration des orientations de l'OCDE ne sont pas les mêmes que pour un organe qui est élu démocratiquement. Le système juridique international est un système de << normativité graduée >> qui étend la normativité à des règles de quasi-droit, celles du soft law<sup>330</sup> puisque ces dernières pourraient à terme, comme on vient de le voir, revendiquer le caractère de vrai droit ou droit dur même si elles ne sont pas initialement contraignantes. Il est donc peu probable que le recours au droit souple freine l'inflation législative dans la mesure où la norme souple appelle la norme dure<sup>331</sup>, le << pré-droit >> de l'OCDE influençant très fortement les acteurs étatiques et jouant le rôle d'une institution normative. En effet, l'OCDE qui est davantage connue du grand public pour sa fonction d'expertise dans le domaine économique que pour sa fonction normative tend à devenir

---

<sup>329</sup> H. CAPITAN. *Le droit souple*, Journée nationale Tome XIII, Boulogne-sur-Mer, Thèmes et commentaires, Association, p. 7.

<sup>330</sup> B. OPPETIT. *Philosophie du droit*. Droit privé. Précis; 1ere édition Dalloz. 1999, p. 98.

<sup>331</sup> E. NICOLAS, M. ROBINEAU. << Prendre le droit souple au sérieux ? A propos de l'étude annuelle du Conseil d'Etat pour 2013 >>, *La Semaine Juridique édition générale* n°43, 21 Octobre 2013, doctr. 1116, p.7

un site majeur de production de normes destinées à être largement diffusées au niveau international et sa capacité à œuvrer à la régulation juridique de la mondialisation pose un problème d'enchevêtrement des normes<sup>332</sup>. Cependant, " le droit de l'OCDE " et la multiplication des conventions fiscales bilatérales luttant contre les phénomènes de double impositions internationales n'a pas empêché le développement d'Etats à fiscalité privilégiée qui prospèrent justement parce qu'ils se tiennent à l'écart du réseau des conventions. Par contraste au modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement qui ne se veut pas normatif, l'OCDE apparaît donc comme un lieu où la gouvernance mondiale s'envisage, s'élabore et se met en oeuvre. Le modèle de Convention des Nations Unies entend simplement << équiper les décideurs de l'information dont ils ont besoin pour comprendre les conséquences de ces approches différentes pour la situation spécifique de leur pays. Il vise à faciliter la négociation, l'interprétation et l'application pratique des traités fiscaux en s'inspirant de ses dispositions. Les dispositions du modèle de Convention des Nations Unies ne sont pas exécutoires, elles n'ont rien de contraignant et ne doivent pas être considérées comme des recommandations formelles des Nations Unies >><sup>333</sup>.

## **CONCLUSION CHAPITRE 2 :**

Présent dans plus de 3 000 conventions bilatérales à travers le monde, la condition fiscale de l'étranger non-résident est largement définie par celles-ci. Il est un véritable sujet du droit international. L'objectif principal de ces textes est de lutter contre les phénomènes de double imposition mondiale. Pour ce faire, le droit conventionnel utilise des critères spécifiques pour déterminer la résidence fiscale des personnes, lesquels suivent souvent le modèle de Convention de l'OCDE sur la lutte contre les doubles

---

<sup>332</sup> Société française pour le droit international, OCDE. Le pouvoir normatif de l'OCDE. Journée d'études de Paris; éditions A.Pedone 2014, p. 25-28.

<sup>333</sup> Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, mise à jour du 3 novembre 2011, New York. Son objectif particulier est de faciliter les pays en développement à conclure avec les autres pays du monde des traités fiscaux bilatéraux en vue de lutter contre les phénomènes de doubles impositions et la fraude fiscale.

impositions. Ces critères sont différents de ceux utilisés par le législateur français (article 4 B CGI). Ils sont difficiles à appliquer par les autorités nationales compte tenu de leur technicité (alternatifs, non hiérarchisés, au nombre de quatre), mais aussi à cause de la variété des situations qui peuvent résulter de la mobilité des agents économiques dans un espace aujourd'hui globalisé. L'application d'une convention fiscale internationale aménage donc la condition fiscale de l'étranger non-résident en France en vertu du principe de supériorité du droit international au détriment de la souveraineté fiscale nationale. Néanmoins, l'article 55 de la Constitution française de 1958 qui pose le principe du droit international est limité par le principe très spécial de subsidiarité des conventions fiscales internationales. En outre, le caractère purement national de l'interprétation peut aboutir à des interprétations divergentes par les différentes autorités nationales des Etats signataires, et conduire à des doubles impositions, d'où la nécessité d'atteindre une cohérence bilatérale de l'interprétation<sup>334</sup>.

## **CONCLUSION DU TITRE 1 :**

La société nationale française et la société internationale érigent simultanément le régime fiscal des étrangers non-résidents, les conventions fiscales internationales aménagent la définition interne du domicile fiscal et redéfinissent par la même occasion les différentes obligations fiscales des contribuables qu'elles visent au détriment de la souveraineté des Etats parties. Au cours de ces dernières années la production normative exponentielle de ces deux institutions a conduit à un enchevêtrement des normes et à une inflation du droit nuisant à la qualité du système fiscal français consacré des étrangers non-résidents. Aujourd'hui la France est partie à plus de 6 000 traités ou accords internationaux, dont 80 % sont des accords bilatéraux<sup>335</sup>, le code général des impôts est l'un des codes les plus complexe avec le code du travail, car ils s'agit des codes qui subissent le plus de modifications annuelles. Une simplification législative semble nécessaire pour rendre la fiscalité des étrangers non-résidents plus accessible et plus

---

<sup>334</sup> Voir P. MARTIN. Droit fiscal n° 24, 13 juin 2013, 320, op. cité, sur les différentes règles et méthodes d'interprétation.

<sup>335</sup> Conseil d'Etat, La norme internationale en droit français. Les études du Conseil d'Etat. In *La documentation française*. 2000, p. 18

lisble. De plus, l'OCDE qui n'est à priori pas une organisation créatrice de droit, tend à le devenir en raison de son influence dans la politique conventionnelle des Etats. Il y a donc une pluralité d'acteurs juridiques destinés à régir la condition fiscale de l'étranger non-résident en France. Le système fiscal français des étrangers non-résidents est un système pyramidal qui fait intervenir au sein d'une hiérarchie juridique ces différents acteurs.

La détermination du lieu d'imposition de l'étranger non-résident, délicate sur la forme, l'est aussi au fond. En effet, les critères du domicile fiscal en droit interne et les critères de la résidence fiscale en droit externe sont mous, c'est à dire qu'ils laissent une relative liberté d'appréciation aux acteurs juridiques nationaux pour déterminer le lieu d'imposition des personnes. Alors que les critères internes sont alternatifs et non hiérarchisés, ceux conventionnels sont en pratique alternatifs et hiérarchisés.

Une fois que le contribuable est qualifié de résident fiscal hors de France, il faut rechercher s'il a ou non la nationalité française. En effet, le CGI fait parfois application du critère de nationalité pour moduler l'imposition du contribuable non-résident et ainsi créer un régime spécifique d'imposition (titre 2). Le critère de nationalité est original et secondaire puisque c'est seulement une fois le domicile fiscal du contribuable déterminé que l'on va s'intéresser à sa nationalité afin de mesurer toute l'étendue de son imposition. Autrement dit, ce critère ne suffit pas, à lui seul, à constituer la base d'une imposition mais il permet en revanche de moduler l'obligation fiscale du contribuable résident ou non-résident en France. Lorsqu'un impôt frappant le non-résident fait application du critère de nationalité, c'est pour imposer l'étranger plus lourdement que le français.

## **TITRE DEUXIEME : LE CRITERE SECONDAIRE DE NATIONALITE.**

Etudier le critère de la nationalité consiste en l'identification du champ d'application personnel de l'impôt sur les étrangers non-résidents. L'article 4 B du CGI ne fait pas application du critère de la nationalité ce qui signifie que le principe de territorialité de la loi fiscale assimile, au point de vue fiscal, l'étranger au national. Si la détermination du lieu d'imposition d'un contribuable ne dépend que de son domicile fiscal, l'étendue de son obligation fiscale peut exceptionnellement varier suivant sa nationalité. Après avoir identifié le critère de la nationalité dans le droit fiscal français (Chapitre 1) il conviendra d'en définir la portée (Chapitre 2). Concernant l'étranger non-résident, le critère de la nationalité est un critère supplémentaire de son imposition en France, en plus du critère de l'absence de domicile fiscal en France.

## **CHAPITRE 1 : LA SIGNIFICATION DU CRITERE DE LA NATIONALITE.**

Les étrangers sont regroupés en plusieurs catégories socio-fiscales (Section 1), ce qui rend encore plus complexe l'appréhension du critère spécifique et exceptionnel de nationalité appliqué à ces contribuables déterminés (Section 2).

### **SECTION 1 : LA CATEGORISATION DES ETRANGERS.**

Avant d'analyser les différents articles du Code général des impôts qui appliquent le critère de nationalité, il faut comprendre ce concept, ce qu'est un citoyen français (paragraphe 1) et l'étranger qu'il soit ressortissant de l'UE ou non (paragraphe 2). En effet, on constate que dans certains de ses articles le CGI utilise deux expressions pour désigner le contribuable étranger, il parle tantôt d'étranger communautaire et tantôt d'étranger non-communautaire. L'étranger non-communautaire serait un individu totalement extérieur à la Nation française, alors que l'étranger communautaire dispose de certains liens avec la Nation française du fait de la primauté du droit de l'UE. La catégorisation des étrangers par le CGI est une technique juridique permettant de

privilégier l'étranger communautaire. Il s'agit ici de montrer que les catégories juridiques et fiscales, lorsqu'elles concernent les étrangers, << ne sauraient être appréhendées comme une technique neutre de découpage et de classement nécessaire à l'édification d'un statut des étrangers. La catégorisation ou la préférence légitime de certains étrangers n'est pas une simple opération mécanique, dénuée de sens, de valeur ou d'effet social, elle permet d'opérer un tri des étrangers en toute légitimité. La catégorisation, processus de fabrication de blocs distincts, est une réelle œuvre de découpage, de fragmentation des éléments catégorisés >>. Ce découpage, lorsqu'il s'applique à des personnes prend une valeur symbolique très forte<sup>336</sup>.

#### **PARAGRAPHE 1 : POPULATION, NATIONALITE ET CITOYENNETE.**

La population est l'un des éléments fondamentaux constitutifs d'un Etat, il s'agit d'un ensemble d'individus partageant plusieurs valeurs, caractéristiques et amenés à se réunir. Elle a un caractère sociologique, alors que la nationalité et la citoyenneté sont plus d'ordre juridique. En effet, la nationalité qui vient du mot << nation >> (issu du latin *natio*) peut se définir comme << l'appartenance juridique d'une personne à la population constitutive d'un Etat >><sup>337</sup>. Employer le critère de la nationalité dans la distribution des impôts revient donc à intégrer des contribuables dans la population de cet Etat ou au contraire à les exclure. Le sentiment d'appartenance à un groupe de personnes, une communauté est d'autant plus fort lorsque le contribuable participe à l'effort fiscal<sup>338</sup>. La nationalité, enjeu politique<sup>339</sup>, permet de définir à la fois le statut personnel de l'individu, et le lien qui rattache ce même individu à un État<sup>340</sup>. Dès lors qu'une personne possède la nationalité d'un Etat elle se voit conférer des droits politiques, civils et professionnels, le bénéfice des libertés publiques, ainsi que des obligations. << Tout individu a droit à une

<sup>336</sup> S.BARBOU DES PLACES, << La catégorie en droit des étrangers : une technique au service d'une politique de contrôle des étrangers >>, *Revue Asylon(s)*, N°4, mai 2008, Institutionnalisation de la xénophobie en France.

<sup>337</sup> BATTIFOL et P. LAGARDE, *Traité de droit international privé*, LGD, t. 1, 8e éd., 1993, n° 59.

<sup>338</sup> H. FULCHIRON. *La nationalité française*. Que sais-je ? 2000, p. 5.

<sup>339</sup> S. WAHNICH, << Éditorial. La nationalité ne fait pas le citoyen. >>, *L'Homme et la société* 1/2010 (n° 175), p. 5-8.

<sup>340</sup> M. BENLOLO-CARABOT, << La nationalité à l'épreuve de l'intégration communautaire >>, *Petites affiches*, 17 mars 2005 n° 54, p. 8.

nationalité >><sup>341</sup>, il s'agit d'une droit fondamental de l'être humain ancré dans le code civil français<sup>342</sup>. Il y a plusieurs manières d'obtenir la nationalité française, son attribution repose sur deux grands principes : le droit du sang et le droit du sol. En vertu du principe du droit du sang, la nationalité française est attribuée à une personne déterminée qui la transmet par le sang à ses descendants. En vertu du principe du droit du sol, la naissance sur le sol français permet l'attribution de la nationalité française sous certaines conditions<sup>343</sup>. En outre, la nationalité française peut aussi s'acquérir par mariage ou encore par naturalisation. Il faut distinguer l'acquisition de la nationalité française qui est le fait pour une personne étrangère de devenir française, de l'attribution de la nationalité française qui est donnée dès la naissance de l'enfant<sup>344</sup>. En France, la nationalité est l'un des principaux éléments constitutifs de la citoyenneté car sont citoyens français les personnes ayant la nationalité française et jouissant de leurs droits civils et politiques (par exemple le droit de vote)<sup>345</sup>. Deux conditions cumulatives sont donc nécessaires à l'acquisition de la citoyenneté française. Tandis que la nationalité caractérise la personne dans le pays de naissance ou d'origine, la citoyenneté caractérise la personne dans le fonctionnement de ce pays, une participation civique<sup>346</sup>. La citoyenneté apparaît comme la seconde étape d'intégration d'un individu à un Etat après l'acquisition de la nationalité et constitue un degré d'intégration plus fort à la Nation (source du lien social), c'est aussi le principe de la légitimité politique dans la mesure où le titre de citoyen permet de détenir une part de la souveraineté politique (droits politiques comme le droit de vote par exemple)<sup>347</sup>, il s'agit d'une véritable identité politique<sup>348</sup>. La citoyenneté vient du latin *civitas* qui signifie droit de cité, droit d'un habitant d'un pays.

---

<sup>341</sup> Article 15 de la Déclaration universelle des droits de l'Homme de 1948.

<sup>342</sup> P.WEIL. *Qu'est ce qu'un français ?* Histoire de la nationalité française depuis la Révolution. Gallimard. 2009, p. 37

<sup>343</sup> Voir article 21-7 à 21-11 du Code civil.

<sup>344</sup> H. PEROZ, << Une réforme de plus en matière de nationalité ! >>, *L'Essentiel Droit de la famille et des personnes*, 01 septembre 2009 n° 5, p. 5

<sup>345</sup> J-P. THIELLAY. *Les clefs de la nationalité française*, éditions Berger-Levrault, 2001, p. 11.

<sup>346</sup> P.MAGNETTE. *La citoyenneté. Une histoire de l'idée de participation civique*. Bruxelles, 2001, p. 5.

<sup>347</sup> D. SCHNAPPER. *Qu'est ce que la citoyenneté ?* Gallimard. 2000, p. 11.

<sup>348</sup> C. NEVEU, << Les enjeux d'une approche anthropologique de la citoyenneté >>, *Revue Européenne des Migrations Internationales*, vol. 20 – n° 3, 2004.

Les droits civiques permettent de participer à la vie publique et politique, de pouvoir se porter candidat à des emplois publics, d'être électeur et d'être éligible. Quant aux devoirs civiques, qui ont une dimension morale, il s'agit essentiellement de voter aux élections, de respecter les droits des autres<sup>349</sup>. En France, les droits liés à la citoyenneté, appelés Droits du citoyen, sont exprimés dans certains articles de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789<sup>350</sup>. Dans la mesure où il répartit les personnes en deux catégories, les nationaux et les étrangers dont les droits sont inégaux, le droit de la nationalité est un droit d'exclusion<sup>351</sup>. La nationalité est un critère de différenciation, lesquelles sont opérées par le législateur, il n'existe pas, en France, d'égalité totale entre les nationaux et les étrangers. Le Conseil Constitutionnel a affirmé en 1989 que ces derniers peuvent par exemple être soumis à des mesures de police spécifiques réglementant leur entrée et leur séjour sur le territoire française sans qu'il en résulte une atteinte au principe d'égalité<sup>352</sup>.

## PARAGRAPHE 2 : LA NOTION D'ETRANGER.

### A) La définition de l'étranger.

Au sens de l'article L. 111-1 du Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile, l'étranger est la personne qui n'a pas la nationalité française<sup>353</sup> et qui réside sur le territoire français. Les personnes de nationalité française possédant une autre nationalité (ou plusieurs comme les binationaux<sup>354</sup>) sont considérées en France comme françaises car le droit français ne fait pas obstacle, pour ses nationaux, à la possession d'une nationalité étrangère transmise par exemple par filiation (français qui ont une mère de

<sup>349</sup> Article 4 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 : << La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui : ainsi, l'exercice des droits naturels de chaque homme n'a de bornes que celles qui assurent aux autres membres de la société la jouissance de ces mêmes droits >>.

<sup>350</sup> Voir par exemple article 14 DDHC 1789 : << Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée >>.

<sup>351</sup> P. LAGARDE. *La nationalité française*. 4ème édition, Dalloz, 2011, p. 2.

<sup>352</sup> CC, 28 juillet 1989, déc. N° 89-261 DC. Réaffirmation en 1993 : CC, 13 août 1993, déc. N° 93-325 DC.

<sup>353</sup> Article L. 111-1 du Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile : << s'ont considérées comme étrangers au sens du présent code les personnes qui n'ont pas la nationalité française, soit qu'elles aient une nationalité étrangère, soit qu'elles n'aient pas de nationalité >>.

<sup>354</sup> Selon l'Institut National d'Etude Démographique, les doubles-nationaux représentaient en 2008 un peu plus de 5% de la population française métropolitaine âgée de 18 à 50 ans.

nationalité italienne...). La plurinationalité peut aussi résulter de l'application combinée de règles relevant du droit du sol et du droit du sang ou se produire après la naissance : à la suite d'un événement modifiant la nationalité de l'intéressé (comme une adoption) ou d'un changement volontaire de nationalité, lorsque l'Etat qui accorde la nouvelle nationalité n'exige pas l'abandon de la nationalité d'origine. Dans tous les cas la plurinationalité est une conséquence de la souveraineté nationale, chaque Etat fixe de manière souveraine et unilatérale les conditions d'octroi ou de perte de sa nationalité<sup>355</sup>. Mais la définition juridique de l'étranger donnée par l'article L. 111-1 du CESEDA est minimaliste car elle ne prend pas en compte les différents modes d'acquisition de la nationalité ni l'émergence progressive de catégories d'étrangers se situant des situations différentes<sup>356</sup>. Pour le droit français l'étranger se résume donc à une définition lacunaire et négative : << celui qui n'a pas la nationalité française >>. C'est l'absence de lien juridique solide avec l'Etat français qui caractérise comme étrangers les individus qui n'ont pas la nationalité française, autrement dit, ceux qui n'appartiennent pas à la communauté nationale.

En effet, les droits et libertés dans la vie individuelle des étrangers sont très limités car le Conseil constitutionnel dans une décision n° 93-325 DC du 13 août 1993 a jugé que << si le législateur peut prendre à l'égard des étrangers des dispositions spécifique, il lui appartient de respecter les libertés et droits fondamentaux de valeurs constitutionnelle reconnus à tous ceux qui résident sur le territoire de la République (notamment le droit de mener une vie familiale normale, la liberté individuelle et la sûreté, la liberté d'aller et venir, la liberté du mariage); ces libertés et droits fondamentaux doivent être conciliés avec la sauvegarde de l'ordre public qui constitue un objectif de valeur constitutionnel >><sup>357</sup> et qui peut justifier des restrictions. Cette déclaration est conforme aux article 1 et 6 de la

---

<sup>355</sup> Par contre, il n'appartient pas à la législation d'un État membre de restreindre les effets de l'attribution de la nationalité d'un autre État membre, en exigeant une condition supplémentaire pour la reconnaissance de cette nationalité en vue de l'exercice des libertés fondamentales prévues par le traité (CJCE, 16 juill. 1992, aff. C-369/90, Micheletti : Rec. CJCE 1992, I, p. 4239).

<sup>356</sup> E. AUBIN. *Droit des Etrangers*. 2è édition Gualino, Lextenso éditions, 2012, p. 29.

<sup>357</sup> Décision n° 93-325 DC du 13 août 1993, Loi relative à la maîtrise de l'immigration et aux conditions d'entrée, d'accueil et de séjour des étrangers en France.

DDHC de 1789<sup>358</sup> et à l'article 14 de la Convention EDH de 1950 qui interdit les discriminations<sup>359</sup>. En réalité, le fait de refuser aux étrangers ou à certains d'entre eux une frange de droits reconnus aux nationaux << permet de mesurer le caractère réellement fondamental ou non d'un droit >><sup>360</sup> et de contrôler l'étranger. Autrement dit, si les étrangers jouissent de toutes les libertés individuelles ou des droits civils, le législateur peut limiter leurs droits pour des raisons d'ordre public ou de protection de la nation. Ainsi, seuls les citoyens français se voient reconnaître la plénitude des droits fondamentaux. En justifiant la restriction des droits des étrangers au motif de maintien de l'ordre public on peut être amené à se demander si étranger rime avec danger et menace pour la France. Le droit des étrangers est qualifié depuis 1980 de droit inconstant prisonnier de ses obsessions sécuritaires<sup>361</sup>.

L'intégration sociale des étrangers opérée par la Constitution française et la CEDH de 1950 laisse place à la désintégration sociale réalisée par l'objectif constitutionnel de maintien de l'ordre public national dont le législateur doit être le garant. Le principal intérêt de la nationalité est qu'en définissant les nationaux il permet de discriminer le national de l'étranger<sup>362</sup> car elle est un des critères d'application du droit dans certaines disciplines juridiques notamment le droit fiscal soucieux de réservé un régime juridique différent à des personnes différentes (les dispositions désavantageuse de l'alinéa 1 de l'article 164 C du CGI ne s'appliquent qu'aux étrangers : << Les dispositions du premier

---

<sup>358</sup> Article 1 de la DDHC de 1789 : << Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits. Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune >>. Article 6 de la DDHC de 1789 : << La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents. >>.

<sup>359</sup> Article 14 CEDH de 1950 : << La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation >>.

<sup>360</sup> Actes de colloques Numéro hors série, Regards sur le droit des étrangers. Actes du colloque de l'Adoc du 24 octobre 2008. ADC, Université Toulouse Capitole. Presses de l'université de Toulouse 1 Capitole. IFR mutation des normes juridiques, p. 12.

<sup>361</sup> E. AUBIN. *Droit des étrangers*, op. cit, p. 35.

<sup>362</sup> B. PAUVERT. *L'intégration des étrangers en France*. Thèse droit public. Université de Nice Sophia-Antipolis. 1999, p. 42.

alinéa ne s'appliquent pas aux contribuables de nationalité française >><sup>363</sup>). La nationalité n'est pas en soi un << objet >> constitutionnel, elle est, en dehors de l'article 3 de la Constitution du 4 octobre 1958<sup>364</sup> relatif au droit de vote, simplement un des cas de compétence de la loi<sup>365</sup>, énumérés à l'article 34 de la Constitution. Seuls les nationaux français majeurs sont électeurs. Ils sont l'expression de la souveraineté nationale<sup>366</sup>. Il n'existe pas en droit français d'égalité absolue entre les nationaux et les étrangers. Le principe d'égalité est appliqué en droit des étrangers dans les mêmes conditions que dans le droit commun, c'est-à-dire que la différence de traitement doit être la conséquence directe d'une loi, reposer sur une nécessité d'intérêt général ou résulter d'une différence de situation objective et non discriminatoire<sup>367</sup>.

En ce qui concerne la fin de la nationalité française, il faut préciser qu'un individu à priori français peut perdre la nationalité française volontairement par déclaration ou par décret, ou involontairement par désuétude ou déchéance et deviendra a posteriori un étranger<sup>368</sup>. Seul le certificat de nationalité française obtenu auprès du tribunal d'instance du domicile de l'individu prouve sa nationalité française. La carte d'identité ainsi que le

---

<sup>363</sup> Article 164 C du CGI : << Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus de source française des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt. Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux contribuables de nationalité française qui justifient d'être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition [...] >>.

<sup>364</sup> Article 3 Constitution du 4 octobre 1958 : << Sont électeurs, dans les conditions déterminées par la loi, tous les nationaux français majeurs des deux sexes, jouissant de leurs droits civils et politiques ». L'article 88-3 de la loi constitutionnelle prévoit une unique dérogation, restreinte aux élections municipales, pour les seuls citoyens de l'Union européenne. Et cette dérogation est d'autant plus limitée que ces citoyens de l'Union européenne « ne peuvent exercer les fonctions de maire ou d'adjoint ou participer à la désignation des électeurs sénatoriaux et à l'élection des sénateurs >>.

<sup>365</sup> Le droit des étrangers relève du droit des libertés publiques et constitue ainsi, par excellence, une matière ressortissant à la compétence législative.

<sup>366</sup> R. SCHWARTZ, << Constitution et nationalité >>. *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 01 avril 2013 n° 39, p. 43

<sup>367</sup> CC, 28 juill. 1989, déc. N° 89-261 DC : Rec. Cons. const. 1989, p. 81 ; AJDA 1989, p. 619, note Chevallier.

<sup>368</sup> Voir déchéance de la nationalité française pour préparation d'acte de terrorisme : Gazette du Palais, 11 juin 2015 n° 162, p. 29. Ou encore : Catherine-Amélie CHASSIN, << Droit des étrangers, déchéance de nationalité pour faits de terrorisme >>, In : *L'essentiel du Droit de la famille et des personnes*, 15 juin 2015, n° 6, p. 7.

passeport sont des documents qui ne font que présumer de la nationalité française de leur détenteur<sup>369</sup>.

**B) Les différentes catégories d'étrangers.**

Le droit français et international<sup>370</sup> distinguent deux types d'étrangers : les étrangers communautaires et les étrangers non-communautaires. << Les ressortissants des Etats tiers >> pour reprendre l'expression qui est utilisée par le droit de l'UE pour définir les étrangers non communautaires, sont soumis à des contraintes juridiques plus fortes que les ressortissants des Etats de l'UE. Il n'existe pas à l'heure actuelle de nationalité européenne susceptible de donner un sentiment identitaire fort aux habitants de l'UE<sup>371</sup>. Une citoyenneté européenne a cependant été introduite par le Traité de Maastricht signé en 1992 mais elle n'a pas soulevé un grand intérêt de la part des citoyens, laquelle étant strictement subordonnée à la notion de nationalité qui relève de la seule compétence des Etats. En effet, dans l'article 9 du Traité sur l'Union européenne et l'article 20 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : << *Est citoyen de l'Union toute personne ayant la nationalité d'un Etat membre* >>. La citoyenneté européenne n'est pas indépendante de la citoyenneté nationale<sup>372</sup> car c'est le fait d'être citoyen français ou italien qui confère la citoyenneté européenne, elle est une citoyenneté de superposition, sans autonomie<sup>373</sup> A une citoyenneté classique s'ajoute donc une citoyenneté nouvelle (<< additive<sup>374</sup>), la citoyenneté européenne. Cette dernière confère des droits et des devoirs à son titulaire garantis par les traités aux articles 20-25 du TFUE, comme le droit un droit d'initiative citoyenne créé par le traité de Lisbonne (art. 11 TUE) mais encore, plus important car élevé au rang de principe fondateur du droit de l'UE : le droit de circuler et de séjourner, de travailler et d'étudier sur le territoire des autres pays

---

<sup>369</sup> A. TOPPINO. *Guide pratique du droit des étrangers*. Esf éditeur, 2013, p. 174.

<sup>370</sup> La convention de Schengen considère comme "étranger" toute personne autre que les ressortissants des États membres des Communautés européennes.

<sup>371</sup> V. notamment S CAPORAL., What Kind of Citizenfor Europe (Quel citoyen pour l'Europe ), Acta Universitatis Danubius Juridica, n° 2, 2010, pp. 127-152.

<sup>372</sup> Ibid.

<sup>373</sup> A. LE PORS. *La citoyenneté*. Que sais-je ? Troisième édition, 11<sup>e</sup> mille, 2003, p. 105.

<sup>374</sup> F. PARISOT. *Citoyennetés nationales et citoyenneté européenne*. Hachette éducation, 1998, p. 337.

membres, reconnu aux actifs et aux << inactifs >> (étudiants, retraités...)<sup>375</sup>. La citoyenneté de l'Union, accordée à toute personne ayant la nationalité d'un Etat membre constitue un statut privilégié et réservé qui contribue à rapprocher le ressortissant communautaire du national et à favoriser l'intégration des étrangers dans le droit interne<sup>376</sup>. Au niveau fiscal on peut donner plusieurs exemples de cette catégorisation juridique des étrangers (d'autres catégories juridiques des contribuables consiste à différencier les étrangers non-résidents des étrangers résidents, ou encore les étrangers non-résidents aux étrangers résidents en France). Comme en témoigne le 2° du paragraphe 2 de l'article 150 U du CGI relatif au régime des plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâties ou non bâties ou de droits relatifs à ces biens<sup>377</sup>. Cet article offre une exonération d'impôt favorable aux étrangers ressortissants d'un Etat membre de l'UE ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Les étrangers ressortissant d'un Etat tiers ne bénéficient pas de cette exonération. L'article 150 U du CGI opèrent donc une distinction entre les ressortissants d'un Etat membre de l'UE et les ressortissants membres d'un Etat tiers. Il ne s'agit pas du seul article législatif qui distingue ces deux catégories de contribuables, on trouve en outre l'article 220 sexies du CGI relatif au crédit d'impôt pour dépenses de production d'oeuvres cinématographiques

<sup>375</sup> La libre circulation des personnes constitue l'un des principes fondateurs du droit communautaire affirmé sans ambiguïté par l'Acte unique européen entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1986. Les dispositions relatives à la libre circulation sont d'effet direct (CJCE, 4 déc. 1974, aff. C-41/74, Van Duyn). Ce droit constitue aujourd'hui l'un des attributs de la citoyenneté européenne mise en oeuvre par le traité de Maastricht du 7 février 1992 et rappelé par la directive du 29 avril 2004 du Parlement et du Conseil relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres : << La citoyenneté de l'Union confère à chaque citoyen de l'Union un droit fondamental et individuel de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, sous réserve des limitations et des restrictions fixées par le traité et des mesures adoptées en vue de leur application >>.

<sup>376</sup> T. DI MANNO et M-P. ELIE, *L'Etranger, sujet du droit et sujet de droits*, Bruxelles 2008. A la croisée des droits, droit public comparé, droit international et droit européen. 2009, p. 55.

<sup>377</sup> Article 150 U CGI, II, 2° Au titre de la cession d'un logement situé en France lorsque le cédant est une personne physique, non résidente de France, ressortissante d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et à la condition qu'il ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession. L'exonération mentionnée au premier alinéa du présent 2° s'applique, dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 € de plus-value nette imposable, aux cessions réalisées : [...]

ou audiovisuelles destiné à favoriser la production cinématographique au sein de l'UE : << Les auteurs, artistes-interprètes et personnels de la réalisation et de la production mentionnés au 1 doivent être, soit de nationalité française, soit ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, d'un Etat partie à la convention européenne sur la télévision transfrontière du Conseil de l'Europe, d'un Etat partie à la convention européenne sur la coproduction cinématographique du Conseil de l'Europe ou d'un Etat tiers européen avec lequel la Communauté européenne a conclu des accords ayant trait au secteur audiovisuel. Les étrangers, autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français sont assimilés aux citoyens français >>. Il est encore fait référence aux ressortissants de l'Union européenne lors de la création des commissions communales des impôts directs<sup>378</sup>. En effet, l'article 1650 du CGI prévoit l'institution dans chaque commune d'une commission communale des impôts directs (CCID) qui intervient principalement en matière de fiscalité locale, elle participe notamment à l'élaboration des tarifs d'évaluation des propriétés non bâties (article 1510 du CGI). L'article 150 U-II du CGI étudié plus loin différencie les étrangers ressortissants d'un Etat membre de l'UE et les étrangers ressortissants d'un Etat tiers. La jurisprudence européenne illustre aussi ce phénomène de catégorisation des étrangers, c'est ainsi que la CJUE dans l'affaire dite des << non-résidents Schumacker >> a jugé le 14 février 1995<sup>379</sup> que << Les États membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds >> opérant une distinction entre les étrangers communautaires et les étrangers non-communautaires. Par exemple, la Suisse (ne faisant pas partie de l'UE - Etat tiers) est exclue du bénéfice de la solution Schumacker

<sup>378</sup> Article 1650 du CGI : << 1. Dans chaque commune, il est institué une commission communale des impôts directs composée de sept membres, savoir : le maire ou l'adjoint délégué, président, et six commissaires. Dans les communes de plus de 2 000 habitants, le nombre de commissaires siégeant à la commission communale des impôts directs ainsi que celui de leurs suppléants est porté de six à huit. Les commissaires doivent être de nationalité française ou ressortissants d'un Etat membre de l'Union européenne, être âgés de 25 ans au moins, jouir de leurs droits civils, être inscrits aux rôles des impositions directes locales dans la commune, être familiarisés avec les circonstances locales et posséder des connaissances suffisantes pour l'exécution des travaux confiés à la commission [...].

<sup>379</sup> CJCE, 14 février 1995, aff. C6279/93, << non-résidents schumacker >>.

nonobstant les termes de l'article 16 de l'accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne et ses Etats membres sur la libre circulation des personnes, du 21 juin 1999, qui prévoit que la jurisprudence communautaire antérieure à cette date s'applique automatiquement lorsque l'application de cet accord implique des notions de droit communautaire<sup>380</sup>.

## **SECTION 2 : LA NATIONALITE DU CONTRIBUABLE, UN CRITERE EXCEPTIONNEL D'IMPOSITION.**

Les articles 4 A, 4 B du CGI (relatif à l'impôt sur le revenu), 885 A du CGI (relatif à l'impôt de solidarité sur la fortune), 750 ter du CGI (relatifs aux droits de mutation à titre gratuit) et 683 du CGI (relatifs aux droits de mutation à titre onéreux) ne font pas référence à la nationalité des contribuables. Aux termes de l'article 4 B du CGI le domicile fiscal est indépendant de la nationalité des contribuables. De mêmes, les articles 4 A, 885 A, 750 ter et 683 du CGI qui traitent des principaux impôts d'Etat et qui appliquent le critère du domicile fiscal ne font pas application d'un autre critère de nationalité pour les contribuables concernés. L'ensemble de ces articles posent donc un principe commun d'absence de différenciation suivant la nationalité (ou de neutralité) entre tous les contribuables qu'ils soient étrangers ou nationaux, pour déterminer l'étendue de leur imposition. A priori le critère de nationalité ne revêt donc pas une grande importance pour le législateur fiscal (Paragraphe 1)<sup>381</sup>. Certains articles du CGI font toutefois application de ce critère qui présente dès lors un caractère exceptionnel et intriguant puisqu'il qu'il suscite de nombreuses interrogations quant aux modalités de son application dans une société aujourd'hui globalisée et égalitariste (Paragraphe 2).

---

<sup>380</sup> Article 16 de l'accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne et ses Etats membres, sur la libre circulation des personnes, du 21 juin 1999 – Référence au droit communautaire : Pour atteindre les objectifs visés par le présent accord, les parties contractantes prendront toutes les mesures nécessaires pour que les droits et obligations équivalant à ceux contenus dans les actes juridiques de la Communauté européenne auxquels il est fait référence trouvent application dans leurs relations. Dans la mesure où l'application du présent accord implique des notions de droit communautaire, il sera tenu compte de la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des Communautés européennes antérieure à la date de sa signature. La jurisprudence postérieure à la date de la signature du présent accord sera communiquée à la Suisse. En vue d'assurer le bon fonctionnement de l'accord, à la demande d'une partie contractante, le Comité mixte déterminera les implications de cette jurisprudence.

<sup>381</sup> Cf. Doctrine administrative : BOI-IR-CHAMP-10-20140625.

L'imposition des étrangers non-résidents en France naît de l'application de deux critères successifs : le domicile fiscal et la nationalité. Une fois le lieu d'imposition du contribuable établi (en France) on s'attache en effet à déterminer sa nationalité, laquelle conditionne l'intensité de son imposition en France (critère exceptionnel et complémentaire d'imposition). Il s'agira dans ce deuxième paragraphe d'identifier les articles du CGI qui font application de ces deux critères d'imposition. Autrement dit, en l'absence de précisions législatives les dispositions du CGI sont applicables à tous quelle que soit la nationalité des contribuables. En fait, la loi fiscale interne est souvent peu explicite en ce qui concerne la condition fiscale des Étrangers qu'ils soient résidents ou non. Mais ce laconisme est admissible, dès lors qu'à défaut de dispositions contraires l'Etranger est réputé soumis au même traitement fiscal que le national. Dans la deuxième partie de cette thèse on constatera que les problèmes juridiques apparaissent dès lors que le CGI formule de manière explicite une distinction entre le contribuable français non-résidents et le contribuable étranger non-résident. En fait, on distingue communément deux politiques législatives opposées : l'une est dite assimilationniste, l'autre pluraliste.

## PARAGRAPHE 1 : LE PRINCIPE D'ASSIMILATION DES CONTRIBUABLES ETRANGERS AUX CONTRIBUABLES NATIONAUX.

Le principe d'assimilation des contribuables étrangers aux contribuables nationaux est issu de la réforme du 29 décembre 1976, celui-ci est donc relativement récent (A). Cette assimilation s'explique par les besoins de normativité, de modernisation, de moralisation et de clarification du droit fiscal français contemporain (B). Il s'agit d'un remède à la complexité et à la crise de normativité du droit fiscal des étrangers non-résidents en France.

### A) Un principe relativement récent.

Certains articles du CGI, comme l'article 4 bis, assimilent explicitement les étrangers aux nationaux : << sont également passibles de l'impôt sur le revenu : Les personnes de

nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une *convention fiscale relative aux doubles impositions* >>. Les articles 4 A, 4 B, 885 A, 750 ter et 683 du CGI prévoient quant à eux une clause implicite d'égalité de traitement entre les étrangers et les nationaux (ou d'assimilation des contribuables étrangers aux nationaux). Ils ne font référence qu' aux personnes sans préciser leur nationalité. En effet, depuis 1977 et la réforme des règles de territorialité et des conditions d'imposition des français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France (Loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976) le critère de rattachement territorial des personnes physiques prend pour unique nom le domicile fiscal.

Son application a été étendue aux droits de succession, de donation et à l'ISF<sup>382</sup>. Avant le vote de la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976, les critères de territorialité et l'étendue des obligations fiscales des contribuables personnes physiques (issus de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 instituant l'actuel impôt sur le revenu (sous la dénomination initiale d'impôt unique sur le revenu des personnes physiques) donnaient lieu à de nombreuses difficultés d'application et étaient source d'un contentieux important car ils pouvaient se classer en trois catégories : les personnes domiciliées en France, les personnes non domiciliées en France mais ayant une << résidence habituelle >>, et les personnes non-résidentes. Les règles qui définissaient le champ d'application de cet impôt étaient donc complexes et leur application était affectée par beaucoup d'incertitudes compte tenu de la diversité des critères de rattachement de la personne. La confusion était encore accrue par le fait que la loi distinguait la situation des français de celle des étrangers (par exemple, l'ancien article 164-1 du CGI énonçait que les étrangers ayant leur << résidence habituelle >> en France depuis plus de 5 ans devaient

---

<sup>382</sup> La vocation de la notion de domicile fiscal à constituer le critère unique de rattachement des personnes physiques au territoire fiscal français a été confirmée lors de la création par la loi de finances pour 1982 de l'impôt annuel sur la fortune : article 2 de la Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982 : << Il est institué, à compter du 1er janvier 1982, un impôt annuel sur les grandes fortunes. Sont soumises à l'impôt, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à 3.200.000 F : 1° Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France : 2° Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France. Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1er janvier de chaque année >>.

être considérés comme ayant leur domicile en France). Les modifications substantielles ont été introduites par les articles 2 et 3 de la loi du 29 décembre 1976 codifiés à l'article 4 B du CGI.

**B) Les justifications de la réforme du 29 décembre 1976.**

L'article 4 B du CGI constitue une rupture avec le droit antérieur à 1977 destiné à moderniser (mise en adéquation du droit fiscal moderne avec les effets de la mondialisation) et à simplifier le droit fiscal français actuel. En effet, la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976 << visait à améliorer la clarté de la réglementation et la sécurité juridique des situations individuelles, ce qui passait par l'abandon des critères tirés de la résidence habituelle du contribuable ou de sa nationalité >><sup>383</sup>. Les modifications vont effectivement dans les sens de la simplification, de la modernisation et de la normalisation. L'assimilation est un modèle d'intégration dans la société française << qui a pendant longtemps servi d'horizon à la politique française d'immigration >><sup>384</sup>. En sociologie fiscale, l'assimilation qui vient du latin *assimulatio* qui signifie similitude, ressemblance, assimilation, comparaison, venant de *similis*, semblable, décrit les modes d'attachement de membres à un groupe ou société, il s'agit d'un signal positif envoyé aux acteurs économiques étrangers. L'assimilation est l'action de rendre ou de présenter comme semblable, de s'assimiler. En sociologie fiscale, il s'agit d'un processus juridique qui permet à un étranger ou à une minorité de s'intégrer à un groupe social plus large en adoptant ses caractéristiques : l'assimilation des contribuables étrangers aux contribuables nationaux entraîne les mêmes obligations fiscales. Dans l'acceptation positive << l'assimilation signifie la dernière phase ou le couronnement des processus d'intégration et d'acculturation >><sup>385</sup>. Non seulement intégré dans le droit fiscal français

---

<sup>383</sup> Instruction du 26 juillet 1977 dont l'objet était de commenter la loi du 29 décembre 1976 et de répondre aux nombreuses questions qui ont été posées à son propos tant par les services que par les contribuables, pre. Cit, p. 24.

<sup>384</sup> SIMON Patrick, ZAPPI Sylvia, << La lutte contre les discriminations : la fin de l'assimilation à la française ? >>, *Mouvements* 3/2003 (no27-28), p. 171-176. [www.cairn.info/revue-mouvements-2003-3-page-171.htm](http://www.cairn.info/revue-mouvements-2003-3-page-171.htm).

<sup>385</sup> S. ABOU, << L'intégration des populations immigrées >>, *Revue européenne des sciences sociales* [En ligne], XLIV-135 | 2006, mis en ligne le 13 octobre 2009, consulté le 23 novembre 2015. URL : <http://ress.revues.org/256>; DOI : 10.4000/ress.256.

par les articles qui y font référence, l'étranger est assimilé au national au sens où ses obligations fiscales sont par principe similaires à celles des nationaux.

A travers la réforme des règles de territorialité de l'impôt, le législateur fiscal n'entend pas seulement simplifier et clarifier la loi fiscale, il entend aussi répondre aux problématiques liées à la mondialisation et à la mobilité des acteurs économiques ainsi qu'à la concurrence normative que se livrent les différents systèmes juridiques. De même, les articles 164 A, 244 bis A, 155 A, 197, ou encore 197 A ne modulent pas l'obligation fiscale des contribuables suivant leur nationalité et témoignent de la puissance assimilatrice du droit fiscal français.

La neutralité fiscale est encore de principe. Par exemple, voir l'article 164 A du CGI qui assimile implicitement les étrangers non-résidents en France aux nationaux non-résidents en France : << *Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite >><sup>386</sup>.*

Néanmoins, les étrangers non-résidents ne peuvent jouir de cette assimilation que précairement car de nombreux régimes fiscaux dérogatoires leur sont applicables (Paragraphe 2).

---

<sup>386</sup> Voir encore l'article 197 A CGI qui assimile également ces deux catégories de contribuables : << Les règles du 1 et du 2 du I de l'article 197 sont applicables pour le calcul de l'impôt sur le revenu dû par les personnes qui n'ayant pas leur domicile fiscal en France : a. Perçoivent des revenus de source française ; l'impôt ne peut, en ce cas, être inférieur à 20 % du revenu net imposable ou à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer ; toutefois, lorsque le contribuable justifie que le taux de l'impôt français sur l'ensemble de ses revenus de source française ou étrangère serait inférieur à ces minima, ce taux est applicable à ses revenus de source française. b. Disposent en France d'une ou plusieurs habitations et sont imposables à ce titre, en vertu de l'article 164 C >>.

**PARAGRAPHE 2 : LES EXCEPTIONS AU PRINCIPE D'ASSIMILATION DES CONTRIBUABLES ETRANGERS AUX CONTRIBUABLES NATIONAUX.**

En plus du critère du domicile fiscal (après détermination du lieu d'imposition du contribuable) certains articles du CGI appliquent un critère supplémentaire de nationalité pour déterminer l'étendue de l'obligation fiscale du contribuable et amorcent en quelque sorte et par conséquent un retour en arrière avec le droit fiscal antérieur à la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976. L'application du critère de la nationalité en matière fiscale revient à considérer que le lien civil qui unit un Etat à ses citoyens justifie leur imposition (aux Etats-Unis, chaque citoyen est sujet d'impôt à raison de sa nationalité, quelle que soit sa résidence<sup>387</sup>) : le principe d'application exclusif du critère du domicile est ainsi tempéré par des régimes fiscaux spécifiques fondés sur un critère complémentaire de nationalité. L'exception est l'application cumulative du critère du domicile et de la nationalité. Il convient dès lors d'identifier les articles du CGI qui marquent une rupture avec le principe d'assimilation reconnu ci-dessus. On peut dès lors citer les articles 197 B, 200 B, 990 E, 783, 199, 212, 158 du CGI ainsi que les anciens articles 164 C, 244 bis A, 150 C, 145, 146 et 216 du CGI. Il s'agit des illustrations de la politique pluraliste du législateur fiscal français. Par exemple, la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 qui réforme les règles de territorialité de l'impôt et qui introduit pourtant un principe général d'assimilation des étrangers aux nationaux à créé l'article 164 C du CGI, lequel distinguait avant son abrogation en 2015, les étrangers non-résidents des français non-résidents en refusant une exonération particulière aux étrangers. La loi introduit un principe général d'assimilation et ses exceptions en appliquant un critère supplémentaire de nationalité au contribuable domicilié fiscalement hors de France. Le critère de nationalité est secondaire puisqu'il permet de moduler l'imposition de l'étranger identifié comme non domicilié fiscalement en France. Une fois le domicile fiscal de l'étranger déterminé, il convient d'analyser si son imposition est conditionnée par un critère rare et spécial de nationalité, qui intervient en complément du critère de territorialité de l'impôt.

---

<sup>387</sup> J-P. LE GALL, << Les critères de la relation entre l'acte soumis à l'imposition et le contribuable >>, *Revue internationale de droit comparé*. Année 1994, volume 46, numéro 2, p. 664.

**A) L'ancien article 164 C du CGI portant sur l'imposition forfaitaire des non-résidents fiscaux disposant d'une habitation en France.**

L'ancien article 164 C du CGI (issu de la loi L. n° 76-1234 du 29 décembre 1976, art. 7; modifié par la L. n° 94-1162 du 29 décembre 1994, art. 3) qui imposait en France les non-résidents y disposant d'une habitation, à hauteur de trois fois sa valeur locative présente un double intérêt car dans un premier alinéa il assimilait étrangers non-résidents et français non résidents<sup>388</sup> alors que dans son second alinéa il les différenciait en exonérant les personnes de nationalité française<sup>389</sup>. En effet, aux termes du second alinéa de cet article : << *Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux contribuables de nationalité française qui justifient être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition. De même, elles ne s'appliquent pas, l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les deux années suivantes, aux contribuables de nationalité française qui justifient que ce transfert a été motivé par des impératifs d'ordre professionnel et que leur domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années qui précèdent celle du transfert >>. Le bénéfice de l'exonération, codifié au deuxième alinéa de l'article 164 C du CGI, était subordonné à l'existence de trois conditions cumulatives concernant : notamment la nationalité du contribuable (aussi les motifs de son expatriation ainsi que le lieu de son domicile fiscal précédent l'expatriation)<sup>390</sup>. Pour l'application de cette imposition forfaitaire, l'administration fiscale était en droit de retenir toute habitation dont le contribuable avait la disposition en France, à quelque*

<sup>388</sup> Article 164 C du CGI, alinéa 1 : << << *Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus de source française des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt >>.*

<sup>389</sup> L'exonération concerne donc les contribuables de nationalité française. Il est cependant également admis qu'elle s'applique, dans les mêmes conditions, aux nationaux des pays ou territoires ayant conclu avec la France un accord de réciprocité comportant une clause d'égalité de traitement fondée sur la nationalité applicable en matière d'impôt sur le revenu : BOI-IR-DOMIC-10-20-10-20150326.

<sup>390</sup> Cf. Doctrine administrative : BOI-IR-DOMIC-10-20-10-20150326 et Michel FOURRIQUES, << Le régime fiscal des non-résidents >>, *Petites affiches*, 14 février 2008 n° 33, p. 7.

titre que ce soit (propriétaire, usufruitier, locataire ou occupant, associé de société immobilière, etc.), directement ou sous le couvert d'un tiers (jouissance de fait sous le couvert d'une société ou d'un organisme quelconque), et sans qu'il y ait lieu d'ailleurs de rechercher si l'occupation du local était effective. La notion d'habitation a été précisée par l'instruction précité du 26 juillet 1977<sup>391</sup>. La valeur locative est déterminée par comparaison avec celles des habitations similaires louées dans des conditions normales. Le revenu fixé forfaitairement constituait le revenu imposable ; il n'y avait donc pas lieu d'en déduire des charges ni d'y imputer d'éventuels déficits<sup>392</sup>. Les personnes concernées devaient avoir à leur disposition la ou les habitations considérées pendant tout ou partie de l'année. Le Conseil d'Etat dans un arrêt du 10 juillet 1981 (n° 21406) a jugé que la notion de disposition est retenue même quand l'appartement qui est habitable a été vidé de ses meubles pour l'exécution de travaux de réparation (Doc. adm. 5 B 7112-2). En revanche, la Cour administrative d'appel de Paris a jugé le 1<sup>er</sup> juillet 1999 (n° 96PA01834)

<sup>391</sup> Instruction du 26 juillet 1977 pre.cit : Il faut entendre par habitation tout local (maison ou entière ou portion de maison ou appartement) destiné à être habité. Le fait que le mobilier ait été réuni dans certaines pièces n'enlève pas au local son caractère d'habitation, dès lors que ce mobilier est suffisant pour rendre l'appartement normalement habitable et qu'il peut être rapidement remis en place (CE, du 16 juin 1947, req. N° 74-854, R.O. p 246). En revanche, un local servant uniquement de garde-meubles pour un contribuable qui a quitté la France ne saurait être considéré comme une habitation qu'à compter de la fin de ces travaux (CE, 25 octobre 1968, req. N° 73-396, R.J.C.D, 1ère partie, p. 301). Le contribuable doit avoir la disposition de l'habitation, directement ou sous le couvert d'un tiers, sans qu'il y ait lieu, d'ailleurs, de rechercher si elle a été effectivement occupée. Sont ainsi concernées les personnes qui ont à leur disposition, pendant tout ou partie de l'année, une ou plusieurs habitations, soit à titre de propriétaire, d'usufruitier, de locataire, soit encore comme associés de sociétés immobilières. La disposition de l'habitation peut également résulter d'une situation de fait : habitation louée fictivement à un proche parent ou jouissance de fait sous le couvert d'une société ou d'un organisme quelconque. A cet égard, il convient de souligner que l'imposition pourra concerter, par exemple, les personnes disposant, en fait, d'immeubles, sis en France, par l'intermédiaire d'une société écran situé dans un << paradis fiscal >> (Anstalt du Liechtentein par exemple). Un appartement en attente de location ou de vente ne constitue pas une habitation à la disposition du contribuable au sens de l'art. 164 C s'il n'est pas garni de meubles et ne comporte pas d'abonnements à l'eau, à l'électricité ou au gaz : CE13 juin 1980, n° 10716 : RJF 1980, 644.

<sup>392</sup> Cf. Doctrine administrative : BOI-IR-DOMIC-10-20-10-20150326 : << Pour déterminer la valeur locative de la résidence d'un contribuable, on doit, dans tous les cas, envisager cette résidence dans son ensemble y compris les dépendances (garages, parking, remise, maison de gardien). En particulier, il convient d'inclure un parc d'agrément attenant à l'habitation et qui forme avec celle-ci les éléments constitutifs de la résidence (CE, arrêt du 15 février 1924, n°s 76264 et 78051 à 78055). De même, dans le cas d'une personne propriétaire d'un château, dont elle se réserve la jouissance mais dont elle n'habite qu'un pavillon, il faut ajouter à la valeur locative de ce pavillon, celle du château lui-même, de ses dépendances et du parc y attenant. En revanche, il n'y a pas lieu de retenir la valeur locative d'un immeuble affecté à usage d'écurie et de chenil, ne comportant de logement que pour le personnel de garde, et situé à 40 kilomètres de la résidence du contribuable la plus proche, cet immeuble ne pouvant être considéré ni comme une dépendance immédiate de cette résidence, ni comme une résidence distincte (CE, arrêt du 29 juin 1936, n° 49083). Pour estimer la valeur locative de l'immeuble Il convient de prendre en considération la valeur locative réelle et actuelle de la résidence du contribuable. Son estimation dépend donc des circonstances de fait et la juridiction administrative peut ordonner une expertise pour sa détermination (CE, arrêt du 23 mars 1928, n° 94379) >>.

que le contribuable échappe à l'imposition forfaitaire calculée sur la valeur locative d'un logement faisant l'objet de travaux s'il est en mesure de prouver que ce logement était inhabitable pendant la durée de réalisation de ces travaux.

L'article 21 de la loi de finances rectificative pour 2015, n° 2015-1786 a abrogé les dispositions de l'article 164 C. Cette article sonne la fin de l'imposition forfaitaire des non-résidents propriétaires d'un immeuble en France. Cette réforme faisait suite à la décision rendue par la Justice Européenne du 17 octobre 2013 (affaire 181/12) qui considérait que ce texte portait atteinte à la liberté de circulation des capitaux au sein de l'UE et reprise par le Conseil d'Etat (CE, 26 décembre 2013 n° 360488, et CE, 11 avril 2014, n° 332885). Désormais, les non-résidents sont assujettis à l'impôt en France uniquement sur leurs seuls revenus de source française en application de l'article 4 A, alinéa 2 du CGI.

B) L'ancien article 150 C du CGI et le nouvel article 150 U-II du CGI sur le régime des plus-values réalisées lors de la cession d'une résidence principale.

L'ancien article 150 C du CGI a été abrogé par loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003, il prévoyait une exonération spéciale pour les français domiciliés hors de France sur les plus-values réalisées lors de la cession d'une résidence principale<sup>393</sup>. Le nouvel article 150 U-II du CGI se substitue à l'ancien article 150 C et ne différencie pas les étrangers aux nationaux : << *I.-Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices agricoles et aux bénéfices non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou*

---

<sup>393</sup> Ancien article 150 C du CGI abrogé par la loi de finances pour 2004 << I. Toute plus-value réalisée lors de la cession d'une résidence principale est exonérée. Sont considérés comme résidences principales : a) Les immeubles ou parties d'immeubles constituant la résidence habituelle du propriétaire depuis l'acquisition ou l'achèvement ou pendant au moins cinq ans ; aucune condition de durée n'est requise lorsque la cession est motivée par des impératifs d'ordre familial ou un changement de résidence ; b) Les immeubles ou parties d'immeubles constituant la résidence en France des Français domiciliés hors de France, dans la limite d'une résidence par contribuable à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant une durée d'au moins un an à un moment quelconque antérieurement à la cession et qu'il ait eu la libre disposition du bien depuis son acquisition ou son achèvement ou pendant au moins trois ans ; *aucune condition* de durée de libre disposition n'est requise lorsque la cession est motivée par des impératifs d'ordre familial ou un changement du lieu de travail consécutif au retour en France du contribuable. Cette définition englobe les dépendances immédiates et nécessaires de l'immeuble >>.

*groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH [...] >>. Cependant, l'assimilation est incomplète car elle ne concerne que les étrangers ressortissants de l'UE ou de l'Espace Economique Européen (EEE), les étrangers des Etats tiers n'étant pas exonéré des plus-values immobilières visées au présent article : << II, 2° Au titre de la cession d'un logement situé en France lorsque le cédant est une personne physique, non résidente de France, ressortissante d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et à la condition qu'il ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession >>. Ainsi, une exonération spécifique est prévue pour les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, parties d'immeubles, ou droits relatifs à ces biens qui constituent l'habitation en France de personnes physiques non résidentes de France et ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne, dans la limite d'une résidence par contribuable, à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.*

C) L'article 783 du CGI.

Cet article institue formellement une différenciation entre les français et les étrangers en faisant application du critère de la nationalité. En effet : << Sous réserve de traités de réciprocité, les réductions d'impôts ou de taxes, les dégrèvements à la base, les déductions accordées par les lois en vigueur pour des raisons de charges de famille ne sont applicables qu'aux citoyens français et aux personnes originaires de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Mayotte, de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie française, des îles Wallis-et-Futuna et des Terres australes et antartiques françaises >>.

D) L'article 199 du CGI en matière de calcul de l'IR.

L'article 199 du CGI introduit aussi formellement, en matière de calcul de l'IR, une différence de traitement entre les personnes domiciliées en France, fondée sur leur nationalité. Ce texte réserve en effet aux citoyens français et aux personnes originaires des départements et régions d'outre-mers français, le bénéfice des dispositions de l'art. 193 du même code, prévoyant, pour le calcul de l'impôt, la division du revenu imposable en un certain nombre de parts fixé d'après la situation et les charges de famille du contribuable. Il en est de même de l'abattement prévu pour la prise en compte des enfants ayant fondé un foyer distinct. Cette différence de traitement atteignant les contribuables étrangers n'est toutefois applicable que sous la réserve des traités de réciprocité. Les clauses d'assimilation aux nationaux, figurant dans les conventions fiscales, traités commerciaux, conventions consulaires, conventions d'établissement ou autres accords internationaux, conclus par la France, réduisent sensiblement la portée des restrictions posées par l'art. 199 précité<sup>394</sup>.

E) Les articles 990 D et 990 E du CGI sur le régime de la taxe à 3% due par les entités juridiques qui possèdent, directement ou indirectement, des biens ou droits immobiliers en France.

Le régime de la taxe de 3% (Issu de la L. n° 82-1126 du 29 déc. 1982, art. 4-II-2; [...] et modifié par la L. n° 2014-1 du 2 janv. 2014, art. 25-I et III-4 et visant à l'origine à lutter contre la fraude en matière d'impôt sur la fortune)<sup>395</sup> établit une distinction selon la

<sup>394</sup> Article 199 du CGI : << Sous réserve des traités de réciprocité, les dispositions de l'article 193 qui prévoient, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, la division du revenu imposable en un certain nombre de parts fixé d'après la situation et les charges de famille du contribuable ne sont applicables qu'aux citoyens français et aux personnes originaires de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie française, des îles Wallis et Futuna et des Terres australes et antarctiques françaises >>.

<sup>395</sup> Article 990 D du CGI : << Les entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui, directement ou par entité interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits. Aux fins d'application du présent article, est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par entité interposée toute entité juridique qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, autre qu'une entité juridique visée aux 1°, a et b du 2° et a, b et c du 3° de l'article 990 E, qui est propriétaire de ces biens ou droits ou détenteur d'une participation dans une troisième personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable lui-même propriétaire des biens ou droits ou interposé dans la chaîne des participations. Cette disposition s'applique quel que soit le nombre de ces entités juridiques

localisation du siège des sociétés entre celles établies en France ou dans un autre Etat lié conventionnellement à la France (par le TFUE et TUE, par une convention d'assistance administrative ou une clause de non-discrimination), d'une part, et celles dont le siège est établi dans un autre Etat membre non lié conventionnellement à la France , d'autre part. En effet, la taxe n'est pas applicable aux entités juridiques << qui ont leur siège en France, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France >><sup>396</sup>. La taxe est par conséquent applicable aux personnes résidentes des Etats exclus du

---

interposées >>. A. TAXAND, Immobilier, Réforme de la taxe de 3% - Les commentaires de l'Administration Fiscale enfin publiés, 2008 URL : [http://www.arsene-taxand.com/Reforme-de-la-taxe-de-3-Les-commentaires-de-l-Administration-Fiscale-enfin-publiees\\_a115.html](http://www.arsene-taxand.com/Reforme-de-la-taxe-de-3-Les-commentaires-de-l-Administration-Fiscale-enfin-publiees_a115.html) : << Les personnes physiques françaises ou étrangères disposant d'un patrimoine immobilier en France pouvaient être tentées de détenir leur patrimoine immobilier par l'intermédiaire d'un nombre de sociétés françaises ou étrangères plus ou moins important afin de rendre leur identification particulièrement complexe voire impossible par les autorités fiscales françaises. Afin de lutter contre cette fraude fiscale, le législateur a mis en place en 1982 la taxe de 3% qui consiste en principe à donner le choix suivant aux sociétés à prépondérance immobilière (française ou étrangère) : soit la société paie annuellement une taxe égale à 3% de la valeur vénale des actifs français immobiliers possédés directement ou indirectement par la société soit la société révèle l'identité de ses actionnaires >>.

<sup>396</sup> Article 990 E du CGI : << La taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable : 1° Aux organisations internationales, aux États souverains, à leurs subdivisions politiques et territoriales, ainsi qu'aux personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement; 2° Aux entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables, a) Dont les actifs immobiliers, au sens de l'article 990 D, situés en France, représentent moins de 50 % des actifs français détenus directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entités juridiques. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas inclus dans les actifs immobiliers les actifs détenus directement ou indirectement que les entités juridiques définies à l'article 990 D ou les entités juridiques interposées affectent directement ou indirectement à leur activité professionnelle autre qu'immobilière ou à celle d'une entité juridique avec laquelle elles ont un lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39; b) Ou dont les actions, parts et autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé, ainsi qu'aux personnes morales dont ces entités détiennent directement ou indirectement la totalité du capital social; 3° Aux entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui ont leur siège en France, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France : — Pour la liste des conventions et traités mentionnés ci-dessus, V. Instr. du 30 mai 2011 (BOI 7 Q-1-11). a) Dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits; b) Ou instituées en vue de gérer des régimes de retraite, à leurs groupements, ainsi que ceux, reconnus d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, et dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers; c) Ou qui prennent la forme de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou de fonds de placement immobilier régis par les articles (Ord. n° 2013-676 du 25 juill. 2013, art. 42-61°) «L. 214-33» et suivants du code monétaire et financier (L. n° 2014-1 du 2 janv. 2014, art. 25-III-4°) «qui ne sont pas constitués sous la forme mentionnée à l'article L. 214-148 du même code» (Abrogé par Ord. n° 2013-676 du 25 juill. 2013, art. 42-61°) «qui ne sont pas constitués sous la forme mentionnée à l'article L. 214-144 du même code» ou ceux

libellé de cet article. Puisqu'on s'attache au siège social de la société pour déterminer sa résidence fiscale et sa nationalité les sociétés étrangères et non-résidentes en France qui ne répondent pas aux conditions d'exonération citées ci-dessus ne bénéficient pas de l'exonération. Sous réserve de convention fiscale internationale, une différence de régime fiscal est instauré entre les étrangers qui résidents dans des Etats non liés conventionnellement à la France et ceux qui résident dans des Etats liés conventionnellement à la France. Même s'il établit une distinction entre les étrangers cet article est largement plus assimilateur que son ancien dispositif, celui qui figure avant la loi de finances rectificative pour 2007<sup>397</sup>. En effet, l'ancien article 990 E du CGI n'intégrait ni les entités juridiques qui avaient leur siège dans un Etat membre de l'UE ni celles qui avaient leur siège dans un Etat lié à la France conventionnellement. Autrement dit, les nouvelles règles disposent que, de même que toute société dont le siège est établi en France, les sociétés dont le siège est situé dans un Etat lié conventionnellement à la France peuvent désormais bénéficier de l'exonération de taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France. Si aucune de ces dispositions ne lie la France au pays concerné, la société étrangère ne pourra pas être exonérée de la taxe. Certaines sociétés étrangères restent donc désavantagées par rapport à d'autres.

---

qui sont soumis à une réglementation équivalente dans l'État ou le territoire où ils sont établis; d) Ou qui communiquent chaque année ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1<sup>er</sup> janvier, l'identité et l'adresse de l'ensemble des actionnaires, associés ou autres membres qui détiennent, à quelque titre que ce soit, plus de 1 % des actions, parts ou autres droits, ainsi que le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux. L'engagement est pris à la date de l'acquisition par l'entité du bien ou droit immobilier ou de la participation mentionnés à l'article 990 D ou, pour les biens, droits ou participations déjà possédés au 1<sup>er</sup> janvier 2008, au plus tard le 15 mai 2008; e) Ou qui déclarent chaque année au plus tard le 15 mai, au lieu fixé par l'arrêté prévu à l'article 990 F, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1<sup>er</sup> janvier, l'identité et l'adresse des actionnaires, associés ou autres membres qui détiennent plus de 1 % des actions, parts ou autres droits dont ils ont connaissance à la même date, ainsi que le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux, au prorata du nombre d'actions, parts ou autres droits détenus au 1<sup>er</sup> janvier par des actionnaires, associés ou autres membres dont l'identité et l'adresse ont été déclarées >>.

<sup>397</sup> Instruction administrative 7 Q-1-08 en date du 7 août 2008 - B.O.I. N° 81 du 7 AOÛT 2008 [BOI 7Q-1-08] : L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2007 a réformé la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France.

**F) L'ancien article 244 bis A et le nouveau dispositif sur le régime des plus values immobilières des non-résidents.**

L'ancien article 244 bis A du CGI prévoyait que les personnes physiques (français et étrangers confondus) qui n'étaient pas fiscalement domiciliées en France ainsi que les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social était situé hors de France, étaient soumis à un prélèvement d'un tiers (33,1 %) sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement de tels biens et droits. En revanche, étaient imposés à 19 % à titre dérogatoire, les personnes physiques (français et étrangers confondus) ainsi que les sociétés ou groupements dont les bénéfices étaient imposés au prorata des droits des associés personnes physiques, résidents dans un État membre de l'UE ou d'un autre État partie à l'accord sur l'EEE<sup>398</sup>. Autrement dit, le taux de 33,1 % était appliqué aux résidents hors UE et hors EEE alors qu'un taux de 19 % était appliqué aux résidents à l'intérieur de l'UE ou de l'EEE. Dès lors, la différence de traitement qu'instauraient les dispositions de cet article était fondée, s'agissant des personnes morales, sur le lieu de leur siège social, qui détermine leur nationalité<sup>399</sup>. Autrement dit, il s'agissait pour ces personnes morales d'une différenciation fondée sur la résidence fiscale, et de manière sous-jacente sur la nationalité<sup>400</sup>. Quant aux personnes physiques le régime fiscal qui leur était appliqué en la matière était aussi différent selon le lieu où ils résidaient. La loi de finances rectificative pour 2014 a modifié le texte de l'article 244 bis A pour soumettre au taux de 19% l'ensemble des plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques et les associés personnes physiques de sociétés de personnes relevant de l'article 8 du CGI, quel que soit leur lieu de résidence<sup>401</sup>. Autrement dit, l'article 60 de ladite loi a étendu le

---

<sup>398</sup> G. DAMY, << La discrimination dans la taxation de la plus-value immobilière des non-résidents personnes physiques : approche synthétique et pratique >>, *Petites affiches*, 29 janvier 2013, n° 21, p. 5.

<sup>399</sup> Droit fiscal n° 14, 3 avril 2014, comm. 255. Prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des personnes morales ayant leur siège social hors de France (CGI, art. 244 bis A) : incidence de la clause de non-discrimination prévue par la convention franco-britannique.

<sup>400</sup> J. SCHMIDT, E. KORNPROBST. *Fiscalité immobilière*, 11ème édition, LexisNexis, Litec, 2013, p. 183-186.

<sup>401</sup> Loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, publiée au Journal Officiel (JO) le 30 décembre 2014.

bénéfice du taux de 19 %, applicable aux personnes physiques résidentes d'un État membre de l'Union européenne (UE) ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE), aux personnes physiques domiciliées dans un Etat tiers à l'UE ou l'EEE. Le taux applicable aux personnes morales, fixé à 33,1 %, reste inchangé<sup>402</sup>. La mesure modifie seulement le régime d'imposition des plus-values immobilières des cessions réalisées par les personnes physiques et les associés personnes physiques de sociétés ne résidant pas dans l'UE ou dans l'EEE. Par ailleurs, la loi de finances rectificative pour 2014 a également porté le taux du prélèvement précité à 75% s'agissant des plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'immeubles situés en France par des personnes physiques ou morales résidentes d'un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

### **CONCLUSION DU CHAPITRE 1 :**

Deux critères substantiels fondent le régime fiscal des étrangers non-résidents en France : celui de la résidence ou domiciliation fiscale et celui de la nationalité. La définition juridique de l'étranger non-résident en France est une définition négative car il s'agit d'une personne qui n'a pas son domicile fiscal en France (1<sup>er</sup> critère) et qui n'a pas la nationalité française (2<sup>ème</sup> critère qualifié d'exceptionnel). La notion d'étranger est complexe car il en existe plusieurs catégories (étrangers dans l'UE et étrangers hors UE). En principe, le critère de la nationalité n'existe plus depuis 1977, il arrive néanmoins que le législateur fiscal crée des régimes dérogatoires en y faisant directement référence dans ses textes, différenciant tantôt les étrangers des nationaux et/ou les étrangers entre eux (c'est à dire les étrangers des Etats tiers et les étrangers ressortissant d'un Etat membre de l'UE ou dans une plus large mesure les étrangers résidents de pays qui sont liés conventionnellement à la France et les étrangers des pays qui ne le sont pas). L'ensemble de ces éléments de définition font de la notion d'étranger non-résident une notion complexe et difficilement identifiable, il n'existe pas encore à l'heure actuelle de rubrique dédiée spécifiquement à l'étranger non-résident dans le CGI. La connaissance précise de

---

<sup>402</sup> Cf. Doctrine administrative : BOI-RFPI-PVINR-20-20-20150223.

l'état du droit fiscal applicable à ce contribuable particulier présent dans un système juridique aussi complexe que le notre pose problème d'où la nécessité d'identifier correctement les paramètres de son imposition. Appréhender cette complexité réserve beaucoup de surprises. L'assimilation fiscale entre les étrangers et les nationaux prôné par la réforme de la territorialité de l'impôt de 1977 laisse place à la désassimilation opérée par des politiques fiscales qui se veulent toujours plus personnalisées (Chapitre 2).

## **CHAPITRE 2 : LA JUSTIFICATION DE L'EMPLOI DU CRITERE DE NATIONALITE.**

Le critère de nationalité trouve des justifications d'ordre économiques et financières, il stimule la concurrence normative entre les systèmes juridiques (Section 1). En faisant application de ce critère d'imposition, le législateur décide ainsi de personnaliser au maximum l'impôt. Spécifique à l'étranger non-résident la loi fiscale dérogatoire voulue par le législateur, en plus d'être complexifiée, peut être discriminatoire du fait de sa personnalisation excessive (Section 2).

### **SECTION 1 : LES LIENS ETROITS ENTRE LE CRITERE DE NATIONALITE ET LA RATIONALITE ECONOMIQUE.**

Lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, solidarisation des individus qui bénéficient du territoire français : les raisons de l'utilisation du critère de la nationalité sont variées et contribuent à garantir les intérêts de la Nation. Le critère de nationalité est justifié par des impératifs économiques et financiers (Paragraphe 1), et il stimule la concurrence normative entre les systèmes juridiques (Paragraphe 2).

#### **PARAGRAPHE 1 : LES ARGUMENTS EN FAVEUR DE L'APPLICATION DU CRITERE DE NATIONALITE.**

Il convient de comprendre pourquoi le critère de la nationalité n'a pas été totalement abandonné après la réforme du 29 décembre 1976 sur la territorialité de l'impôt et qu'il soit encore présent dans certains articles du Code général des impôts malgré

l'internationalisation des échanges et la globalisation du droit (notamment marqué par le travail d'assimilation de l'UE et l'octroi d'une citoyenneté européenne à tous les citoyens membres d'un pays de l'UE). Comme cela a été dit ci-dessus, la nationalité n'est pas un critère du domicile fiscal, mais il arrive parfois (de manière exceptionnelle) qu'il soit un critère de l'obligation fiscale. Dès lors voit-on apparaître un impôt sur la nationalité ? Les acteurs économiques sont de plus en plus imaginatifs pour optimiser leur fiscalité, d'où la nécessité pour le législateur de trouver des solutions juridiques afin de garantir les intérêts de la société (par exemple, le régime de la taxe de 3%, articles 990 D et E du CGI<sup>403</sup>). Il s'agit en priorité de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale (par exemple, l'ancien article 164 C et l'article 990 D du CGI).

L'ancien article 164 du Code général des impôts créé par la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976, article 7 permettait d'assujettir à l'impôt sur le revenu des personnes qui peuvent résider en France sans pour autant y percevoir de revenus. En effet, il suffisait seulement que ces personnes possèdent une habitation sur le territoire français pour être assujetties à l'impôt sur le revenu de manière forfaitaire. Il s'agissait dès lors d'un dispositif juridique visant à assurer une forme de justice fiscale puisque les personnes qui ne résidaient pas en France mais y possédaient une habitation bénéficiaient des mêmes avantages (notamment la protection de leur habitation par les pouvoirs publics) que les personnes qui résidaient en France et qui y payaient un impôt sur le revenu mondial<sup>404</sup>. Il s'agissait de faire échec aux possibilités d'éviter l'impôt pour des personnes qui étaient susceptibles de vivre sur le territoire français tout en n'y ayant pas de revenus en définissant une base forfaitaire d'imposition afin que chacun soit solidaire envers la société française. C'est effectivement une forme de justice fiscale

---

<sup>403</sup> Instruction du 26 juillet 1977 pre.cit, p. 24 : << une taxation spécifique est appliquée aux personnes morales étrangères qui disposent de propriétés immobilières en France ou qui en concèdent la jouissance gratuitement ou moyennant un loyer inférieur à la valeur locative réelle. Ces sociétés sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur une base égale à trois fois la valeur locative de ces propriétés à moins qu'il ne s'agisse d'organismes étrangers à but non lucratif. Cette mesure répond principalement à un souci de moralisation. En effet, en vue d'échapper aux taxations minimales instituées par les articles 164-2, 168 ou 180, certains contribuables disposant de résidences en France en transféraient la propriété apparente à des sociétés immobilières dont le siège était situé dans un paradis fiscal >>.

<sup>404</sup> D. GIRARD, << L'imposition forfaitaire des non résidents fiscaux en France : épisode 164 C et final ?, Note sous Conseil d'Etat, SSR., 11 avril 2014, Ministre du Budget c. Mme L., requête numéro 332885 >>, *Revue générale du droit on line*, 2014, numéro 16280 ([www.revuegeneraledudroit.eu/?p=16280](http://www.revuegeneraledudroit.eu/?p=16280)).

souhaitée par les autorités normatives<sup>405</sup>. En effet, les revenus perçus sur le territoire français par un non-résident ne constituent le plus souvent qu'une petite partie de son revenu global, lequel est centralisé dans l'Etat de sa résidence où il souscrit ses déclarations et cet Etat est le seul à disposer des moyens de contrôle permettant de vérifier la sincérité de ces déclarations et d'apprécier ainsi l'exakte capacité contributive du non-résident. La taxation forfaitaire permet ainsi d'assurer un rendement fiscal à l'administration française<sup>406</sup>. L'origine éthique de l'article 164 C du CGI (et donc de la différenciation opérée) est la solidarité de tous à la contribution des dépenses publiques<sup>407</sup>. Néanmoins, puisque cet article comportait une exonération spécifique (tempéré par la nécessité de répondre à certaines conditions) pour les français non-résidents en France, il semble qu'il s'agissait davantage d'une solidarisation des étrangers non-résidents envers la France plutôt que de tous les non-résidents étrangers et nationaux confondus. En effet, l'exonération concernait exclusivement les français et le législateur a même étendu cette exonération en 1995<sup>408</sup>. L'étranger non-résident est un agent économique occasionnel, car il ne détient pas sa résidence fiscale en France, ce qui signifie que ses opérations économiques sur le territoire français sont spécifiques et non-récurrentes dans la mesure où le centre de ses intérêts économiques se situe à l'étranger. Bénéficiant, même occasionnellement, des fonctions régaliennes de l'Etat (sécurisation de son habitation, justice...) il est légitime qu'il participe à leur financement<sup>409</sup>. D'autant plus qu'en 1977 la situation économique et financière de la France était compliquée, le pays devait faire face à une aggravation du chômage due au ralentissement de la croissance de la production et à une inflation persistante<sup>410</sup>. Néanmoins, l'étranger non-résident en France est déjà assujetti au titre des impôts directs locaux et éventuellement

<sup>405</sup> Ibid.

<sup>406</sup> CAA Paris, plén. 24 juin 2010, n° 08PA01624.

<sup>407</sup> J. BRANDEAU, << Conséquences fiscales pour un ressortissant étranger de disposer d'une habitation en France >>, *Petites affiches*, 25 janvier 2002, n°19.

<sup>408</sup> La Loi n° 94-1162 du 29 décembre 1994 de finances pour 1995 a modifié l'article 164 C pour étendre l'exonération : Le second alinéa de l'article 164 C du code général des impôts est complété par une phrase ainsi rédigée : << De même, elles ne s'appliquent pas, l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les deux années suivantes, aux contribuables de nationalité française qui justifient que ce transfert a été motivé par des impératifs d'ordre professionnel et que leur domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années qui précèdent celle du transfert. >>

<sup>409</sup> G. TIXIER, << L'imposition des non-résidents disposant d'une résidence en France (article 164 C du CGI) >>, *Petites affiches*, 23 avril 1997, n° 49, p. 91 : << Cet article [...] s'explique \_ s'il ne se justifie pas toujours par l'idée que le non-résident disposant d'une habitation en France doit participer aux charges publiques >>.

de l'ISF, l'article 164 C du CGI avait donc pour effet de créer un surcroît d'imposition à l'heure où le marché de l'immobilier est pourtant en crise en France<sup>411</sup>. L'addition de l'article 164 C au menu des dispositifs fiscaux concernant les étrangers non-résidents paraissait dissuasif et ne trouvait plus tellement de justifications économiques depuis la création de l'ISF en 1982 et l'augmentation croissante des taxes foncières et d'habitation en France<sup>412</sup>. Il convient de préciser qu'en réalité les dispositions de l'article 164 C du CGI étaient d'application résiduelles car elles avaient une vocation subsidiaire dans la mesure où elles ne s'appliquaient qu'en l'absence de conventions fiscales internationales. Or, compte tenu du développement des conventions internationales, elle concerne aujourd'hui principalement le cas des personnes de nationalité tierce qui résident en France.

L'article 990 D du CGI précité est aussi une mesure d'exception destinée à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale édictée à l'égard de personnes morales étrangères propriétaires d'immeubles en France. La taxe de 3 % avait pour objectif, à l'origine, d'éviter la construction de montages permettant à des personnes physiques résidentes de France d'acheter un bien immobilier par le biais de sociétés dont le siège était situé à l'étranger, généralement en Suisse ou au Lichtenstein. Il s'agissait donc de << mettre en place un procédé de taxation apte à se substituer à l'ISF pour ces entités », commente le notaire<sup>413</sup>.

On remarque ainsi que l'état juridique d'étranger présente peu de particularité en droit fiscal français. En effet, l'importance de la nationalité est y est relativement faible car ce critère n'intervient que pour des régimes fiscaux spécifiques et exceptionnels, le principe étant celui de l'assimilation des étrangers aux nationaux. En fait, la nationalité

---

<sup>410</sup> Rapport général Sénat n° 88. Tome I, Le budget de 1978 et son contexte économique et financier. Par M. BLIN. 1977, p. 7.

<sup>411</sup> A. BOUVERET, N. COSTES, C. SIMON, << L'évolution du marché immobilier résidentiel en France. >>, *Economie & prévision* 2/2010 (n° 193) , p. 139-146. URL : [www.cairn.info/revue-economie-et-prevision-2010-2-page-139.htm](http://www.cairn.info/revue-economie-et-prevision-2010-2-page-139.htm) : << Le marché immobilier français est caractérisé par un déséquilibre structurel lié à une offre insuffisante au regard de la croissance du nombre des ménages >>.

<sup>412</sup> Communiqué de presse de l'Union Nationale de la Propriété Immobilière (UNPI), Paris, le 14 octobre 2015. Taxes foncières : + 16,5 % en cinq ans, de très mauvais chiffres en 2015 !

<sup>413</sup> F. PERROTIN, << Taxe de 3 % : des précisions jurisprudentielles >>, *Petites affiches*, 26 novembre 2012, p. 4.

de la personne est une qualité qui n'intervient en qu'à titre accessoire pour aménager l'imposition et non pas pour décider de son principe. Puisque celle-ci est prise en compte de manière accessoire dans le droit fiscal français, le premier critère de l'imposition est celui de la territorialité de l'impôt, c'est-à-dire la domiciliation fiscale. La nationalité est un critère potentiellement utilisé par le législateur de manière complémentaire pour moduler un régime d'imposition particulier. L'étranger non-résident apparaît donc comme un contribuable marginal non seulement parce que son obligation fiscale est limitée (par exemple aux revenus de source française) mais aussi parce que son existence dans le CGI est limitée. Si le droit fiscal n'ignore pas totalement la notion de nationalité, elle n'en fait pas un critère directeur de l'imposition. Le droit fiscal des étrangers non-résidents est un droit d'exception par rapport à la politique d'assimilation introduite par la réforme de territorialité de l'impôt de 1977 malgré l'article 164 C qu'instaure la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976. Il est très rare que le législateur crée un régime spécifique pour les étrangers non-résidents. Cependant, cela peut arriver : une question d'opportunité peut par exemple conduire à assurer aux étrangers non-résidents un traitement fiscal particulier. On s'aperçoit que la raison principale pour laquelle le législateur décide de créer un régime fiscal particulier à l'étranger non-résident réside dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale qui correspondent à des impératifs économiques et financiers. La lutte contre la fraude fiscale est une exigence constitutionnelle car ce principe a été énoncé en 1983<sup>414</sup> et érigé en objectif à valeur constitutionnel en 1999 par le Conseil d'Etat<sup>415</sup>. De même, le Conseil d'Etat a aussi fait de la lutte contre l'évasion fiscale un principe constitutionnel<sup>416</sup> tempérant les droits et libertés individuelles du contribuable en l'érigeant en objectif à valeur constitutionnelle<sup>417</sup>.

Le critère de nationalité stimule la concurrence normative entre les Etats, car l'acteur économique extérieur suscite un intérêt financier primordial (Paragraphe 2)

---

<sup>414</sup> CE, décision DC n° 83-164, cons. 26 et 27.

<sup>415</sup> CE, décision DC n° 83-164 DC, cons. 26 et 27.

<sup>416</sup> CE, décision DC n° 89-268, cons. 78.

<sup>417</sup> E. DE CROUY-CHANEL, << Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? >>, *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 4/2011 (N° 33), p.15-26.

**PARAGRAPHE 2 : LE CRITERE DE NATIONALITE, ELEMENT STIMULATEUR DE LA CONCURRENCE FISCALE ENTRE LES SYSTEMES JURIDIQUES.**

Afin d'attirer les étrangers sur le territoire français, les pouvoirs publics se doivent de proposer des dispositifs réglementaires et fiscaux plus attractifs que ceux offerts par les autres Etats : c'est la concurrence normative que se livrent les différentes entités souveraines (assimilable mutatis mutandis à celle que se livrent les opérateurs sur les marchés de biens et services)<sup>418</sup>. Il s'agit d'un processus compétitif, d'un mode de rivalité frontale<sup>419</sup> qui résulte autant de l'action souveraine des Etats et du manque d'harmonisation fiscale entre eux (qui utilisent des outils juridiques afin d'attirer les capitaux) que de celle des acteurs privés. Les étrangers agissent comme des homo oeconomicus, c'est à dire des êtres dotés de la rationalité économique qui vont rechercher parmi plusieurs systèmes juridiques (sauf cas d'harmonisation) l'environnement fiscal le plus avantageux. Ce sont des agents économiques extrêmement mobiles compte tenu de l'internationalisation des échanges et du fait qu'ils ne sont rattachés à la France ni par un lien de nationalité ni par la citoyenneté (mais seulement économiquement). Ils détiennent un pouvoir << tout puissant de volonté individuelle dans la libre détermination des rattachements à un ou plusieurs ordres normatifs >><sup>420</sup>. En effet, le droit fiscal français est soumis à l'arbitrage des acteurs privés étrangers qui opèrent, parce qu'il y sont autorisés, un choix de loi dans le but de minimiser les coûts de leurs opérations économiques. La concurrence normative, puisqu'elle est synonyme de diversité de systèmes juridiques et de choix pour les acteurs privés, stimule l'optimisation fiscale qui consiste pour un acteur économique à chercher toutes les possibilités pour réduire sa fiscalité. La concurrence normative se fait par le choix de la loi que font les acteurs économiques lesquels font preuve d'intelligence juridique : ils connaissent l'environnement juridique dont ils sont tributaires, l'identifie, anticipe les opportunités ou inopportunités potentielles, disposent des informations et des droits

<sup>418</sup> K. LUCIANO, D. VIDAL, *Cour de droit spécial des sociétés*, 2015-2016, éditions Gualino, 2015, p. 295-299.

<sup>419</sup> F. LE ROY, << La concurrence, entre affrontement et connivence >>, *Revue française de gestion*, 1/2007, n°158, p. 149-152; S. LIARTE, L. CAILLUEL, << Mais où s'affrontent les entreprises ? De l'étude de la concurrence aux lieux de cette concurrence >>, *E&H*, n°4/2008, n°53, p. 7-11.

<sup>420</sup> K. LUCIANO, Dominique VIDAL, op. cit. p. 295-299.

nécessaires pour mettre en oeuvre leurs choix<sup>421</sup>. Le développement des nouvelles technologies de l'information, l'internationalisation des services permettent ces nouvelles pratiques contemporaines plus centrées sur les stratégies juridiques individuelles et sur la performance juridique (définie comme << étant la capacité de l'acteur privé à gérer juridiquement les risques et les opportunités liés à sa stratégie) que recherchent les acteurs privés. Le concept d'intelligence économique est couplé avec celui d'intelligence juridique car les agents économiques exploitent les données juridiques au profit de pratiques d'intelligence économique en vue d'optimiser leur fiscalité. Certains étrangers non-résidents pourraient même décider d'acquérir la nationalité française pour se voir offrir les bénéfices de l'exonération prévue à l'alinéa 2 de l'article 164 C du CGI.

Les Etats, parce qu'ils ont quelque chose à gagner, ou à perdre, s'investissent dans une politique législative de séduction des acteurs privés<sup>422</sup>. C'est pourquoi le critère de nationalité est un outil stratégique qui peut jouer éminemment un rôle attractif ou répulsif suivant la manière dont il est utilisé. Ce critère anime la concurrence normative entre les systèmes juridiques dans la mesure où l'étranger va rechercher le système juridique le plus avantageux qui l'identifie formellement. En France, les articles du CGI qui font application du critère de nationalité désavantagent systématiquement l'étranger. Les dispositifs fiscaux français visant les étrangers non résidents ne sont pas à priori destinés à rendre la France très attractive fiscalement pour les étrangers non-résidents car ils sont défavorisés par rapport aux nationaux non-résidents et nationaux résidents, mais à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Comme l'exemple de l'article 164 C cité ci-dessus largement répulsif pour les investissements des étrangers non-résidents en France dans la mesure où cette imposition forfaitaire s'ajoute à des impôts immobiliers

<sup>421</sup> B. WARUSFEL, Dossier spécial : << L'intelligence juridique : une nouvelle approche pour les praticiens du droit >>, *Lettre des professionnels du droit* : "Le Monde du droit" n° 43 , 1-15 avril 2010. << Dans l'activité de veille qui constitue la base de l'intelligence économique, la collecte des données juridiques peut être une source particulièrement importante. Connaître la réglementation applicable à une activité ou à un produit donné peut s'avérer capital pour prendre une décision d'investissement ou se livrer à l'évaluation d'un marché. Se tenir informé sur les projets législatifs en cours peut permettre d'anticiper une modification de l'environnement juridique et, le cas échéant, d'engager une stratégie d'influence [...] >>.

<sup>422</sup> G. VIEIRA DA COSTA CERQUEIRA. << Libre circulation des sociétés en Europe : concurrence ou convergence des modèles juridiques >>, *RTDEur*, janvier-mars 2014, p. 16.

déjà conséquents (taxe foncière, plus-values immobilières, éventuellement ISF). Concernant cet article il serait opportun que le législateur fiscale opte pour une stratégie de désescalade fiscale compétitive et d'adoption d'un régime normatif relâché en supprimant le critère de nationalité, réformant donc le droit fiscal sur fond de concurrence entre les Nations.

A défaut d'harmonisation dans un espace concurrentiel et à partir du critère de nationalité des différences de traitements se forment, des catégories juridiques se conçoivent. Le principal danger lié à l'utilisation d'un critère personnel de différenciation tel que celui de la nationalité et d'aboutir à une personnalisation excessive de la loi fiscale susceptible de discriminer les acteurs juridiques étrangers non-résidents en France (Section 2).

## **SECTION 2 : LA VOLONTE DU LEGISLATEUR DE PERSONNALISER L'IMPOT.**

La personnalisation apparaît comme une réponse aux droits et devoirs de chacun mais aboutit structurellement à complexifier la fiscalité française (Paragraphe 1). La mention explicite de la nationalité comme critère de distinction est aujourd'hui devenu rare. Il n'empêche que des normes nationales internes apparemment anodines peuvent, en pratique, discriminer un groupe déterminé de personnes. C'est alors que se pose la question de la discrimination. De la personnalisation excessive de l'impôt peuvent effectivement naître des discriminations car la nationalité est un critère grossièrement suspect (Paragraphe 2).

### **PARAGRAPHE 1 : PERSONNALISATION DE LA LOI ET COMPLEXITE DU REGIME FISCAL DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.**

La personnalisation du régime fiscal de l'étranger non-résident est un processus de spécialisation qui s'opère à partir du critère personnel de nationalité. A quoi sert la nationalité ? Juridiquement elle poursuit un objectif spécifique : distinguer entre un régime juridique particulier, celui des Français par exemple, et un autre. La nationalité

permet de choisir quel droit appliquer<sup>423</sup>. Différencier et individualiser sont des modes d'organisation de la fiscalité française contemporaine. Aujourd'hui on constate effectivement que la fiscalité française est divisée en plusieurs catégories de contribuables. On peut citer les nationaux résidents en France, les nationaux non-résidents en France, les étrangers résidents en France, les étrangers non-résidents en France et parmi les étrangers, le CGI établit une sous-catégorie de contribuable en distinguant les étrangers ressortissants d'un Etat membre de l'UE ou plus généralement lié conventionnellement à la France et les autres étrangers c'est à dire ressortissant d'un Etat non lié conventionnellement avec la France. Il en résulte une variété de régimes fiscaux différents suivant la catégorie de contribuables concernée, ce qui nuit à la lisibilité du système fiscal français pris dans sa globalité et rend les comparaisons difficiles à établir : le contribuable doit d'abord rechercher dans quelle catégorie il se situe. Le champ d'application << ratione personae >> (champ d'application personnel) associé au champ d'application << ratione loci >> (champ d'application territorial) prime sur le champ d'application << ratione materiae >> (champ d'application quant à la matière imposable). La catégorisation des contribuables conduit effectivement à rechercher la nationalité et le lieu d'imposition (domicile fiscal) du contribuable avant d'identifier la matière imposable (biens, revenus...) et de liquider l'impôt.

Le législateur croit que cette personnalisation est juste et tout à fait légitime, mais c'est là une prise de position politique, donc politiquement à débattre, et politiquement à trancher (et il existe pour ce faire des autorités politiques : le souverain ou ses représentants, dans une démocratie les représentants du peuple)<sup>424</sup>. A chaque nouveau gouvernement une politique fiscale car le droit est la manifestation d'une volonté politique. En effet, le législateur peut estimer qu'il est de son intérêt d'attirer les étrangers (en offrant d'une une fiscalité avantageuse) ou, au contraire, de se défendre contre leur invasion (en désavantageant l'étranger) >><sup>425</sup>. De là, par exemple des impôts

---

<sup>423</sup> E. PATOUT, *La nationalité en déclin*, éditions Odile Jacob, 2014, p. 19

<sup>424</sup> E. MILLARD. *Débats autour de la personnalisation juridique*. M. Chauvière, M. Saussier, B. Bouquet, R. Allard, B. Ribes. Les Implicites de la politique familiale, Dunod, pp.11-18, 2000.

<sup>425</sup> Recueil des cours. Académie de droit international. 1937, III, Tome 61 de la collection. A.W. SJTHOFF, LEYDE publisher. Deuxième tirage, p. 602.

spéciaux comme le régime de la taxation forfaitaire de l'article 164 C du CGI ou le régime de la taxe de 3 % de l'article 990 D du CGI, de là une tendance à réserver aux ressortissants nationaux le bénéfice des exonérations fiscales, c'est la préférence nationale. Certaines politiques partent aussi du principe que pour protéger l'Etat il faut adapter la loi à ce qui est spécial. L'étranger non-résident est un contribuable spécial car il est éloigné du standard habituel qui est celui du français résident fiscal en France. Mais la personnalisation excessive entraîne des conséquences juridiques : une multiplicité de régimes fiscaux dérogatoires consacrés aux étrangers non-résidents. Il en ressort ainsi que l'identité fiscale globale de l'individu-contribuable étranger non-résident est une identité de synthèse, une constellation mobile de plusieurs régimes fiscaux (suivant l'idéologie assimilatrice ou pluraliste du législateur) difficile à identifier car il n'existe pas dans le Code général des impôts de partie spécifique consacrée aux étrangers non-résidents, il faut lire les articles les uns après les autres.

La gestion nationale de la spécificité liée au statut juridique de l'étranger non-résident vise en réalité à l'intégration de ces acteurs dans la vie économique française. Comme on l'a vu avec l'article 164 C du CGI, le critère personnel de nationalité permet de solidariser le contribuable étranger non-résident avec la société française en tenant compte de sa spécificité territoriale, car il ne paye pas un " impôt mondial " en France comme le ferait un contribuable domicilié fiscalement en France, mais il y possède toutefois une habitation. Puisque en tant que non-résident fiscal il conserve des liens financiers/et ou économiques avec le territoire français dont il bénéficie, il est légitime qu'il paye une contribution financière. L'étranger est tenu des impôts nécessaires au fonctionnement des services dont il tire profit, il prête allégeance économique à la France.

Le critère personnel de nationalité personnalise, spécialise, singularise l'étranger non-résident ce qui tend à rendre le droit national plus complexe et moins lisible puisqu'aucune adaptation textuelle n'a encore été prise (absence de rubrique spéciale concernant les étrangers non-résidents dans le CGI). Si à proprement parler il ne s'agit pas d'une minorité en droit, il en a tout l'air. On peut dès lors se permettre de parler de " minorité fiscale ". Adoptée par consensus en 1992, la Déclaration des Nations Unies sur

les minorités, en son article premier, se réfère aux minorités comme étant fondées sur leur identité nationale ou ethnique, culturelle, religieuse ou linguistique, et dispose que les États doivent protéger leur existence<sup>426</sup>. Aux yeux d'un membre d'une minorité, une minorité se définit par un sentiment particulier de solidarité ou d'identité. Les étrangers non-résidents sont liés par une identité fiscale commune. Puisque les membres de minorités nationales ou ethniques, religieuses ou linguistiques sont souvent victimes de formes multiples de discrimination il convient également de se poser la question de savoir si les membres de cette " minorité fiscale " sont aussi victimes de discriminations. L'étranger non-résident est isolé dans une catégorie fiscale dérogatoire au droit commun de l'imposition française. Or, l'isolement fiscal de cette catégorie de contribuable peut-il mener à sa disparition ? En effet, l'étranger non-résident peut développer des mécanismes de défenses à l'imposition, comme le fait de privilégier un autre Etat à fiscalité plus avantageuse plutôt que la France (évasion fiscale), ou frauder le fisc français, aboutissant à terme à l'érosion de la masse monétaire (issue de sa contribution) qu'il représente pour la France. A trop vouloir personnaliser l'impôt le législateur s'expose à discriminer les contribuables entre eux, puisque les critères de personnalisation sont toujours plus distinctifs. Il faudrait donc simplifier le régime fiscal des étrangers non-résidents en France.

## PARAGRAPHE 2 : LA PERSONNALISATION DE LA LOI, FACTEUR DE DISCRIMINATIONS FISCALES.

### A) La nationalité comme critère de personnalisation propice à la discrimination.

A force de personnaliser la loi et d'appliquer des régimes fiscaux exceptionnels aux contribuables étrangers non-résidents, qui en plus sont désavantageux par rapport à

<sup>426</sup> Article 1 de la Déclaration des droits des personnes appartenant à des minorités nationales ou ethniques, religieuses et linguistiques - Adoptée par l'Assemblée générale dans sa résolution 47/135 du 18 décembre 1992 : 1. Les Etats protègent l'existence et l'identité nationale ou ethnique, culturelle, religieuse ou linguistique des minorités, sur leurs territoires respectifs, et favorisent l'instauration des conditions propres à promouvoir cette identité. 2. Les Etats adoptent les mesures législatives ou autres qui sont nécessaires pour parvenir à ces fins.

ceux accordés aux nationaux, le législateur finit par les discriminer et à les isoler fiscalement. Effectivement, si la discrimination en tant que telle n'est pas interdite, elle le devient dès lors qu'elle est contraire à la loi, elle doit être appréhendée par référence au principe d'égalité.

Une discrimination, du latin *discriminare*, de crimen, point de séparation, désigne un traitement inégalitaire accordé à une personne, fondée sur un critère interdit par la loi (sexe, âge, état de santé...) et dans un domaine cité par la loi (par exemple accès à un service public)<sup>427</sup>. Autrement dit, << la discrimination consiste à différencier en vue d'un traitement séparé >><sup>428</sup>. La société crée en permanence de la discrimination car la vie de tous les jours impose de faire constamment des choix. L'acte de choisir un candidat plutôt qu'un autre à un concours administratif par exemple, ou dans la sphère privée lors d'un entretien d'embauche. L'activité de recrutement est par essence une activité discriminante, si l'on en croit l'étymologie qui définit la discrimination comme le simple fait d'effectuer un choix. En faisant une distinction entre plusieurs candidats, le recruteur discrimine<sup>429</sup>. L'acte de choisir un locataire plutôt qu'un autre pour un occuper un logement est aussi une discrimination. Néanmoins, ces types de discriminations ne sont illégales que lorsqu'elles sont justifiées par des motifs eux-mêmes illégaux. A ce jour, vingt critères prohibés de discrimination sont fixés par la loi<sup>430</sup>. Ainsi, défavoriser une

---

<sup>427</sup> D. FASSIN. << L'intervention française de la discrimination >>, *Revue française de science politique*, vol. 52, n° 4, août 2002, p. 403-423. 2002. Presses de la Fondation nationale des sciences politiques.

<sup>428</sup> D. SEGUIN, *Guide du contentieux du droit des étrangers*, 2013. LexisNexis, p. 193.

<sup>429</sup> A. GHIRARDELLO, << De l'évaluation des compétences à la discrimination : une analyse conventionnaliste des pratiques de recrutement >>, *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, Avril-Mai-Juin 2005, n° 56, p. 36-48.

<sup>430</sup> P. WACHSMANN. *Libertés publiques*. Dalloz, 6e édition, 2009, p. 315. Article 225-1 du Code pénal : << constitue une discrimination toute distinction opérée entre les personnes physiques à raison de leur origine, de leur sexe, de leur situation de famille, de leur grossesse, de leur apparence physique, de leur patronyme, de leur état de santé, de leur handicap, de leurs caractéristiques génétiques, de leurs moeurs, de leur orientation sexuelle, de leur âge, de leurs opinions politiques, de leurs activités syndicales, de leur appartenance ou de leur non-appartenance, vraie ou supposée, à une ethnie, une nation, une race ou une religion déterminée. Constitue également une discrimination toute distinction opérée entre les personnes morales à raison de l'origine, du sexe, de la situation de famille, de l'apparence physique, du patronyme, de l'état de santé, du handicap, des caractéristiques génétiques, des moeurs, de l'orientation sexuelle, de l'âge, des opinions politiques, des activités syndicales, de l'appartenance ou de la non-appartenance, vraie ou supposée, à une ethnie, une nation, une race ou une religion déterminée des membres ou de certains membres de ces personnes morales >>. Cf. Vincent TCHEN, *droit des étrangers*, 2<sup>e</sup> édition, Ellipses, 2012. Mise au point, p. 72-73.

personne en raison de ses origines, son sexe, son âge<sup>431</sup>, son état de santé... est formellement interdit par la loi française. Toutes les formes de discriminations ne sont donc pas proscrites car sont interdites uniquement celles contraires au droit. Le principe de non-discrimination refuse de différencier selon des critères qui constituent la personnalité de l'individu (obligation d'indifférence). On parle de discrimination directe lorsque des personnes en situation identiques au regard de l'objet de la norme se trouvent traitées de manière différente. La discrimination indirecte, ou << à rebours >>, traite de manière identique des personnes dont la situation est objectivement différente, ce qui les prive en fait de l'accès au droit complet<sup>432</sup>. La discrimination peut être unique (fondée sur une seule dimension c'est à dire par exemple la nationalité), mais elle peut aussi être multiple, c'est à dire fondée sur deux ou plusieurs aspects. Une personne peut ainsi appartenir à divers groupes de défavorisés et être en butte à des formes de discrimination bien définies<sup>433</sup>.

Il ressort de cette définition de la discrimination que celle-ci doit être appréhendée par référence au principe d'égalité<sup>434</sup>. Le principe de non-discrimination est effectivement basé sur le principe d'égalité. L'égalité est un principe constitutionnel mais aussi un principe général de droit pour le Conseil d'État. Ce principe général de droit permet au Conseil d'État d'affirmer qu'à situation égale, le traitement doit être le même, dont il découle une interdiction de procéder à des discriminations. Trois limites sont toutefois posées : la discrimination est possible si la loi l'autorise, si l'intérêt général le

---

<sup>431</sup> Cf. D. PALLANTZA. << La discrimination fondée sur l'âge, une discrimination unique en son genre >>, *Cahiers sociaux*, 1<sup>er</sup> janvier 2014, n° 259, p. 21.

<sup>432</sup> Loi n° 2008-496 du 27 mai 2008 portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine de la lutte contre les discriminations, article 1 : << Constitue une discrimination directe la situation dans laquelle, sur le fondement de son appartenance ou de sa non-appartenance, vraie ou supposée, à une ethnie ou une race, sa religion, ses convictions, son âge, son handicap, son orientation ou identité sexuelle, son sexe ou son lieu de résidence, une personne est traitée de manière moins favorable qu'une autre ne l'est, ne l'a été ou ne l'aura été dans une situation comparable. Constitue une discrimination indirecte une disposition, un critère ou une pratique neutre en apparence, mais susceptible d'entraîner, pour l'un des motifs mentionnés au premier alinéa, un désavantage particulier pour des personnes par rapport à d'autres personnes, à moins que cette disposition, ce critère ou cette pratique ne soit objectivement justifié par un but légitime et que les moyens pour réaliser ce but ne soient nécessaires et appropriés [...] >>

<sup>433</sup> A. BECUWE et I. L. MERLE. << Pour une approche transdisciplinaire de la discrimination au travail >>, *Revue Interdisciplinaire sur le Management et l'Humanisme*, n° 5 – janvier/février 2013 – VARIA, p. 5.

<sup>434</sup> J-M. BELORGEY. *Lutter contre les discriminations : stratégies institutionnelles et normatives*. 2002, éditions de la Maison des sciences de l'homme, Paris, p. 32

justifie ou si la situation présente des différences qui justifient la différence de traitement<sup>435</sup>. Même si la différence de situation justifie la différence de traitement, certaines distinctions ne peuvent être faites. En effet, l'article 1er de la Constitution de 1958 et l'alinéa 3 du Préambule de la Constitution de 1946 interdisent les distinctions fondées sur l'origine, la race, la religion, les croyances et le sexe. Il est néanmoins permis au législateur de discriminer dès lors que la loi discriminante est mûe par une volonté de faire disparaître une inégalité. La discrimination positive se définit ainsi comme la mise en œuvre, par une politique volontariste, d'une discrimination envers une catégorie de personnes dont l'objectif est la disparition d'une inégalité de fait préexistante<sup>436</sup>. La loi n° 2008-496 du 27 mai 2008 portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine de la lutte contre les discriminations adopte la même définition précitée, en précisant que le principe de non-discrimination ne joue pas lorsque l'inégalité est assurée dans un but légitime, celui de faire disparaître une inégalité factuelle préexistante<sup>437</sup>. L'égalité républicaine peut non seulement interdire la différence mais aussi la requérir par l'intermédiaire de la discrimination positive qui est le fait de mieux traiter une catégorie donnée de la population, estimée être systématiquement lésée de par certaines de ses caractéristiques propres<sup>438</sup>. Pour rechercher l'égalité de fait, il faut discriminer en droit. L'égalité de fait implique de réservier ou de créer juridiquement des avantages pour certains, c'est à dire de rendre nécessaire des traitements différents afin de rétablir l'équilibre<sup>439</sup>. Cet aspect << positif >> amène ainsi à différencier pour égaliser<sup>440</sup> et donc à opérer une hiérarchie entre les

---

<sup>435</sup> CE 10 mai 1974, Denoyez et Chorques, et Cons. const. 12 juill. 1979, no 79-107 DC, Pont à péage.

<sup>436</sup> A-M. LE POURHIET, << Discrimination positives ou injustice ? >>, *Revue française de droit administratif*, vol. 14, n° 3, mai-juin 1998, p. 519-525.

<sup>437</sup> Loi n° 2008-496 du 27 mai 2008 portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine de la lutte contre les discriminations, article 2, paragraphe 2 : << Ce principe ne fait pas obstacle aux différences de traitement fondées sur les motifs visés à l'alinéa précédent lorsqu'elles répondent à une exigence professionnelle essentielle et déterminante et pour autant que l'objectif soit légitime et l'exigence proportionnée >>. C.f L. SFEZ. *L'égalité. Que sais-je ?* PUF. 1996, p. 20-21.

<sup>438</sup> G. CALVES. *La discrimination positive. Que sais-je ?* PUF. 2011, p. 7-9 : << La discrimination positive est l'instrument clé d'une politique de rattrapage entre différents groupes. Elle vise à promouvoir entre eux une plus grande égalité de fait, ou, à tout le moins, à garantir aux membres des groupes désavantagés une véritable égalité des chances. >>.

<sup>439</sup> A. de RAULIN, S. M. OULD ABDALLAHI, Gourmo LO. *Droit, culture et minorités*. L'Harmattan, 2009, p. 269.

<sup>440</sup> X. BIOY, *Droit fondamentaux et libertés publiques*. Montchrestien. Lextenso éditions, 2011, p. 407-408.

individus<sup>441</sup>. L'égalité n'est donc pas l'uniformité, celle-ci se réalise notamment à partir de l'impôt et de sa fonction redistributive (associée à la progressivité de l'impôt) ainsi qu'à la redistribution des richesses perçues lesdits impôts<sup>442</sup>. La recherche de l'égalité passe ainsi par la discrimination positive laquelle permet de nourrir la solidarité entre les membres d'une même société<sup>443</sup>. La discrimination doit aussi être appréhendée par référence au principe du respect de la dignité de l'être humain. En effet, << la dignité humaine exige l'égalité de tous >>, le traitement juridique de chacun sans discrimination tenant aux qualités intrinsèques de l'être humain<sup>444</sup>.

B) La signification du principe d'égalité en droit fiscal interne français.

Les personnes qui n'ont pas la nationalité française sont titulaires de droits et libertés fondamentales en France. La difficulté est de déterminer la mesure dans laquelle elles en bénéficient<sup>445</sup>. Le Conseil Constitutionnel a rappelé ce principe le 12 août 1993 : << Les droits fondamentaux s'appliquent à tous ceux qui résident sur le territoire national, étrangers inclus (CC, 12 août 1993, *Maîtrise de l'immigration*) >>.

L'égalité devant l'impôt est une composante du principe général d'égalité entre les individus, lequel doit être concilié avec les autres principes constitutionnels (notamment l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale)<sup>446</sup>. En matière de fiscalité, l'article 13 de la DDHC consacre le principe de nécessité de l'impôt, d'égalité devant l'impôt et de répartition équitable de celui-ci entre les contribuables : << pour l'entretien de la force publique et les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en

---

<sup>441</sup> P. GONOD et J-P. DUBOIS. *Citoyenneté, souveraineté, société civile*, Dalloz, 2003, p. 29.

<sup>442</sup> M. BOUVIER. << La justice fiscale au Canada et en France : les conceptions de la justice fiscale. Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne. >>, *Revue française de Finances Publiques*, 1 novembre 2013, n° 124, p. 15. << La justice fiscale redistributive vise à réduire les inégalités de revenus au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt. >>.

<sup>443</sup> L. PHILIP. *Droit fiscal constitutionnel : évolution d'une jurisprudence*. Economica, Collection Finances Publiques. 2014, p. 64.

<sup>444</sup> X. BIOY, *Droits fondamentaux et libertés publiques*, préc.cit.

<sup>445</sup> X. DUPRE DE BOULOIS. *Droits et libertés fondamentaux*. Licence droit. PUF. 2010, p. 64.

<sup>446</sup> H. OBERDORFF. *Droits de l'homme et libertés fondamentales*, manuel LGDJ Lextenso éditions. 5e édition. 2015. p. 353-354.

raison de leurs facultés >><sup>447</sup>. Cette disposition oblige le législateur (qui a la faculté de différencier) à rechercher l'égalité en matière fiscale (CC, déc. N° 73-51, 27 décembre 1973, Taxation d'office)<sup>448</sup>. Il ne s'agit pas d'une égalité mathématique (tous les citoyens ne doivent pas payer la même somme d'impôt) mais d'une égalité tenant compte des facultés contributives de chacun (CC, déc. N° 98-397 DC, 6 mars 1998)<sup>449</sup>. En fait, il est seulement interdit de traiter différemment des contribuables se trouvant dans des situations analogues, ce qui veut dire que peuvent être traités différemment les contribuables ne se trouvant pas dans une situation identique<sup>450</sup>. En effet, << le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit >> (CC, déc. N° 89-254 DC, 4 juillet 1989). Autrement dit, une différence de situation préexistante peut justifier une différenciation de traitement fiscal<sup>451</sup>. Le législateur peut donc exceptionnellement déroger au principe d'égalité devant l'impôt. Néanmoins, la discrimination instaurée ne doit pas conduire à une rupture caractérisée du principe d'égalité<sup>452</sup>. En effet, le juge constitutionnel estime que l'article 13 de la DDHC serait violé << si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuable une charge excessive au regard de leurs facultés contributives >> (décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de

<sup>447</sup> G. EVEILLARD. << Droit constitutionnel : l'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel. >>, *Petites affiches*, 28 janvier 2000 n° 20, p. 8.

<sup>448</sup> D. CHAGNOLLAUD, G. DRAGO. *Dictionnaire des droits fondamentaux*. 2010, Dalloz, p. 362.

<sup>449</sup> Droit et Patrimoine 2001 – n°99 du 12/2001. Pratique, fiscal : les principes d'égalité fiscale et de la légalité fiscale : le principe d'égalité devant l'impôt résultant de l'égalité devant la loi fiscale ne signifie pas que tous les contribuables doivent payer le même montant d'impôt, ni même être soumis à un régime fiscal identique. Il signifie que la loi ne peut instituer un régime différent entre les contribuables que dans la mesure où cela se justifie par une différence de situation.

<sup>450</sup> M-L. DUSSART. << Les choix de politiques fiscales du législateur, l'égalité devant les charges publiques et le pouvoir d'appréciation du juge constitutionnel. >>, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'Etranger*, 1<sup>er</sup> juillet 2010, n°4, p. 1003.

<sup>451</sup> E. SAULNIER-CASSIA et V. TCHEH. *Unité du droit des étrangers et égalité de traitement : variations autour des mutations d'une police administrative*. Coll. Thèmes et commentaires, Dalloz, 2009, p. 111.

<sup>452</sup> Décision n° 93-330 DC, 29 décembre 1993 : << il appartient au législateur de déterminer [...] compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives; cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques >>. Dans la majorité de ses décisions, pour contrôler les restrictions apportées par le législateur en matière d'égalité fiscale, le Conseil met en oeuvre un contrôle de proportionnalité. c.f. B. CASTAGNEDE. << Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale. >>, *Petites affiches*, 1 mai 2001 n° 86, p. 4.

finances pour 2006). Toutefois, à ce jour, le CC n'a jamais reconnu qu'une disposition fiscale avait un effet confiscatoire<sup>453</sup>. Il ne faut pas confondre égalité devant la loi et égalité devant l'impôt : le principe d'égalité devant l'impôt implique un traitement analogue au regard de l'impôt, alors que le principe d'égalité devant la loi fiscale qui découle de l'article 6 de la DDHC de 1789<sup>454</sup> implique un traitement analogue en matière procédurale<sup>455</sup>. Puisque l'article 13 de la DDHC postule des traitements différents ou des adaptations de la norme en fonction des << facultés contributives >> des citoyens, le droit fiscal français apparaît comme un droit de discrimination, d'où les multiples discriminations dans la détermination des personnes, opérations ou biens imposables, les exonérations, etc. Le principe d'égalité devant l'impôt s'exprime normativement au travers d'une obligation de différenciation<sup>456</sup>. Il appartient donc au législateur de dessiner sa vision de l'égalité, qui est une vision avant tout politique, dans le respect de la Constitution : << Conformément à l'art. 34 C, il appartient au législateur de déterminer dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables >> (décision CC n° 81-133 DC du 29 décembre 1981, Loi de finances pour 1982). Puisque la taxation des étrangers non-résidents requiert deux conditions, la résidence fiscale et la nationalité, il semble en réalité que le critère de nationalité s'efface devant celui de la résidence fiscale lorsqu'il s'agit d'apprécier le caractère discriminatoire de tel ou tel traitement fiscal; dès lors une différence de traitement fondée sur le critère de résidence n'est pas contraire au droit et au principe de

---

<sup>453</sup> Par exemple, s'agissant du relèvement de l'impôt sur la fortune : décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, Loi de finances rectificative pour 2012. II - Le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution la contribution exceptionnelle sur la fortune pour 2012 tout en apportant des précisions sur la nécessité de règles de plafonnement pour une imposition permanente du patrimoine. : [...] En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré du caractère confiscatoire de la contribution exceptionnelle (sur la fortune) [...] >>. Cf A. MANGIAVILLANO. << Le caractère excessif de l'impôt. >>, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'Etranger*, 1er janvier 2014 n°1, p. 121.

<sup>454</sup> Article 6 DDHC de 1789 : << La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents >>.

<sup>455</sup> L. PHILIP. *Droit fiscal constitutionnel : évolution d'une jurisprudence*. op. cit, p. 67.

<sup>456</sup> D. RIBES. << Le principe constitutionnel d'égalité fiscale. >>, *Revue juridique de l'économie publique* n° 650, Février 2008, étude 2.

l'égalité devant l'impôt. Le principe d'égalité voit sa portée restreinte par le principe de territorialité<sup>457</sup>.

La taxe de 3 %, codifiée aux articles 990 D et 990 E du Code général des impôts qui frappe les personnes morales propriétaires d'immeubles en France a reçu l'approbation du Conseil Constitutionnel dans une décision du 16 septembre 2011<sup>458</sup>. La question prioritaire de constitutionnalité posée aux sages de la rue de Montpensier était plus particulièrement relative aux cas d'exemption à cette taxe prévus par le législateur<sup>459</sup>. La taxe de 3 % portant sur la valeur vénale de ces immeubles doit être acquittée annuellement en vertu de l'article 990 D du même code. Et les personnes morales dont le siège est situé en France ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention ou un traité permettant l'échange d'informations en vue de la lutte contre la fraude fiscale en sont exemptées. Le Conseil constitutionnel juge ces dispositions conformes à la Constitution. En effet, les entreprises bénéficiant de l'exemption sont dans une situation différente de celles qui, n'étant pas soumises aux mêmes règles de transmission d'informations, ne présentent pas les mêmes garanties. Dès lors, la différence de traitement instituée par le législateur met en œuvre, avec des critères objectifs et rationnels, l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

## **CONCLUSION DU CHAPITRE 2.**

Même s'il existe de manière résiduelle dans le Code général des impôts, le critère de nationalité employé par le législateur fiscal pour moduler l'imposition des non-résidents reste dangereux car il différencie les personnes suivant la détention ou non d'une qualité intrinsèquement humaine propre à la dignité de l'homme. La portée de ce critère ne doit

<sup>457</sup> v. CAA Paris, plén. 24 juin 2010, n° 08PA01624, Mme Rossi Di Monterela. : << Considérant que les résidents d'un Etat membre et les non-résidents de cet Etat ne sont en général pas dans une situation comparable au regard de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où les revenus perçus sur le territoire d'un Etat par un non-résident ne constituent le plus souvent qu'une petite partie de son revenu global, lequel est centralisé dans l'Etat de sa résidence où il souscrit ses déclarations et que cet Etat est le seul à disposer des moyens de contrôle permettant de vérifier la sincérité de ces déclarations et d'apprécier ainsi l'exacte capacité contributive du non-résident, qu'en égard à cette différence présumée de situation, l'application d'un traitement fiscal différencier à ces deux catégories de contribuables n'est en principe pas discriminatoire >>.

<sup>458</sup> Cons. const., 16 sept. 2011, déc. no 2011-165 QPC.

<sup>459</sup> L. no 92-1376, 30 déc. 1992, de finances pour 1993, § II.

pas être négligée. Il s'agit d'un critère personnel par opposition au critère impersonnel de domiciliation fiscale qui a pour effet de personnaliser l'imposition des non-résidents suivant leur nationalité. Si son application répond à la satisfaction d'objectifs budgétaires et de solidarisation de tous les contribuables jouissant du territoire national, on peut lui reprocher de complexifier le système fiscal français en ajoutant au critère de résidence fiscal un critère supplémentaire instable car propice à la discrimination. De plus, le critère de nationalité peut nuire à l'attractivité fiscale de la France puisque si les étrangers et nationaux ne sont pas traités de manière identique, l'étranger peut être amené à optimiser sa fiscalité par rapport à sa nationalité, en préférant le système fiscal d'un Etat qui assimile plus ses nationaux avec les étrangers plutôt que la France.

### **CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.**

Deux critères ou conditions fondent l'impôt des étrangers non-résidents en France, il s'agit du domicile fiscal hors de France et de l'absence de nationalité française. Si le critère de résidence permet de déterminer la localisation de l'obligation fiscale du contribuable, la nationalité permet d'en déterminer l'étendue. Le critère du domicile fiscal est fondamental car il fonde le principe de l'imposition mondiale (<< imposition illimitée >>) ou territoriale (<< imposition limitée >> aux opérations économiques effectuées sur le territoire français) alors que le critère de nationalité est accessoire, le législateur pourrait en réalité s'en passer puisqu'il ne sert qu'à moduler une imposition déjà définie par les règles de territorialité. C'est notamment la raison pour laquelle il est rarement utilisé pour déterminer l'étendue de l'obligation des contribuables et plus particulièrement des contribuables non-résidents. De plus, la nationalité apparaît comme un critère de différenciation propice à la discrimination. Retenir la nationalité comme critère soulève effectivement des difficultés d'ordre juridique. Le droit communautaire exclut expressément toute discrimination nationale entre les ressortissants des différents Etats membres, tout du moins à situation égale (TCE, art. 12) Le droit communautaire n'est d'ailleurs pas le seul à devoir être envisagé dans cette hypothèse. La présence de clauses de non-discrimination au sein des conventions fiscales internationales peut aussi produire un effet (CE, 11 juin 2003, Biso). Le critère de

nationalité est remis en cause par le droit externe, qu'il s'agisse autant du droit de l'UE que du droit international. Le droit externe vient en aide au statut fiscal national et discriminatoire de l'étranger non-résident en France et influence le législateur français sur les futures normes fiscales qui seront prises à son égard. La complexité, l'illégitimité et la cadence à laquelle les textes fiscaux sur les étrangers non-résidents s'enchaînent font que ceux-ci sont perfectibles (PARTIE 2). Si la fiscalité des étrangers non-résidents en France est perfectible c'est parce qu'elle présente ce caractère pathologique. Il conviendra d'étudier les dispositifs complexes externes de lutte contre les discriminations et de proposer des solutions à la crise de normativité dont sont tributaires les étrangers non-résidents en France.

DEUXIEME PARTIE : LA TAXATION DES ETRANGERS NON-  
RESIDENTS : UNE FISCALITE REFORMABLE.

Le régime fiscal des étrangers non-résidents en France est perfectible en raison de la complexité née de l'application, non seulement d'un critère de non-domiciliation fiscal nébuleux ou composite (variété des critères internes de droit français tantôt redéfinis par le droit international lorsqu'une convention fiscale a été signée entre la France et un autre pays), mais aussi et surtout d'un critère original, exceptionnel (présence résiduelle dans le CGI) et personnel de nationalité générateur de contentieux. La réunion de ces deux critères d'imposition rend difficilement lisibles les obligations fiscales auxquelles ces contribuables sont assujettis. Afin de perfectionner et de moderniser (mise en adéquation avec le droit externe) le système fiscal des étrangers non-résidents, il convient de supprimer les quelques articles du CGI qui font encore application du critère personnel de nationalité, afin d'harmoniser totalement le système fiscal des non-résidents (qui est composé de la taxation des étrangers non-résidents et de la taxation des français non-résidents), lequel est mis à l'épreuve non seulement par le droit communautaire (Titre premier) mais aussi par le droit international (Titre deuxième). Le critère de nationalité utilisé en droit français paraît dès lors bien obsolète au vu du contentieux qu'il engendre du fait d'une globalisation juridique marqué par l'égalitarisme fiscal. Il faut plus d'uniformité entre les régimes fiscaux des étrangers non-résidents et ceux des français non-résidents pour moins de contentieux. A terme se pose la question de savoir quel type d'imposition faut-il accorder aux étrangers non-résidents ? En cas d'élimination pure et simple du critère de nationalité cette catégorie de contribuable n'existerait plus, les étrangers non-résidents seraient totalement assimilés aux français non-résidents et le contentieux de leur imposition largement diminué. Mais cela reviendrait aussi à renier la spécificité qui les caractérise. L'harmonisation fiscale souhaitée par les mondialistes est-elle une utopie ou une réalité ?

**TITRE PREMIER : L'ETRANGER NON-RESIDENT A L'EPREUVE DU DROIT COMMUNAUTAIRE.**

**TITRE DEUXIEME : L'ETRANGER NON-RESIDENT A L'EPREUVE DROIT INTERNATIONAL.**

**TITRE PREMIER : L'ETRANGER NON-RESIDENT A L'EPREUVE DU DROIT COMMUNAUTAIRE.**

Le droit international et le droit communautaire remettent en cause le critère national et personnel de nationalité présents dans certains articles du Code général des impôts, lesquels l'appliquent pour définir l'intensité de l'obligation fiscale des étrangers non-résidents en France. En effet, le critère de nationalité apparaît contraire aux valeurs prônées par l'Union européenne ainsi qu'aux clauses d'égalité de traitement signées dans la plupart des conventions fiscales internationales entre la France et les autres Etats. Le droit communautaire et droit de l'Union européenne ont vocation à neutraliser le critère de nationalité utilisé dans le droit fiscal français de la taxation des étrangers non-résidents en France.

**CHAPITRE 1 : LE CONTENU DU PRINCIPE COMMUNAUTAIRE DE NON-DISCRIMINATION.**

Après avoir constaté que le principe de non-discrimination suivant la nationalité est un principe structurel du droit communautaire (Section 1)<sup>460</sup>, aussi connu sous l'appellation de principe d'égalité de traitement; il s'agira ensuite d'en définir les limites (Section 2).

**SECTION 1 : L'ABSENCE DE DISCRIMINATION A RAISON DE LA NATIONALITE, PRINCIPE STRUCTUREL DU DROIT COMMUNAUTAIRE.**

Aux termes de l'article 2, point a), de la Convention sur la nationalité du Conseil de l'Europe (1996), la nationalité désigne << le lien juridique entre une personne et un État et n'indique pas l'origine ethnique de la personne >>. Cette définition se fonde sur des règles consacrées par le droit international public (en ce sens, voir l'arrêt de la Cour internationale de justice du 6 avril 1955 dans l'affaire Nottebohm Liechtenstein c.

---

<sup>460</sup> D. SIMON. << Y a-t-il des principes généraux du droit communautaire ? >>, *Droits*, 1991, n° 14, p. 79.

Guatemala, CIJ Recueil 1955, p. 4, point 23 : << la nationalité est un lien juridique ayant à sa base un fait social de rattachement, une solidarité effective d'existence, d'intérêt, de sentiments, jointe à une réciprocité de droits et de devoirs >><sup>461</sup> et elle a été reprise à son compte par la Commission européenne contre le racisme et l'intolérance<sup>462</sup>.

L'égalité destinée à l'origine à assurer l'effectivité de la libre circulation des personnes fut posée dès 1957 par le traité de Rome qui interdit toute discrimination en raison de la nationalité. Elle est ensuite devenue une valeur fondamentale et un pilier de l'Union européenne depuis le traité de Lisbonne signé le 13 décembre 2007. L'égalité doit être rapprochée du principe de non-discrimination qui en constitue le complément indispensable<sup>463</sup>. Le nouvel article 2 du traité UE inscrit effectivement la liberté et le respect des droits de l'homme parmi les valeurs de l'Union, tandis que l'article 7 prévoit un mécanisme de contrôle politique du respect de ces valeurs. Le nouvel article 6 du traité UE marque l'ancrage de l'Union européenne dans le respect des droits fondamentaux. Le principe de non-discrimination à raison de la nationalité est le corollaire de la libre circulation au sein du marché intérieur européen<sup>464</sup>. L'égalité peut ainsi être envisagée comme un instrument de réalisation du marché commun européen (Paragraphe 1), mais également comme un droit fondamental de la personne (Paragraphe 2).

#### PARAGRAPHE 1 : L'EGALITE ENVISAGEE COMME UN INSTRUMENT DE REALISATION DU MARCHE COMMUN EUROPEEN.

Le principe de l'égalité de traitement est le corollaire de la liberté de circulation et d'établissement accordée aux ressortissants des États membres qui fondent le marché commun européen<sup>465</sup>. La liberté de circulation est la faculté pour toute personne n'étant

<sup>461</sup> Manuel de droit européen en matière de droit de non-discrimination. Handbook. Published by FRA. June 2014, p. 124.

<sup>462</sup> Recommandation de politique générale n° 7 de l'ECRI sur la législation nationale pour lutter contre le racisme et la discrimination raciale, CRI(2003)8, adoptée le 13 décembre 2002, p. 6.

<sup>463</sup> N. BELLOUBET-FRIER, << Le principe d'égalité. >>, AJDA, 1998, p. 152.

<sup>464</sup> C. LOUIT, << L'unité territoriale communautaire et le principe d'égalité. >>, Petites affiches, 15 mai 2002, n° 97, p. 4.

<sup>465</sup> J.-S. BERGE et S. ROBIN-OLIVIER, *Droit européen*. 2eme édition Thémis droit PUF. 2011, p. 157.

soumise à aucune restriction, de se mouvoir à l'intérieur de l'espace de juridiction de l'État dont il est ressortissant. Cette conception originelle de la liberté, en tant que droit reconnu par la société politique (*polis*) à toute personne relevant de son autorité, correspond à la vision libérale de la Déclaration française des droits de l'Homme de 1789<sup>466</sup>. Le principe de non-discrimination qui est associé au principe d'égalité contribue à la réalisation de la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux dans l'Union européenne. Sont visées non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toute forme dissimulée de discrimination, qui, par application d'autres critères de distinction, aboutit en fait au même résultat (discrimination indirecte). Cela ne signifie pas que toutes les restrictions sont interdites, par exemple, la résidence des personnes physiques peut consister un facteur pouvant parfois, mais pas toujours, justifier des règles différentes<sup>467</sup>. Autrement dit, le respect par les Etats membres du principe d'égalité de traitement fiscal au titre de la libre circulation implique l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité. La Cour de Justice de l'Union Européenne est amenée à apprécier la validité de mesures fiscales nationales directement dans le cadre du recours en manquement ou indirectement, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel<sup>468</sup>.

Le marché commun européen est l'ancien nom du marché intérieur de l'Union européenne. Il s'agit d'un long processus politique de libéralisation des échanges à travers toute l'Union européenne. Son origine remonte à la signature du traité de Rome en 1957 qui institua la Communauté économique européenne dont l'objectif était d'intégrer progressivement les économies européennes pour créer un marché intérieur. L'article 2 de ce traité précisait cet objectif comme suit : << *La Communauté a pour mission, par l'établissement d'un marché commun et par le rapprochement progressif des politiques économiques des États membres, de promouvoir un développement harmonieux*

---

<sup>466</sup> S-P ZOGO NKADA., << La libre circulation des personnes : réflexions sur l'expérience de la C.E.M.A.C. et de la C.E.D.E.A.O... >>, *Revue internationale de droit économique* 1/2011 (t.XXV) , p. 113-136, paragraphe 19. URL : [www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2011-1-page-113.htm](http://www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2011-1-page-113.htm).

<sup>467</sup> B. GOUTHIERE. *Les impôts dans les affaires internationales*. 10ème édition. Editions Francis Lefebvre. 2014, p. 1184.

<sup>468</sup> C. BLUMANN, L. DUBOUISS. *Droit institutionnel de l'Union européenne*. Manuel, LexisNexis. 5e édition, 2013. p. 699-718.

*des activités économiques dans l'ensemble de la Communauté, une expansion continue et équilibrée, une stabilité accrue, un relèvement accéléré du niveau de vie et des relations plus étroites entre les États qu'elle réunit >>.* Les pères fondateurs de l'UE et du marché commun y voyaient un moyen de dynamiser l'économie des pays membres et de rapprocher les peuples d'Europe par le biais des échanges économiques<sup>469</sup>. Pour parvenir à la réalisation de ces objectifs, les Etats membres de la CEE entreprennent de supprimer graduellement les barrières internes à la libre circulation des personnes, des biens, des services, et des capitaux. En 1968, les droits de douane entre les pays membres de la CEE sont abolis et parallèlement une politique commerciale commune née avec l'instauration d'un tarif douanier commun qui est établi à l'égard des pays tiers à la CEE<sup>470</sup>. L'acte unique européen, adopté en 1986 fixa au 1<sup>er</sup> janvier 1993 l'achèvement du marché intérieur ; le traité de Maastricht en 1992 a ensuite ouvert la voie à l'adoption de l'euro comme monnaie unique. L'année 1995 voit l'entrée en vigueur des accords de Schengen lesquels autorisent la libre circulation des personnes et harmonisent les contrôles des voyageurs au sein de l'espace constitué par ces Etat. En 1997, le Traité d'Amsterdam crée "un espace de liberté, de sécurité et de justice" à l'intérieur de l'Union européenne<sup>471</sup>. La Convention d'application de l'accord de Schengen signée en 1990 par 13 Etats membres (Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Espagne, Finlande, France, Grèce, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal ainsi que la Suède) permet alors la libre circulation des personnes sans contrôle aux frontières et organise la coopération policière entre pays adhérents. L'année 2002 voit l'introduction de l'euro. Le marché intérieur figure aujourd'hui dans l'article 3.3 du TUE qui liste les objectifs de l'Union. Parmi les politiques listées dans le titre 3 du TFUE, le marché intérieur est la première d'entre elles. Une définition en est donnée dans l'article 26 : << le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités >>. Avec 508 millions de consommateurs, il s'agit du plus grand marché mondial. Adopté en deux temps, en

<sup>469</sup> A.-L. SIBONY, A. DEFOSSEZ. << Marché intérieur (Libre circulation des marchandises, des services, des capitaux et liberté d'établissement) >>, *RTDEur*. 2010, 633.

<sup>470</sup> C. J. BERR, E. NATAREL. << Union douanière. >>, *RTDEuro*. 2007, p. 665.

<sup>471</sup> J. RIDEAU. *Droit institutionnel de l'Union européenne*. 6eme édition. LGDJ. Lextenso éditions. Manuel, 2010, p. 50.

2011 et en 2012, l'Acte pour le marché unique comporte plusieurs propositions destinées à mieux exploiter les opportunités offertes par le marché unique en vue de stimuler l'emploi et de renforcer la confiance envers les entreprises.

La libéralisation du commerce des marchandises (anciens articles 23 et 24 du TCE) était la première étape dans la réalisation du Marché commun<sup>472</sup>. De nombreuses entraves non tarifaires continuent de porter atteinte aux échanges de marchandises entre les Etats membres tout au long des années 1970 malgré la suppression des droits de douane entre les Etats membres. En fait, la libre circulation des marchandises ne devient effective qu'à partir de 1993 sous l'impulsion de l'acte unique européen signé en 1986 qui généralise le principe de reconnaissance mutuelle et facilite la prise de décision communautaire<sup>473</sup>. Cette liberté est consacrée aux articles 28 à 37 du TFUE et garantie par la suppression des droits de douane (union douanière) et des << restrictions quantitatives >> aux échanges, ainsi que par l'interdiction des mesures d'effet équivalent<sup>474</sup>. La définition donnée par la CJCE des << marchandises >> est extensive puisque selon la Cour, il s'agit de << Tout produit appréciable en argent et susceptible de faire l'objet d'une transaction commerciale >> (CJCE, 10 décembre 1968, Commission des Communautés européennes contre République italienne –Affaire 7-68). Dans un arrêt du 21 septembre 1999, la Cour ajoute << qu'une marchandise est un bien susceptible de faire l'objet d'importation ou d'exportation >> (CJCE, 21 septembre 1999, C-124/97, Läärä). Ce qui exclut tous les produits qui ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'une transaction licite.

---

<sup>472</sup> F. CHALTIEL. *Manuel de droit de l'Union européenne*. PUF, Collection droit fondamental. 2005, p. 211.

<sup>473</sup> JL. CLERGERIE, A.e GRUBER, P. RAMBAUD. *Précis, L'Union européenne*. Dalloz 8ème édition. 2011, p. 343-352.

<sup>474</sup> G. DRUESNE, *Droit de l'Union européenne et politiques communautaires*. 8eme édition. PUF. 2006, p. 35-44. Article 30 – TFUE : << Les droits de douane à l'importation et à l'exportation ou taxes d'effet équivalent sont interdits entre les États membres. Cette interdiction s'applique également aux droits de douane à caractère fiscal >>. Article 34 – TFUE : << les restrictions quantitatives à l'importation ainsi que toute mesure d'effet équivalent sont interdites entre les Etats membres >> ; Article 35 – TFUE : << Les restrictions quantitatives à l'exportation, ainsi que toutes mesures d'effet équivalent, sont interdites entre les États membres >>. La Cour de Justice donne une définition extensive de la notion de " mesures d'effet équivalent ". En effet, dans l'arrêt Dassonville, elle a considéré comme mesure équivalente << toute réglementation commerciale des Etats membres susceptible d'entraver, directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement, le commerce communautaire >> (CJCE, 11 juillet 1974, Affaire C- 8/74).

La libre circulation des personnes (ancien article 39 du TCE) ne concernait au départ que les travailleurs de la CEE. Cette liberté a été étendue progressivement à un plus grand nombre de personnes grâce à, d'une part, l'élaboration d'une citoyenneté de l'Union par le Traité de Maastricht,<sup>475</sup> et puis d'autre part, par l'entrée en vigueur de la Convention de Schengen en 1995. La libre circulation des personnes est aujourd'hui consacrée à l'article 20 du TFUE<sup>476</sup>. L'égalité et son corollaire la non-discrimination est un instrument de réalisation de la libre circulation des personnes<sup>477</sup>. Il faut entendre par libre circulation des personnes, la liberté de se déplacer et de séjourner d'une part et la liberté d'exercer une activité professionnelle d'autre part. La directive du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres réitère ce principe en disposant, dans son article 24, que << *sous réserve des dispositions spécifiques expressément prévues par le Traité et le droit dérivé, tout citoyen de l'Union qui séjourne sur le territoire de l'État membre d'accueil en vertu de la présente directive bénéficie de l'égalité de traitement avec les ressortissants de cet État membre dans le domaine d'application du Traité*>> (PE et Cons. UE, dir. 2004/38/CE, 29 avr. 2004)<sup>478</sup>.

La libre circulation des capitaux (ancien article 56 du TCE) est aujourd'hui consacrée à l'article 63 du TFUE : << *toutes les restrictions aux mouvements de capitaux et aux paiements, entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers sont*

---

<sup>475</sup> T. DEBARD, B. BAUT-FERRARESE, C. NOURISSAT. *Dictionnaire du droit de l'Union européenne*. Ellipses, 2002, p. 37.

<sup>476</sup> Article 20 du TFUE. << Il est institué une citoyenneté européenne donnant le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des Etats membres >>>) et 45 du TFUE : << 1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union. 2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail. 3. Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique : a) de répondre à des emplois effectivement offerts, b) de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres, c) de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs nationaux, d) de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements établis par la Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi. 4. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux emplois dans l'administration publique. >>.

<sup>477</sup> A. DANG. *Egalité de traitement et libre circulation des travailleurs en droit communautaire de la protection sociale*. Mémoire de DEA de droit social. Université Lille 2, Droit et santé. Ecole doctorale n° 74. 2001-2002, p. 73.

<sup>478</sup> L. DUBOIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, Domat Droit public, 3eme édition, Montchrestien. 2005, p. 43-71.

*interdites >>.* Elle vise à proscrire les restrictions aux mouvements de capitaux et aux paiements entre les Etats membres mais aussi entre les Etats membres et les pays tiers (CJCE 18 décembre 2007, Affaire C-101/05, << Skatteverket c/ A >>)<sup>479</sup>. L'article interdit toutes les formes de restrictions, et pas uniquement les cas de discrimination. Il pose une interdiction générale, qui va au-delà de la simple suppression d'un traitement inégal en raison de la nationalité<sup>480</sup>. Le principe de la libre circulation des capitaux présente une particularité car à la différence des autres libertés, comme la liberté d'établissement, qui ne valent que dans le cadre de l'UE, elle vaut aussi bien en ce qui concerne les relations entre Etats membres qu'entre les Etats membres et les pays tiers. Seule la liberté de circulation des capitaux peut être invoquée utilement par les contribuables qui résident en dehors de l'Union européenne<sup>481</sup>. Toutefois, la liberté de circulation des capitaux n'est pas invocable au cas d'un Etat tiers si l'affaire met en cause la liberté d'établissement ou la libre prestation de services<sup>482</sup>.

La libre circulation des services (ancien article 49 du TCE) est garantie par le traité FUE aux articles 56 à 62. L'article 56 TFUE dispose que << les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation >>. Il implique ainsi la suppression de toute discrimination directe ou indirecte en raison de la nationalité, du lieu d'établissement du prestataire, mais également de toute mesure, même indistinctement applicable, qui dissuaderait l'exercice du telle activité<sup>483</sup>. L'article 57 du TFUE définit les services concernés par cette liberté << Au sens des traités, sont considérées comme services les prestations fournies normalement contre rémunération, dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes >>. Sont ainsi concernées les activités telles que l'industrie, le commerce ou l'artisanat ainsi que

---

<sup>479</sup> BOI-INT-DG-10-30-20120912.

<sup>480</sup> V. en ce sens, CJCE, 4 juin 2002, Commission des Communautés européennes contre République portugaise, Affaire C-367/98

<sup>481</sup> V. en ce sens, CJCE, gde ch., 18 décembre. 2007, aff. C-101/05, Skatteverket c/A

<sup>482</sup> B. GOUTHIERE. *Les impôts dans les affaires internationales.* op.cit, p. 1216.

<sup>483</sup> L. VOGEL, J. VOGEL. *Le droit européen des affaires.* Dalloz, 3eme édition, Connaissances du droit. 2011, p. 26.

toutes les activités libérales. Les offres de services participent aussi de la libre prestation de services<sup>484</sup>. Il doit s'agir d'une activité fournie contre rémunération qui est la contrepartie économique de la prestation en cause<sup>485</sup>, un but lucratif de la part du prestataire n'est toutefois pas requis<sup>486</sup>. Il faut simplement que l'activité ne soit pas fournie à titre gratuit. La libre prestation des services a vocation à s'appliquer lorsqu'un prestataire se rend d'un État membre, dans lequel il est établi, à un autre, pour y fournir une prestation contre rémunération, à titre indépendant; lorsque, inversement, c'est le bénéficiaire du service, ressortissant d'un État membre, qui se déplace; quand c'est le service en lui-même qui se << déplace >>; ou lorsque prestataire et bénéficiaire, établis dans un même État membre se rendent dans un autre<sup>487</sup>.

Enfin, le liberté d'établissement est garantie à l'article 49 du TFUE qui dispose que : << *Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux. >>*<sup>488</sup>. La liberté d'établissement recouvre la liberté pour une personne physique ou morale d'un État membre d'avoir une présence permanente sur le territoire d'un autre État membre<sup>489</sup>. La liberté d'établissement se matérialise, par exemple, par l'existence d'une filiale ou d'une succursale qui va bénéficier des mêmes conditions d'exercice qu'une entreprise locale.

---

<sup>484</sup> CJCE, 10 mai 1995, Affaire C-384/93, Alpine Investments BV contre Minister van Financiën.

<sup>485</sup> CJCE, 27 septembre 1988, Affaire 263/86, État belge contre René Humbel et Marie-Thérèse Edel.

<sup>486</sup> CJCE, 18 décembre 2007, Affaire C-281/06, Hans-Dieter Jundt et Hedwig Jundt contre Finanzamt Offenburg.

<sup>487</sup> Mémento pratique Francis Lefebvre, L'Union européenne. 2010-2011, p. 277.

<sup>488</sup> C. GALVADA, G. PARLEANI, *Droit des affaires de l'Union européenne*. LexisNexis Litec. Manuel 5eme édition, 2011, p. 125.

<sup>489</sup> A. DECOCQ, G. DECOCQ. *Manuel, Droit européen des affaires*, 2eme édition, LGDJ Lextenso éditions. 2010, p. 272-278.

Le Marché intérieur constitue donc un espace qui tend à être exempt de discriminations. Pourtant, les libertés de circulation des marchandises, des services, et des capitaux n'emploient pas le terme de discrimination dans les interdictions qu'elles énoncent, elles parlent de << restrictions >>. Seul le libellé de l'article 45 paragraphe 2 du TFUE sur la libre circulation des travailleurs utilise directement le terme de discrimination afin de prohiber toute discrimination fondée sur la nationalité. Les libertés de l'UE doivent donc être étudiées à l'aune de l'article 18 du TFUE.

## PARAGRAPHE 2 : L'EGALITE ENVISAGEE COMME DROIT FONDAMENTAL DE LA PERSONNE.

Le principe européen de non-discrimination est consacré à l'article 18 du TFUE (ex-article 12 TCE) qui dispose que : << *Dans le domaine d'application des traités, et sans préjudice des dispositions particulières qu'ils prévoient, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité* >>. Il est complémentaire au principe d'égalité<sup>490</sup>. Il constitue effectivement un instrument juridique privilégié et l'expression du droit fondamental à l'égalité entre tous les citoyens de l'UE, il s'identifie avec celui de l'égalité de traitement<sup>491</sup>. La Cour de justice l'a expressément et solennellement reconnu pour la première fois dans l'affaire Rückdeschel affirmant que << *le principe de non-discrimination de l'article 40 du traité CEE, entre producteurs ou consommateurs de produits agricoles n'est que l'expression spécifique du principe général d'égalité qui appartient aux principes fondamentaux du droit communautaires* >><sup>492</sup>. De manière générale, l'égalité signifie que des situations comparables ne peuvent être traitées de manière différentes, et que des situations différentes ne peuvent être traitées de manière identiques, sauf différenciation objective justifiée (CJCE aff C-217/91 7 juin 1993)<sup>493</sup>. Dans son arrêt "Finsinder" du 15 janvier 1985, la Cour a ajouté que pour pouvoir justifier une différence de traitement, les différences objectives doivent être "d'une certaine

<sup>490</sup> S. ROBIN-OLIVIER, << Le principe d'égalité en droit communautaire – Etude à partir des libertés économiques. Revue internationale de droit comparé >>. *Revue internationale de droit comparé*, année 2000, volume 52, numéro 2, pp. 476-478.

<sup>491</sup> E. CARPANO. *Etat de droit et droits européens*. L'Harmattan. Logiques juridiques, 2005, p. 431.

<sup>492</sup> CJCE 1977, Ruckdeschel, affaire C-117/77 Rec 1753.

<sup>493</sup> M. FALLON. *Droit matériel de l'Union européenne*. 2<sup>e</sup> ed. Academia Bruylant, 2002, p. 65.

importance"<sup>494</sup>. Autrement dit, l'égalité de traitement implique d'abord, l'application du traitement national aux ressortissants de l'Union européenne. Le principe d'assimilation aux nationaux qui exclut tout traitement spécifique des ressortissants européens en raison de leur nationalité, ne s'oppose, compte tenu de l'obligation de libre circulation qui est le sien, qu'aux discriminations fondées sur la nationalité qui sont défavorables aux ressortissants des autres Etats. Le juge communautaire considère qu'en matière d'impôts directs les résidents et les non-résidents ne se trouvent pas dans une situation comparable. En effet, l'Etat de la résidence prend en compte l'ensemble des revenus du contribuable et son foyer, eu égard à la composition de la famille, alors que l'Etat de réalisation d'un gain particulier ne peut se référer à ces éléments pour l'établissement d'une imposition spécifique applicable sur son seul territoire. Dès lors, un Etat membre n'est pas tenu en principe de faire bénéficier les non-résidents de tous les avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents. Le juge recherche si la discrimination suivant la résidence ne dissimule pas en réalité une discrimination selon la nationalité, prohibée par les traités. Tel est le cas lorsqu'il n'existe aucune différence objective de situation entre le résident et le non-résident d'un Etat membre lorsque ce dernier conteste la disposition législative pénalisante spécifique aux non-résidents (CJCE 14 février 1995, Schumacker, AJDA 1995, 703, spéc. 713, note H. Chavrier, E. Honorat et P. Pouzoulet)<sup>495</sup>.

Le principe d'égalité est un principe structurel du droit communautaire car l'Union européenne est une communauté de droit, c'est à dire une entité juridique qui garantit les droits fondamentaux de l'homme. Ce principe est étroitement lié au principe démocratique et à la protection des droits de l'homme et des libertés fondamentales, et n'a cessé d'être présent dès les origines de la construction communautaire dans la conception même de cette construction. L'égalité est devenue valeur de l'Union depuis le traité de Lisbonne de 2007. La Charte des droits fondamentaux, qui formait la deuxième partie du traité établissant une Constitution pour l'Europe, fait partie depuis le traité de Lisbonne du droit primaire de l'Union européenne, et se réfère à l'égalité dans son

<sup>494</sup> CJCE, 30 nov. 1983, aff. 234/82, Ferriere di Roe Volciano c/ Comm. : Rec. CJCE 1983, p.3921. – CJCE, 15 janv. 1985, aff. 250/83, Finsinder c/ Comm. : Rec. CJCE 1985, p. 131 s.

<sup>495</sup> J-P. MAUBLANC. << Inconventionnalité du taux du tiers frappant les plus-values immobilières des non-résidents >>, AJDI 2013 p. 811.

préambule en évoquant l'Union fondée sur les valeurs indivisibles et universelles de respect de la dignité humaine, de liberté, d'égalité et de solidarité, et reposant sur le principe de la démocratie et de l'État de droit, qui place la personne au cœur de son action en instituant la citoyenneté de l'Union et en créant un espace de liberté, de sécurité et de justice<sup>496</sup>. Les articles 20 et 21 § 1 posent respectivement des principes d'égalité et de non-discrimination. Selon l'article 21, est << interdite toute discrimination fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, les origines ethniques ou sociales, les caractéristiques génétiques, la langue, la religion ou les convictions, les opinions politiques ou toute autre opinion, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance, un handicap, l'âge ou l'orientation sexuelle >>. Il interdit dans le domaine d'application de la Constitution et sans préjudice de ses dispositions particulières, toute discrimination exercée en raison de la nationalité. Contrairement à l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme, les articles 20 et 21 de la Charte concernent la jouissance de n'importe quel droit ou avantage. Si le bénéfice de l'égalité devient alors pleinement généralisé, il n'est pas pour autant autonome. La protection reste alors conditionnée à un rattachement préalable à la sphère du droit communautaire. En effet, l'article 51 § 2 de la Charte précise bien que ses dispositions n'ont vocation à s'appliquer que dans “les limites des compétences de l'Union européenne”, ce qui semble même plus restrictif que le domaine d'application du traité<sup>497</sup>. C'est pourquoi, même si la Charte devenait contraignante, l'applicabilité des articles 20 et 21 resterait conditionnée à un lien de rattachement préalable avec le champ du droit communautaire.

On distingue deux types de discriminations interdites. La discrimination directe est définie de manière similaire dans la CEDH et dans le droit de l'Union. L'article 2, paragraphe 2, de la Directive de l'UE relative à l'égalité raciale dispose qu' << une discrimination directe se produit lorsque, pour des raisons de race ou d'origine ethnique, une personne est traitée de manière moins favorable qu'une autre ne l'est, ne l'a été ou ne le serait dans une situation comparable >>. Quant à la discrimination indirecte, l'article 2,

<sup>496</sup> P. GARRONE, << La discrimination indirecte en droit communautaire, vers une théorie générale. >>, *RTDEur*: 1994 p. 425.

<sup>497</sup> F. PICOD, Article II-111 in L. Burgorgue-Larsen, A. Levade et F. Picod [dir.], *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne – Commentaire article par article* : Bruxelles, Bruylant, p. 643-658.

paragraphe 2, point b), de la Directive sur l'égalité raciale dispose qu' «*une discrimination indirecte se produit lorsqu'une disposition, un critère ou une pratique apparemment neutre est susceptible d'entraîner un désavantage particulier pour des personnes d'une race ou d'une origine ethnique donnée par rapport à d'autres personnes*»<sup>498</sup>. La discrimination indirecte prohibe des mesures qui ont un effet discriminatoire, et pas seulement un objet tel. D'origine américaine et consacrée par la Cour suprême dans l'affaire "Griggs" de 1971<sup>499</sup>, l'interdiction de la discrimination indirecte permet ainsi de sanctionner des mesures qui, bien que non fondées sur un des motifs prohibés, aboutissent en pratique au même résultat en ayant un impact disproportionné sur une catégorie protégée de personne. Il s'agit alors d'une discrimination dissimulée, ou de facto, qui touche quantitativement plus de personnes appartenant à une catégorie ou un groupe. Dans un arrêt du 5 décembre 1989<sup>500</sup>, la Cour de Justice étend effectivement la prohibition à «*toutes formes dissimulées qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat*»<sup>501</sup>. Quant à la question des discriminations positives, elle a fait l'objet d'une jurisprudence très nuancée dans l'arrêt Kalanke<sup>502</sup>. La Cour s'est montrée ultérieurement plus disposée à admettre dans certains cas ce type de discrimination<sup>503</sup>.

S'agissant du champ d'application personnel de l'égalité de traitement, les personnes exerçant une activité économique ont initialement bénéficié des droits les plus étendus<sup>504</sup>. L'évolution générale tend à rapprocher les catégories unies par la citoyenneté de l'Union. L'égalité se généralise sur le fondement d'une citoyenneté de l'Union qui constitue désormais «*le statut fondamental des ressortissants des Etats membres, permettant à ceux parmi ces derniers qui se trouvent dans la même situation d'obtenir dans*

<sup>498</sup> Manuel de droit européen en matière de non-discrimination, FRA, Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne, 2010, Conseil de l'Europe, préc. Cit, p. 24-25.

<sup>499</sup> Cour suprême des Etats-Unis d'Amérique, 8 mars 1971, affaire Griggs contre Duke Power Company.

<sup>500</sup> CJCE, 5 décembre 1989, aff. C-3/88, Commission c/ Italie, Rec. CJCE, p. 4035.

<sup>501</sup> E. KORNPROBST. «*Résidence fiscale et discrimination.*», *Revue des sociétés*, 1994, p. 307.

<sup>502</sup> CJCE, 17 oct. 1997, aff. C-450/93, Kalanke, pts 17 s. : Rec. CJCE 1997, I, p. 3051.

<sup>503</sup> CJCE, 11 nov. 1997, aff. C-409/95, Marschall, pts 31 s. : Rec. CJCE 1997, I, p. 6363. – et surtout : CJCE, 28 mars 2000, aff. C-158/97, Badeck, pts 18 s. : Rec. CJCE 2000, I, p. 1875. – CJCE, 6 juill. 2000, aff. C-407/98, Abrahamsson : Rec. CJCE 2000, I, p. 5539.

<sup>504</sup> L'égalité de traitement, pour ceux qui viennent chercher un emploi dans un autre Etat, ne pouvait être invoquée que pour l'accès à l'emploi, conformément à l'article 39, paragraphe 3 du Traité CE : CJCE 26 février 1991, Antonissen affaire C-292/89.

*le domaine d'application ratione materiae du Traité, indépendamment de leur nationalité et sans préjudice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique >> (CJCE 11 juillet 2002, D'Hoop, aff. C 224/98)<sup>505</sup>. Les ressortissants des pays tiers ne sont pas concernés par la généralisation du bénéfice de l'égalité de traitement à tous les citoyens de l'Union. Cependant, certaines dispositions de droit dérivé les concernent tout en ne les visant pas spécifiquement. Par exemple, la directive travailleurs dans le cadre d'une prestation de services confère aux ressortissants des pays tiers le bénéfice de l'égalité pour le bénéfice de certains droits sociaux. Entrent dans la catégorie des bénéficiaires de l'interdiction des discriminations en raison de la nationalité, aussi bien les personnes physiques que les personnes morales et notamment les sociétés. Le seul fait de posséder outre la nationalité d'un État membre de la CE la nationalité d'un pays tiers ne prive pas pour autant le ressortissant communautaire de la protection du principe de non-discrimination<sup>506</sup>. En ce qui concerne les sociétés, la Cour a précisé que leur siège << sert à déterminer, à l'instar de la nationalité de personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État >><sup>507</sup>. Est donc interdite toute discrimination en raison du seul fait que le siège d'une société se situerait dans un autre État membre.*

La liste des dispositifs (outre l'article 18 du TFUE et les articles relatifs aux libertés communautaires) interdisant la discrimination illustre toute l'importance que revêt le principe d'égalité au sein de l'ordre juridique communautaire. Le traité établissant une Constitution pour l'Europe introduisait l'égalité dans les valeurs de l'Union européenne visées par l'article I-2, ainsi que dans l'article I-3 énonçant les objectifs de l'Union. De plus, l'article I-4, libertés fondamentales et non-discrimination, reprenant l'article 12 du traité, affirmait que << 2. Dans le champ d'application de la Constitution, et sans préjudice de ses dispositions particulières, toute discrimination exercée en raison de la nationalité est interdite >>. L'article I-5 proclamait le respect par l'Union de l'égalité des États membres devant la Constitution. L'article I-45 consacrait le principe d'égalité démocratique, selon lequel << Dans toutes ses activités, l'Union respecte le principe de l'égalité de ses citoyens,

<sup>505</sup> J-S. BERGE et S. ROBIN-OLIVIER, *Droit européen*. 2eme édition, Thémis droit, PUF, 2011. op. cit, p. 157.

<sup>506</sup> v. CJCE, 7 juill. 1992, Micheletti E.A., aff. C-369/90, Rec. I. 4239, point 15; CJCE, 2 oct. 1997, Saldanha et MTS, aff. C-122/96, Rec. I. 5325, point 15.

<sup>507</sup> v. CJCE, 29 avr. 1999, Royal Bank of Scotland, aff. C-311/97, Rec. I. 2651, point 23.

*qui bénéficient d'une égale attention de ses institutions, organes et organismes >>.* La troisième partie du traité avait repris l'essentiel des dispositions sur l'égalité et la non-discrimination figurant dans le traité CE en ajoutant certaines dispositions. La jurisprudence communautaire sur les principes d'égalité et de non-discrimination est considérable<sup>508</sup>. La Cour de justice ne s'est pas limitée à la conception étroitement économique qui prévalait dans le traité CEE originel. Elle a précisé et développé ces principes, en leur donnant le caractère de véritables droits fondamentaux. La Cour a considéré l'égalité comme un principe fondamental du droit communautaire<sup>509</sup>.

## **SECTION 2 : LES LIMITES OPPOSEES AU PRINCIPE COMMUNAUTAIRE DE NON-DISCRIMINATION SUIVANT LA NATIONALITE.**

L'interdiction des discriminations en raison de la nationalité n'a pas de caractère absolu (Paragraphe 1). Face aux différentes limites opposées au principe d'égalité et son corollaire le principe de non-discrimination, il faut à l'Union européenne une intégration plus forte synonyme d'assimilation accrue entre tous les citoyens de l'Union européenne en développant la citoyenneté européenne, en améliorant l'harmonisation voire en créant un impôt européen véritablement intégrateur (Paragraphe 2).

### **PARAGRAPHE 1 : UN PRINCIPE CONTESTÉ.**

Le principe communautaire de non-discrimination en fonction de la nationalité posé à l'article 18 du TFUE précité n'a vocation à s'appliquer que dans les situations régies par le droit de l'Union européenne et seulement si le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination. Il dispose en effet qu'est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité << dans le domaine d'application des traités, et sans préjudice des dispositions particulières qu'ils prévoient >>. Par exemple, lorsque les dispositions relatives à la libre circulation des capitaux sont applicables, l'article 18 ne trouve pas à s'appliquer (CJUE 10 février 2011 aff. 25/10, 2e ch., Missionswerk Werner Heukelbach

<sup>508</sup> R. HERNU, *Principe d'égalité et de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, LGDJ, bibliothèque de droit public, t. 232, 2003.

<sup>509</sup> CJCE, 17 avr. 1997, aff. C-15/95, EARL : Rec. CJCE 1997, I, p. 1961. – CJCE, 13 avr. 2000, aff. C-292/97, Karlsson : Rec. CJCE 2000, I, p. 2737.

eV : RJF 5/11 n° 665)<sup>510</sup>. Autrement dit, en tant que principe général du droit sa protection n'est pas généralisée, mais limitée aux seules situations relevant du champ d'application du droit communautaire<sup>511</sup>. Toutes les situations discriminatoires régies par le droit communautaire ne donnent pas lieu à une application de l'article 18 du TFUE. Un lien de rattachement à la sphère d'influence du droit communautaire est donc préalablement nécessaire avant d'en revendiquer le respect ce qui couvre à la fois les situations de mise en oeuvre du droit communautaire, mais aussi de celles de dérogations aux règles du traité ou du droit dérivé<sup>512</sup>. Ce domaine n'est cependant pas aisément déterminer dans la mesure où il a fait l'objet d'une interprétation extensive de la Cour de justice et qu'il évolue avec chaque élargissement des compétences communautaires. Néanmoins, le champ d'application matériel du principe de non-discrimination ne se confond pas avec l'étendue des compétences communautaires. La Cour de justice estime en effet que, s'agissant d'une matière qui << ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire >> (CJCE, 14 fevr. 1995, Schumacker, aff. C-279/93, Rec. I. 225, point 21). Il est également de jurisprudence constante qu'une règle nationale relevant de la compétence des États membres ne peut << opérer une discrimination à l'égard de personnes auxquelles le droit communautaire confère le droit à l'égalité de traitement, ni restreindre les libertés fondamentales garanties par le droit communautaire >> (CJCE, 2 fevr. 1989, Cowan c/Trésor public, aff. 186/87, Rec. 195, point 19). Il suffit qu'une règle nationale affecte une des libertés garanties par le Traité pour qu'elle relève du champ d'application du Traité<sup>513</sup>, car le principe général énoncé par celui-ci ne s'applique que lorsque aucune disposition particulière n'est applicable (*specialia generalibus derogant*). En tant que règle de caractère général, l'article 18 n'aurait donc qu'une portée résiduelle

<sup>510</sup> V. encore CJCE 4 octobre 1991, Commission des Communautés européennes c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, aff. C-246/89, Rec., 1991, p. I-4585.

<sup>511</sup> A-L. DURVIAU. *Logique de marché et marché public en droit communautaire : Analyse critique*. Editions Larcier. 2006, p. 382.

<sup>512</sup> E. GINTER, E. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, Collection pratiques d'experts, Groupe Revue Fiduciaire. 1ere édition. 2011, p. 83-85

<sup>513</sup> v. CJCE, 29 juin 1999, Commission c/Belgique, aff. C-172/98, Rec. I. 3999, point 12, à propos du droit de créer une association.

ou subsidiaire<sup>514</sup>. Cette appréciation est corroborée par la jurisprudence de la Cour dont il ressort clairement que l'article 18 << *n'a vocation à s'appliquer de façon autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination* >><sup>515</sup>.

De plus, des restrictions discriminatoires aux libertés fondamentales de l'UE peuvent être justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général. Par exemple, en ce qui concerne la libre circulation des marchandises, l'article 36 du TFUE dispose que << *Les dispositions des articles 34 et 35 ne font pas obstacle aux interdictions ou restrictions d'importation, d'exportation ou de transit, justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale. Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États membres* >><sup>516</sup>. Néanmoins, la mesure nationale discriminante doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne doit pas aller au-delà de qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (CJCE, 14 octobre 2004, Omega, Affaire C-36/02 Rec. 2004, P.I-9609.)<sup>517</sup>. Ainsi, la violation des libertés fondamentales garanties par le Traité n'est pas établie par la seule identification d'une restriction, atteinte ou entrave à ces libertés et la reconnaissance de son caractère discriminatoire car il existe des exceptions liées à la notion de réserve d'ordre public. Cette dernière revêt une force particulière et contraignante qui se traduit par les mesures d'ordre public. Le droit européen et la Cour de justice ont une influence limitée sur la définition et la notion même d'ordre public car il n'y a pas vraiment de définition au niveau européen : en

<sup>514</sup> M. FALLON, *Droit matériel général des Communautés européennes*, Bruylant, 1997, p. 58

<sup>515</sup> v. par ex. CJCE, 3 oct. 2000, Ferlini, aff. C-411/98, Rec. I. 8081, point 39.

<sup>516</sup> Dans le même sens, v. b) de l'article 65 du TFUE qui concerne la libre circulation des marchandises : 1. << L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres : b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique. >>.

<sup>517</sup> A. MASSON. *Droit communautaire : droit institutionnel et droit matériel*. 2eme édition. Larcier. 2009, p. 231.

principe les autorités européennes ne participent pas, par le biais de mesures, au maintien de l'ordre public. Cela s'explique par le fait que l'ordre public relève de la seule compétence des Etats membres<sup>518</sup>. La réserve d'ordre public concerne chacune des libertés économiques européennes. C'est cependant essentiellement dans le domaine de la libre circulation des travailleurs que son invocation peut entrer en conflit avec le principe de l'égalité de traitement<sup>519</sup>. Dans l'arrêt Rutili<sup>520</sup>, la Cour de justice effectue une interprétation stricte de la réserve d'ordre public qui peut éventuellement limiter la libre circulation des travailleurs dans les États membres. En tant qu'exception à un principe fondamental du droit communautaire, son application doit être conforme à l'ensemble des règles communautaires. Ainsi, les mesures susceptibles d'être prises par un État membre doivent se fonder exclusivement sur le comportement individuel de la personne, constituant une menace réelle et suffisamment grave, et doivent s'appliquer indistinctement aux nationaux et aux autres ressortissants communautaires. Il s'agit là d'une application stricte du principe de proportionnalité qui signifie qu'une mesure prise par un Etat membre restreignant la libre circulation d'un individu ressortissant d'un autre Etat membre doit être proportionnée à la menace que cet individu représente pour l'ordre public. Les justifications pour motif impérieux d'intérêt général, lorsqu'elles sont retenues comme pertinentes doivent par ailleurs s'avérer strictement nécessaires et proportionnées à l'objectif poursuivi. A ce titre, la Cour s'assure que le même but ne

---

<sup>518</sup> En ce sens, Arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes du 9 décembre 1997. Commission des Communautés européennes contre République française. Affaire C-265/95, dite << guerre des fraises >>.

<sup>519</sup> L'article 48 du Traité de Rome dans son paragraphe 3 prévoyait déjà la possibilité par les Etats membres de restreindre la liberté de circulation des travailleurs. Cet article précisait en effet que la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté est assurée << sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique >>. En conséquence, le Traité a laissé une marge d'appréciation aux Etats membres ce qui leur permet d'apporter des restrictions au droit de libre circulation des personnes, nationaux d'autres Etats membres, qui travaillent sur leur sol. Ces trois motifs de réserve d'ordre public, à savoir l'ordre public, la santé publique et la sécurité publique ont également été admis par la directive du Conseil no. 64/221 daté du 25 février 1964 qui a par ailleurs précisé leurs limites. Après cette directive, c'est le juge de l'Union qui a apporté des clarifications sur les limites des réserves en raison d'ordre public au domaine de la libre circulation des travailleurs dans son célèbre arrêt Van Duyn CJCE, (<<Yvonne Van Duyn c/ Home Office >>, 4 décembre 1974). La Cour y précise notamment que la réserve d'ordre public doit être interprétée stricto sensu, en indiquant que « la notion d'ordre public dans le contexte communautaire (...) doit être entendue strictement. >>. Elle indique ensuite que << les circonstances spécifiques justifiant avoir recours à la notion d'ordre public peuvent varier d'un pays à l'autre et d'une époque à l'autre >> et partant elle admet la marge d'appréciation laissée aux Etats membres pour décider sur chaque espèce spécifique toute en prenant soin de préciser que << cette marge d'appréciation [doit rester] dans les limites imposées par le Traité >>.

<sup>520</sup> CJCE, 28 oct. 1975, Rutili, aff. 36/75, Rec. 1219, pt. 49.

saurait être atteint par d'autres moyens moins contraignants et que les moyens mis en œuvre sont proportionnés par rapport au but recherché (CJCE, 13 décembre 2005, Affaire C-446/03, << Marks and Spencer >><sup>521</sup>). Après l'arrêt Rutili la Cour de Justice a poursuivi son application du principe de proportionnalité en la matière, continuant à définir strictement les contours de la réserve d'ordre public, tout en admettant une certaine marge d'appréciation laissée aux Etats membres. Par exemple, dans l'arrêt << Bouchereau >> du 27 octobre 1977<sup>522</sup>, la Cour précise que le recours à la notion de réserve d'ordre public doit s'effectuer << en cas de menace réelle et suffisamment grave affectant un intérêt fondamental de la société >><sup>523</sup>. Ensuite, dans l'arrêt << Roux >> du 5 février 1991<sup>524</sup>, la Cour énonce l'interdiction des prohibitions générales et absolues pour les Etats membres, mais toujours leur accordant une marge d'appréciation pour motif d'ordre public dans des cas individuels. Enfin, dans l'arrêt << Calfa >> du 19 janvier 1999<sup>525</sup>, la Cour affirme encore une fois que la réserve d'ordre public est d'interprétation stricte, mais que les Etats membres gardent une certaine marge d'appréciation des faits. Plus récemment, la CJCE a considéré compatible avec la libre circulation des capitaux, qu'une personne morale établie au Liechtenstein ne soit pas admise à échapper à la taxe de 3 % sur les immeubles détenus en France par des personnes morales étrangères, prévue par les dispositions de l'article 990 D du Code général des impôts. L'article 990 E du même code prévoit notamment que les personnes morales ayant leur siège dans un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, déclarent certaines informations, parmi lesquelles l'identité et l'adresse de leurs associés, afin d'échapper à ladite taxe. Or, à la date des faits au principal, le Liechtenstein n'avait pas conclu avec la France une telle convention. La Cour a jugé que l'exigence d'une telle convention afin de postuler l'exonération de taxe était constitutive d'une restriction à la libre circulation des capitaux, justifiée par la nécessité d'assurer l'efficacité du contrôle fiscal. Or, l'efficacité

---

<sup>521</sup> BOI-INT-DG-10-30-20120912.

<sup>522</sup> CJCE, 27 octobre 1977, Affaire 30-77, Régina contre Pierre Bouchereau.

<sup>523</sup> Formulation qui a ensuite été reprise par la directive n° 2004/38 qui intègre l'acquis jurisprudentiel et renforce encore la protection de la libre circulation et du libre séjour.

<sup>524</sup> CJCE, 5 février 1991, affaire C-363/89, Danielle Roux contre État belge.

<sup>525</sup> CJCE, 19 janvier 1999, Affaire C-348/96, Procédure pénale contre Donatella Calfa.

du contrôle fiscal ne saurait être préservée par une autre mesure moins restrictive (CJCE, 28 octobre 2010, Affaire C-72/09, << *Rimbaud* >>)<sup>526</sup>. Certaines justifications aux restrictions discriminatoires tirées de motifs intéressant l'ordre public, la sécurité ou la santé publiques sont directement prévues par le Traité lui-même (article 36<sup>527</sup>, 45<sup>528</sup>, 52<sup>529</sup>, 65<sup>530</sup> du traité FUE par exemple) mais ne sont pas opérantes dans le domaine de la fiscalité directe<sup>531</sup>. En revanche, différents motifs ont été dégagés par la jurisprudence de la CJUE, admettant que des réglementations fiscales nationales restrictives puissent être justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général, autres que celles figurant au Traité<sup>532</sup>. Certains de ces motifs ont été jugés non pertinents comme celui de la nécessité d'éviter la perte de recettes fiscales (CJCE, 16 juillet 1998, Affaire C-264/96, << *ICI* >>, CJCE, 12 septembre 2006, Affaire C-196/04, << *Cadbury Schweppes* >>, celui de la prise en compte d'avantages fiscaux dont bénéficie par ailleurs le contribuable dans son Etat de résidence (CJCE, 28 janvier 1986, Affaire 270/83 << *Commission c/France* >>) ou encore celui tiré d'arguments purement économiques telle la volonté de promouvoir l'économie du pays (CJCE, 6 juin 2000, Affaire C-35/98, << *Verkooijen* >>). D'autres justifications ont été en revanche considérées comme pertinentes. L'efficacité des contrôles fiscaux a été érigée en raison impérieuse d'intérêt général susceptible de

---

<sup>526</sup> BOI-INT-DG-10-30-20120912.

<sup>527</sup> Article 36 TFUE : << Les dispositions des articles 34 et 35 ne font pas obstacle aux interdictions ou restrictions d'importation, d'exportation ou de transit, justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale. Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États membres >>.

<sup>528</sup> Article 45 du TFUE : << 1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union (ex-article 39 TCE) 4. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux emplois dans l'administration publique >>.

<sup>529</sup> Article 52 du TFUE : << 1. Les prescriptions du présent chapitre et les mesures prises en vertu de celles-ci ne préjugent pas l'applicabilité des dispositions législatives, réglementaires et administratives prévoyant un régime spécial pour les ressortissants étrangers, et justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique >>.

<sup>530</sup> L'article 63 du TFUE : << ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres: a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis; b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique >>.

<sup>531</sup> BOI-INT-DG-10-30-20120912.

<sup>532</sup> Ibid.

justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales (CJCE 15 mai 1997, Affaire 250/95, << *Futura Participations et Singer* >>). La prévention du risque de fraude et d'évasion fiscales figure également au nombre des justifications reconnues légitimement invocables, mais dont l'application est néanmoins limitée par la Cour aux hypothèses où la législation en cause << a pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale >> (CJCE, 16 juillet 1998, Affaire C-264/96, << *ICI* >>). La Cour a également admis que la préservation de la cohérence du système fiscal peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général, lorsqu'il existe un lien direct entre, d'une part, un désavantage fiscal et sa contrepartie, d'autre part, dans le chef du même contribuable (CJCE, 23 octobre 2008, Affaire C-157/07, << *Krankenheim Ruhesitz* >>). Enfin, la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposer entre Etats membres (CJUE, 25 février 2010, Affaire C-337/08, << *X Holding BV* >>), ou la lutte contre les risques de double emploi des pertes (CJCE 15 mai 2008, Affaire C-414/06, << *Lidl Belgium* >>) sont d'autres exemples de justifications ayant permis de valider des restrictions aux libertés garanties par le TFUE<sup>533</sup>.

## PARAGRAPHE 2 : UN PRINCIPE ISOLE.

Comme on vient de le constater, le principe de non-discrimination n'est pas autonome, la politique fiscale européenne revient donc à défendre l'égalité entre les ressortissants de l'UE dans un cadre strictement délimité. Cet isolement du principe de non-discrimination témoigne d'une politique fiscale européenne incomplète, laquelle nécessite une ouverture universelle afin de rendre le principe de non-discrimination absolu. Effectivement, pour protéger au mieux l'étranger non-résident, il faut à l'Union européenne une véritable politique fiscale marquée par un principe d'égalité sans restriction, une harmonisation des législations fiscales européennes (A) et par l'instauration d'un impôt européen capable de défendre l'idée d'une citoyenneté européenne qui est aujourd'hui en crise (B).

---

<sup>533</sup> Ibid.

De plus, les Etats membres de l'UE n'ont pas l'obligation d'éliminer la double imposition juridique. Le Traité CE prévoyait la conclusion d'un accord assurant << l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté >> (Traité CE, art. 293) mais cet accord n'a pas été conclu et le Traité de Lisbonne n'a pas repris cette disposition. Les accords bilatéraux conclus entre les Etats membres ont compensé l'absence d'un tel accord. Une convention a été toutefois conclue entre les Etats membres sur un point particulier : la convention du 23 juillet 1990 pour l'élimination des doubles impositions essentiellement suscitées par les corrections des bénéfices d'entreprises associées d'Etats membres différents. Elle prévoit que si les Etats concernés n'ont pu se mettre d'accord, une commission consultative est saisie. Son avis est contraignant en cas de désaccord persistant entre les Etats<sup>534</sup>.

A) Une harmonisation des législations fiscales des Etats membres limitée.

L'harmonisation des législations fiscales des Etats membres est étroitement liée au marché intérieur puisque ce type de fiscalité peut avoir des incidences sur les quatre libertés protégées par ledit marché<sup>535</sup>. Il y a harmonisation lorsqu'on est en présence d'une règle communautaire unique voire uniforme dans chaque Etat membre. Autrement dit, l'harmonisation, c'est la recherche, sur le territoire communautaire, d'une relative égalité d'assujettissement, de droit à déduction ect., pour des raisons de liberté économique. Le bon fonctionnement d'un marché intérieur suppose effectivement une égalisation des conditions de concurrence, c'est à dire une neutralité fiscale et donc une uniformisation des impositions dont les entreprises sont redevables<sup>536</sup>. En effet, le marché intérieur est un lieu de rencontre d'une demande et d'une offre européenne : sur ce marché, les disparités fiscales perturbent nécessairement les échanges puisque les biens les plus taxés sont moins compétitifs et moins attrayants pour les consommateurs; de même, en l'absence d'uniformité, le choix du lieu d'implantation des entreprises sur le

---

<sup>534</sup> J.-L. CLERGERIE, A. GRUBER, P. RAMBAUD. *L'Union européenne*. op. cit, p. 1222.

<sup>535</sup> T. LAMBERT. << De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne. >>, *RTD com.* 2009, 517.

<sup>536</sup> A. LIMPENS. << Harmonisation des législations dans le cadre du Marché commun. >> *Revue internationale de droit comparé*; Année 1967, Volume 19, Numéro 3, p. 621-653.

territoire de l'Union peut être lié à des considérations fiscales<sup>537</sup>. Des mesures fiscales préférentielles peuvent venir remettre en cause l'équilibre concurrentiel formé par les différents niveaux d'imposition directe entre les Etats membres<sup>538</sup>. L'harmonisation est une solution avancée par les économistes pour remédier à la compétition fiscale dans l'UE<sup>539</sup>. Le marché unique est loin d'être achevé car des obstacles demeurent, du fait de l'harmonisation incomplète des législations fiscales.

L'harmonisation des fiscalités est apparue dans le vocabulaire européen avec la signature en 1987 de l'Acte unique prévoyant pour 1993 l'ouverture du marché unique européen, qui devint par la suite la première étape vers l'Union économique et monétaire (U.E.M.)<sup>540</sup>. Si la fiscalité indirecte nécessite un certain niveau d'harmonisation puisqu'elle peut affecter la libre circulation des marchandises et la libre prestation des services, il n'en va pas de même concernant la fiscalité directe qui n'est pas une compétence propre de la Communauté, il appartient aux seuls Etats membres de régir les impôts directs qui sont exigibles sur leur territoire<sup>541</sup>. Le traité instituant la Communauté européenne ne prévoit ainsi aucun alignement des impôts directs. Certains aspects de la fiscalité directe ne nécessitent en fait aucune coordination et sont laissés à l'appréciation des Etats membres, conformément au principe de subsidiarité<sup>542</sup>. Aujourd'hui, l'harmonisation des législations en matière d'impôt indirects est prévue par l'article 113 du TFUE qui dispose que : << *Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence >>*. Cette

<sup>537</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, << L'impôt européen. Enjeux juridiques et politiques >>, *Revue de l'OFCE* 2014/3 (N° 134), p. 149-160.

<sup>538</sup> M. SADOWSKY. << Vers un système fiscal standard ? >>, *Revue de Droit fiscal* n° 25, 20 juin 2013, p. 337.

<sup>539</sup> R. COLLIAT, Y. ECHINARD. *Quelle fiscalité pour le XXI ème siècle ?* Presse universitaire de Grenoble. Collection : Libres cours Economie, octobre 2014, p. 13.

<sup>540</sup> J.-M. MONNIER, << IMPÔT - Politique fiscale >>, *In Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 14 décembre 2014. URL : <http://cache.univ-tln.fr:2126/encyclopedie/impot-politique-fiscale/>

<sup>541</sup> CJCE, 14 octobre 1999, Affaire C-439/97, Sandoz gmbh c. Finanzlandesdirektion fur Wien et autres.

<sup>542</sup> C. LOPEZ. << Droit communautaire. L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne ?>>, *Petites affiches*, 27 mars 2000 n° 61, p. 5 .

harmonisation a été largement mise en oeuvre s'agissant de la TVA, la 6eme directive du 17 mai 1977, modifiée par la directive du 28 novembre 2006, établit ainsi les règles communes s'agissant du champ d'application de l'impôt sur la dépense, seul le taux pouvant encore être modifié par les Etats; une directive du 25 février 1992 concerne quant à elle les droits d'accises. En revanche, l'harmonisation des impôts directs est encore aujourd'hui à l'état de projet, même si l'article 115 du TFUE autorise un rapprochement des législations qui ont une incidence directe sur l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur<sup>543</sup>. Aux termes de cet article : << *Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur >>*. Le premier volet de mesures concerne la coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres, qui vise notamment à la suppression des discriminations et de la double imposition ou encore à la prévention des cas involontaires de non-imposition et des fraudes. Des mesures spécifiques ont été prises dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>544</sup>. Par exemple, la directive du 23 juillet 1990 porte sur le régime fiscal commun applicables aux sociétés mères et à leurs filiales<sup>545</sup>. Une autre série de mesures ont été prises en ce qui concerne la fiscalité des particuliers, notamment en matière de fiscalité des revenus de l'épargne (Directive sur la fiscalité de l'épargne 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003), ou encore en matière de fiscalité des retraites (Directives sur les fonds de pensions 2003/41/CE du Parlement européen et du Conseil du 3 juin 2003). La fiscalité directe se doit cependant de respecter deux catégories de règles communautaires : celles régissant les aides d'Etat (articles 87, 88 et 89 du traité TFUE), qui encadrent l'octroi d'avantages fiscaux susceptibles

<sup>543</sup> G. MONTAGNIER. << Harmonisation fiscale communautaire. (janvier 1988- décembre 1990). >>, *RTDEur*. 1991. P79.

<sup>544</sup> A. BAUDU, *Droit fiscal 2015-2016*, Gualino, lextenso éditions. 4ème édition, 2014, p. 47-53.

<sup>545</sup> Directive mère-filiale 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE. V. Également la directive fusion 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE (régime fiscal commun pour les fusions, scissions et apports d'actifs), ou encore la directive sur les intérêts et les redevances 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 (régime fiscal commun pour les paiement d'intérêts et de redevances entre sociétés associées).

d'entraver la libre concurrence, et celles ayant trait aux quatre libertés inscrites dans le traité qui imposent une égalité de traitement entre un contribuable national et un ressortissant de la Communauté, qu'il s'agisse de particuliers ou d'entreprises<sup>546</sup>. L'harmonisation fiscale européenne s'effectue normalement par la voie du droit communautaire " dérivé ", c'est à dire sous la forme de directives sauf pour les impôts directs car face à la quasi-absence d'harmonisation en la matière, c'est au juge communautaire qu'est revenue dans une certaine mesure la tâche de lutter contre les effets négatifs les plus flagrants d'une telle abstention. La CJCE a ainsi méthodiquement sanctionné les réglementations fiscales nationales se traduisant par des discriminations contraires aux << quatre libertés >> communautaires. En effet, comme les juges de la CJCE ont eu mainte fois l'occasion de l'affirmer, *<< si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire et, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité >>*<sup>547</sup>. En outre, en marge de l'harmonisation fiscale en tant que telle, le droit de l'UE porte également sur l'harmonisation des procédures d'assistance entre les Etats membres. La fraude fiscale est en effet évaluée à 250 milliards d'euros par la Commission européenne, dont 40 M s'agissant de la TVA. Un directive du Conseil du 16 mars 2010 porte notamment sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts, cette assistance ayant été renforcée à cette occasion. De même, une directive du 15 février 2011 concerne la coopération administrative dans le domaine fiscal.

L'interaction de 28 systèmes fiscaux nationaux différents soulève des difficultés pour le fonctionnement du marché intérieur. Terrain d'expression de la souveraineté, condition essentielle de l'autonomie de l'Etat, la souveraineté apparaît comme le principal obstacle à la construction de l'Europe fiscale<sup>548</sup>. L'activité fiscale étant une

<sup>546</sup> M. HAYAT. << Ou en est l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne ? >>, *Gazette du Palais*, 08 juin 2000 n° 160, p. 10.

<sup>547</sup> J.-L. ROSSIGNOL. *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*. Lavoisier, 2010, p. 156. V. en ce sens la décision C 270/83 << Commission contre France >> du 28 janvier 1986 dans laquelle le gouvernement français a été condamné pour n'avoir pas accordé aux succursales françaises de sociétés européennes le bénéfice de l'avoir fiscal sur les dividendes reçus de sociétés françaises.

<sup>548</sup> B. DELAUNAY. << Droit de l'Union européenne et politique fiscale >>, *Revue française de Finances Publiques*, 1<sup>er</sup> mai 2014, n° 126, p. 51.

compétence régaliennes de l'Etat, l'harmonisation fiscale est encore loin d'être totale, et il existe encore de très grandes disparités entre les impôts sur le territoire de l'UE. Effectivement, dans l'UE, la politique fiscale relève principalement des Etats membres. L'action européenne est subsidiaire et a pour but, non pas d'uniformiser les systèmes nationaux de prélèvement obligatoires, mais de les rendre compatibles entre eux et avec le Traité. Toute harmonisation ou coordination de la fiscalité au sein de l'UE requiert l'unanimité au Conseil. En théorie, le marché intérieur ne deviendrait une réalité que lorsqu'il n'y aurait plus de différence entre le marché européen et un marché national. En pratique, il subsistera toujours au sein de l'Union européenne des différences qui tiennent à l'hétérogénéité des pays membres en termes de culture, d'histoire, de société. Le marché intérieur est donc quelque chose vers lequel on tend, mais qui ne sera jamais véritablement "achevé".

B) Citoyenneté européenne et intégration par l'impôt.

La citoyenneté, c'est l'égalité entre tous ceux qui vivent dans la même communauté. Or, un impôt européen nouvellement créé permettrait d'asseoir ce sentiment du " nous " européen propre à la construction d'une identité européen en crise dans laquelle les citoyens ne se sentent pas réellement citoyen européen<sup>549</sup>. En effet, l'impôt est vecteur de cohésion sociale susceptible de faire disparaître les différences car un nouvel impôt européen ne prendrait pas en compte la nationalité. Le principe de non-discrimination est un principe intégrateur de l'UE. En fait, l'intérêt d'un impôt européen est double, aussi bien financier que politique<sup>550</sup>.

Il n'existe pas encore de droit fiscal de l'Union européenne au sens strict dans la mesure où il n'existe pas encore d'impôt européen (justement à cause de la souveraineté fiscale des Etats). Pour que l'impôt européen puisse voir le jour, il faudrait, dans une perspective juridique et politique, que l'UE soit dotée d'une compétence fiscale lui permettant de créer à son profit un prélèvement fiscal dont les contribuables, à

---

<sup>549</sup> C.CLANET. *Construire une citoyenneté européenne*. Interculturels, Presses Universitaire du Mirail, p. 5.

<sup>550</sup> L'idée de créer un impôt européen n'est pas nouvelle car dès 1978, la Commission européenne proposait d'instituer une taxe sur les alcools et les tabacs affectée à la Communauté.

l'encontre desquels elle exercerait son pouvoir fiscal, seraient soit les citoyens de l'UE soit les entreprises ayant leur siège social dans l'UE ou y exerçant une activité économique. Un impôt européen servirait à répondre aux besoins financiers de l'UE. En effet, disposer de plus de ressources propres lui permettrait de faire face au refus de ses Etats membres d'augmenter son prochain budget (2014-2020). Les 140 milliards d'euros de budget communautaire annuel sont actuellement financés à 75 % par les contributions des Etats membres (ressources RNB), calculées en proportion de la richesse de chacun et prélevées sur les recettes fiscales<sup>551</sup>. Le reste du budget est financé par des ressources TVA (11 %), des Droits de douane et Cotisation sucre (12 %) et des recettes diverses. Les Etats, contraints à la rigueur, répugnent de plus en plus à mettre la main au portefeuille. L'absence d'impôt européen expose l'Union au blocage d'une partie de ses ressources par le Parlement d'un État membre. Certes, un tel blocage ne s'est jamais produit à ce jour, mais le risque d'une telle << révolte >> demeurera aussi longtemps que le vote des transferts de recettes à l'Union par les parlements nationaux relèvera du simple rite, les parlementaires se trouvant liés par les décisions adoptées par les représentants de leur gouvernement au sein du Conseil. Qu'un tel vote soit ensuite déclaré contraire aux traités européens par la Cour de Justice et engage la responsabilité, y compris pécuniaire, de l'État membre concerné n'empêcherait pas l'émergence d'une crise politique majeure. Ce risque paraît d'autant plus élevé que le système actuel, en mettant en évidence chaque année le montant des << contributions >> nationales, renforce les tendances à calculer en termes de << juste retour >> comptable<sup>552</sup>. Sans impôt européen, le budget de l'Union risque donc sérieusement de fondre alors même que ses dépenses sont amenées à croître avec l'entrée des pays de l'Est et les nouvelles compétences prévues par le Traité de Lisbonne, notamment en matière d'énergie. Un impôt européen aurait des vertus bénéfiques sur la citoyenneté de l'Union, en la renforçant. L'instauration d'un impôt européen doterait l'Union de ressources fiscales susceptibles d'asseoir son indépendance financière par rapport aux Etats membres.

<sup>551</sup> C. DELON DESMOULIN. *Droit budgétaire de l'Union européenne*. Systèmes Droit, LGDJ. Lextenso éditions, p. 75-85 : << Le budget pour 2011 s'élevait à 141,9 milliards d'euros soit environ 235 euros par habitant de l'Union. Le budget 2010 s'élevait quant à lui, à 141,5 milliards d'euros >>. Pour 2014, le budget de l'UE s'élevait à 135,5 milliards d'euros, en diminution par rapport aux années précédentes.

<sup>552</sup> Revue – Institut Montaigne n° 45 : Vers un impôt européen ? - Économie – 01/10/2003, p. 3-22.

D'une part, la création d'un impôt 100 % européen permettrait de renforcer l'autonomie financière de l'Union européenne. Néanmoins, même à supposer que ce consentement existe, l'institution d'un impôt européen ne pourrait être envisageable que s'il s'accompagnait d'une diminution des autres contributions directes ou indirectes. Les opinions publiques européennes sont sensibles à toute augmentation de la pression fiscale dans leur propre pays<sup>553</sup>. Il est notamment question d'une taxe écologique dont la forme reste à définir et d'une taxe sur les transactions financières remise au goût du jour par la crise depuis 2008. Même s'il est question d'instituer une taxe européenne sur les transactions financières (TTF) au cours de l'été 2016 qui ne concernerait que 10 pays membres de l'UE<sup>554</sup>, l'idée d'un impôt européen se heurte à des fortes oppositions de principe de la part de certains Etats membres, notamment le Royaume-Uni, la Suède et les Pays-Bas qui ont refusé toute avancée explicite en la matière<sup>555</sup>.

Un impôt européen ne servirait pas uniquement à répondre aux besoins financiers de l'UE, sa justification est aussi politique. Il permettrait de donner plus de transparence au système financier de l'UE, et de répondre aux critiques d'opacité du régime actuel; combien de Français savent qu'ils contribuent à hauteur de 281 millions d'euros par an au budget de l'Union ? Aussi, l'impôt européen permettrait de renforcer la citoyenneté de l'Union. L'état de contribuable constitue un élément essentiel de la citoyenneté<sup>556</sup>. La contribution est un acte citoyen. Un impôt européen, source de cohésion sociale assimilerait tous les citoyens européens afin d'améliorer une citoyenneté et l'esprit

---

<sup>553</sup> J.-L. CLERGERIE, << Droit communautaire. L'impôt européen : mythe ou réalité ? >>, *Petites affiches*, 28 avril 1995, n° 51, p. 20.

<sup>554</sup> Seuls l'Allemagne, Autriche, Belgique, Espagne, France, Grèce, Italie, Portugal, Slovaquie et la Slovénie sont sur la table des négociations dans le cadre d'une coopération renforcée; les autres pays membres de l'UE craignant des retombées négatives sur leurs économies. La TTF rapporterait environ 36 milliards d'euros par an à la France et jusqu'à 45 milliards d'euros à l'Allemagne. Cette taxe s'appliquerait à toutes les transactions entre institutions financières et consisterait en un prélèvement de 0,1 % sur les actions et les obligations, et de 0,01 % sur les produits dérivés. <http://www.challenges.fr/europe/20150309.CHA3711/taxe-sur-les-transactions-financieres-ce-magot-dont-la-france-ne-veut-pas.html>. V. également JBB-2013-0060, Bulletin Joly Bourse, 01 mars 2013 n° 3, p. 127 - Droit boursier - Vers une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières. Bulletin Joly Bourse, 01 septembre 2012 n° 9, p. 353 - Droit boursier - Le régime de la taxe sur les transactions financières se précise.

<sup>555</sup> M. LECHANTRE, D. SCHAJER. *Le budget de l'Union européenne*. Collection Réflexe Europe, la documentation française. 2004, p. 153.

<sup>556</sup> M. BOUVIER. << Finances Publiques, Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique. >>, *Revue française de Finances publiques*, 1<sup>er</sup> novembre 2010, n° 112, P.V.

européen aujourd'hui en crise et encore trop passive<sup>557</sup>. En effet, le contenu de la citoyenneté européenne peut paraître malaisé à déterminer compte tenu de "l'éparpillement" des dispositions définissant les droits des citoyens. Celles-ci ne sont pas rassemblées dans un seul et même texte : les articles 20 à 24 du TFUE mentionnent les droits attachés à la seule qualité de citoyen européen et la Charte des droits fondamentaux de décembre 2000 rassemble les droits politiques, économiques et sociaux des européens. De plus, les taux de participation aux élections européennes n'ont jamais été aussi bas, ce qui témoigne de la désaffection actuelle vis à vis des institutions européennes. En payant un impôt européen le citoyen prouverait qu'il est capable d'agir avec altruisme, pour les autres citoyens européens<sup>558</sup>, ce qui permettrait de franchir une étape dans le processus d'intégration des citoyens de l'Union en la rendant plus active<sup>559</sup>. Le paiement d'un impôt européen par les contribuables permettrait de rendre plus concrète l'idée de citoyenneté européenne et d'intéresser les électeurs aux débats du Parlement européen, ainsi qu'aux affaires budgétaires de l'Union. Au vote de l'impôt européen serait ainsi clairement associé, aux yeux des citoyens, le Parlement européen, lequel serait la conséquence logique du mouvement d'intégration dont la monnaie unique (l'euro) est le parfait symbole. Un impôt européen devrait être substitutif des ressources propres actuelles, et non pas additif. L'objectif, en effet, n'est pas de créer une nouvelle recette s'ajoutant aux précédentes, mais de remplacer un système contributif s'appuyant sur les États membres par un autre qui s'appuierait directement sur les contribuables afin d'obtenir le consentement des citoyens européens<sup>560</sup>. En raison de la disparité flagrante des salaires dans l'UE (le montant du SMIC au Luxembourg est de 1922 euros brut mensuel alors qu'en Bulgarie il est seulement de 182 euros brut mensuels), il serait plus juste de créer un impôt européen progressif plutôt que proportionnel, dans ce dernier cas, le sacrifice financier serait très différent suivant la

---

<sup>557</sup> M. François LABOUZ, *Droit communautaire européen général*, 2003, Bruylant, p. 161.

<sup>558</sup> M. LEROY. << La sociologie fiscale : Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes, Socio-logos. >>, *Revue publiée par l'association française de sociologie*, n°4, 6 mai 2009. Url : <https://socio-logos.revues.org/2278>.

<sup>559</sup> L. AZOULAI, << Constitution économique et citoyenneté de l'Union européenne. >>, *Revue internationale de droit économique*, 4/2011 (t.XXV), p. 543-557. URL : [www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2011-4-page-543.htm](http://www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2011-4-page-543.htm).

<sup>560</sup> Revue – Institut Montaigne n° 45 : Vers un impôt européen, préc. Cit, p. 3-22.

nationalité du ressortissant européen et le consentement des citoyens serait plus difficile à obtenir. Un impôt unique sur le revenu européen pourrait améliorer la condition fiscale de l'étranger non-résident en France en supprimant le critère de nationalité.

### **CONCLUSION DU CHAPITRE 1.**

Le principe communautaire de l'égalité de traitement est le corollaire de la liberté de circulation et d'établissement accordée aux ressortissants des États membres. Il permet en ce sens le bon fonctionnement du marché intérieur en favorisant la libéralisation des échanges. Au principe d'égalité est associé le principe de non-discrimination, lequel permet d'accéder à l'égalité. Ce dernier est consacré à l'article 18 du TFUE (ex-article 12 TCE) qui pose l'interdiction des discriminations suivant la nationalité. Cependant, ce principe n'est ni autonome, ni absolu, car il souffre de nombreuses dérogations ouvertes aux Etats membres et n'a vocation à s'appliquer que dans les situations régies par le droit de l'Union européenne et seulement si le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination. Cet isolement du principe de non-discrimination témoigne d'une politique fiscale européenne incomplète, laquelle nécessite une ouverture universelle afin de rendre le principe de non-discrimination absolu et pourrait se réaliser en donnant pleine compétence fiscale aux institutions européennes dans le secteur des impositions directes, ou dans la réalisation d'un impôt unique européen. La politique fiscale européenne n'en est pas faible pour autant car le principe de non-discrimination contenu dans son corpus juridique à une portée considérable pour l'étranger non-résident en France. Il permet, combiné avec une liberté communautaire de neutraliser certains dispositifs fiscaux nationaux discriminatoires (Chapitre 2).

## **CHAPITRE 2 : LA NEUTRALISATION DU CRITERE DE NATIONALITE PAR LE DROIT DE L'UNION EUROPEENNE.**

D'inspiration libérale, les libertés de l'UE poursuivent un but fonctionnel : assurer le libre accès et la fluidité du marché intérieur en luttant contre les mesures fiscales nationales contraires à ses valeurs<sup>561</sup>. Dès lors, les discriminations suivant la nationalité constitutive d'une restriction à la liberté de circulation dans l'UE sont proscrites. L'œuvre prétorienne de la CJCE et de la CJUE rend compte de la portée du principe communautaire de non-discrimination.

### **SECTION 1 : LA LENTE RECONNAISSANCE DE L'INCOMPATIBILITE DE L'ARTICLE 164 C DU CGI AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE.**

Après avoir jugé, à la lumière de la jurisprudence alors en vigueur de la CJUE, que l'article 164 C du Code général des impôts, qui soumettait à une imposition forfaitaire (sur le revenu) les non-résidents étrangers du seul fait de la détention d'une habitation en France, entrait dans la clause de gel, de sorte que cette restriction avérée à la liberté de circulation des capitaux devait être autorisée<sup>562</sup>, le Conseil d'État décida de tirer les conséquences de l'arrêt rendu par la CJUE le 17 octobre 2013 dans l'affaire Yvon Welte<sup>563</sup>; et aussi d'approuver la cour administrative de Marseille qui avait jugé le contraire en 2012<sup>564</sup>. En effet, dans deux affaires, en date du 26 décembre 2013 no 360488 et du 11 avril 2014, n° 332885<sup>565</sup>, le CE jugeait que l'imposition forfaitaire prévue à l'article 164 C du Code général des impôts (CGI) constituait une atteinte à la liberté de circulation des

---

<sup>561</sup> G. LADREYT. << Lutte contre les mesures fiscales discriminatoires : Le TFUE plus efficace que les conventions fiscales bilatérales. >>, *Revue de Droit fiscal* n° 48, 27 novembre 2014, 650.

<sup>562</sup> v. CE, 28 juill. 2011, n° 322672, min c/ Holze. La clause de gel exprimée à l'article 64 du TFUE permet aux Etats membres de faire échec à la liberté de circulation des capitaux en continuant à appliquer, à l'encontre des résidents d'Etats tiers, les mesures discriminatoires en vigueur antérieurement au 31 décembre 1993.

<sup>563</sup> Arrêt de la CJUE n° C-181/12, Yvon Welte, du 17 octobre 2013.

<sup>564</sup> CAA Marseille, 4e ch., 24 avr. 2012, n° 08MA04100.

<sup>565</sup> *La revue fiscale notariale* n° 6, Juin 2014, 95. L'article 164 C du CGI constitue une restriction injustifiée à la liberté de circulation des capitaux. CE, plén. Fisc., 11 avr. 2014, n° 332885, min. c/ A. : JurisData n° 2014-008221. CE, 9 et 10e ss.-sect., 26 d. 2013, n° 360488, min. c/ Kramer : JurisData n° 2013-031340 ; Rec. CE 2013, tables ; BDCF 2014, n° 49.

capitaux garantie par les traités communautaires. Conformément à l'article 164 C du CGI, *<< les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus de source française des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt. Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux contribuables de nationalité française qui justifient être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition >>*. Selon le CE, cet article, qui établissait une imposition des non résidents à l'impôt sur le revenu sur une base forfaitaire égale à trois fois la valeur locative des biens immobiliers détenus en France, était de nature à dissuader les non résidents d'acquérir ou de détenir en France de tels immeubles et constituait donc une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne. Si ces deux arrêts constituent une victoire pour la liberté de circulation combiné au principe de non-discrimination suivant la nationalité, il faut rappeler que la jurisprudence a été fluctuante en la matière avant de reconnaître le caractère discriminatoire de l'article 164 C du CGI (paragraphe 1). Ainsi, les deux arrêts du Conseil d'Etat précités constituent des revirements de jurisprudence importants dans le contentieux de la taxation des étrangers non-résidents (paragraphe 2).

#### PARAGRAPHE 1 : LA JURISPRUDENCE ANTERIEURE AU 26 DECEMBRE 2013.

Le Conseil d'Etat dans un arrêt du 4 août 2006<sup>566</sup> n'avait pas jugé l'article 164 C du CGI contraire au principe de non-discrimination exercée en raison de la nationalité prévu à l'article 7 du traité instituant la Communauté européenne (devenu, après modification, article 6 puis article 12), au motif que cette prohibition ne vaut que dans le domaine d'application du présent traité et que celui-ci ne régit pas la matière des impôts directs

---

<sup>566</sup> Conseil d'Etat, 9ème sous-section jugeant seule, du 4 août 2006, 252495.

dont il était question. Dans un arrêt de la CAA de Marseille en date du 21 décembre 2007<sup>567</sup>, la taxation forfaitaire n'a pas non plus été considérée comme contraire au principe de la liberté d'établissement<sup>568</sup>. Le principe de la libre circulation des capitaux a été retenu pour faire échec à l'imposition forfaitaire d'un résident monégasque ressortissant communautaire dans un arrêt de la CAA Marseille du 30 septembre 2008<sup>569</sup>, mais le Ministre du Budget avait saisi le Conseil d'Etat d'un pourvoi en cassation et ce dernier, dans une décision du 28 juillet 2011 annula l'arrêt de la CAA Marseille et confirma que les résidents de Monaco restaient soumis à l'article 164 C du CGI qui ne constituait donc pas une entrave à la libre circulation des capitaux puisque cette imposition était antérieure au 31 décembre 1993, date d'application de la liberté totale de circulation des capitaux<sup>570</sup>. En 2010, la CAA de Paris<sup>571</sup> se prononça sur la compatibilité de l'article 164 C du CGI avec la libre circulation des capitaux et des moyens de paiement<sup>572</sup>. En l'espèce, au cours des années 1996 à 1998, Mme Rossi Di Montelera, ressortissante italienne qui résidait au Liechtenstein, a disposé d'une villa au Cap-d'Ail (Aples-Maritimes), sur le fondement du premier alinéa de l'article 164 C précité du CGI, l'Administration l'a assujettie, au titre de ces années, à des impositions sur le revenu forfaitairement assises sur une base égale à trois fois la valeur locative de cette villa. Saisi par la contribuable d'une demande en décharge de ces impositions, le tribunal administratif de Paris, après avoir pris acte du dégrèvement partiel prononcé devant lui par l'Administration pour une erreur de calcul du quotient familial, a rejeté le surplus de sa demande et a mis à sa charge une amende de 1000 euros pour requête abusive; l'intéressée a relevé appel de ce jugement en soutenant que les impositions contestées méconnaissaient d'une part la clause de non-discrimination selon la nationalité prévue à l'article 25 de la convention fiscale franco-italienne du 5 octobre 1989, d'autre part, les

<sup>567</sup> CAA Marseille 21 décembre 2007, n°05MA01745.

<sup>568</sup> Cahiers fiscaux européens, 42ème année, Liberté de circulation des capitaux et discriminations fiscales : l'exemple des investissements immobiliers en France par des résidents monégasques. Revue fiscalité et droit international des affaires n° 165.

<sup>569</sup> CAA Marseille du 30 septembre 2008 n°06MA00613.

<sup>570</sup> CE, 28 juill. 2011, n° 322672, min c/ Holzer : JurisData n° 2011-019924 ; RJF 11/11, n°1249 ; Dr. fisc., 2011, comm. 576, concl C. Legras, Note B. Delaunay.

<sup>571</sup> CAA Paris, plén. 24 juin 2010, n° 08PA01624, Mme Rossi Di Monterela.

<sup>572</sup> A. MAITROT DE LA MOTE. << L'application de l'article 164 C du CGI aux contribuables résidant hors de l'Union européenne et les engagements internationaux contenant des clauses de non-discrimination. >>, *Revue de Droit fiscal* n° 41, 14 octobre 2010, comm. 525.

principes communautaires de libre circulation des capitaux et de non-discrimination, alors respectivement énoncés aux articles 73 B et 6 du traité instituant la Communauté économique européenne devenue Union européenne. Ce qui nous intéresse ici sont les moyens tirés de la méconnaissance des principes du droit communautaire. Les impôts directs ne relèvent pas, en tant que tels, du domaine de compétence de la communauté européenne. Néanmoins, les Etats membres doivent exercer leur compétence fiscale dans le respect du droit communautaire, et notamment des libertés protégées par le traité CE, au nombre desquelles la libre circulation des capitaux alors énoncée aux articles 73 B à 73 H du traité CE, ultérieurement devenus 56 à 60 de ce traité, puis 63 à 66 du traité UE. Aux termes de l'article 73 B : << 1. *Dans le cadre des dispositions du présent chapitre , toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites.* 2. *Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites >>;* selon la clause de sauvegarde prévue à l'article 73 D : << 1 – *L'article 73 B ne porte pas atteinte aux droits qu'ont les Etats membres : a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis; b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale (...), de prévoir des procédures de déclaration de mouvements de capitaux à des fins d'information administrative et statistique, ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.* 2 – *Le présent chapitre ne préjuge pas de la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec le présent traité.* 3 – *Les mesures ou procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer, ni un moyen de discrimination arbitraire, ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 73 B >>.* Enfin, en vertu du point II A de la nomenclature annexée à la directive 88/361 du 24 juin 1988, les investissements immobiliers effectués sur le territoire d'un Etat membre par un non-résident, même à des fins personnelles, constituent des mouvements de capitaux au sens des dispositions

précitées<sup>573</sup>. Dès lors que l'article 73 B précité du traité CE a étendu aux Etats tiers à la Communauté européenne l'interdiction des restrictions aux mouvements de capitaux précédemment limitée par l'ancien article 67 aux seuls mouvements de capitaux effectués à l'intérieur de la Communauté, les résidents des Etats tiers sont, au même titre et dans les mêmes conditions que les résidents des Etats membres, recevables à invoquer le bénéfice de cette liberté à l'encontre d'une mesure qui serait susceptible de restreindre son exercice. Dès lors, la requérante, bien que résidente d'un Etat non-membre de la Communauté, était recevable à invoquer la méconnaissance par l'article 164 C du CGI du principe de libre circulation des capitaux. Un investissement immobilier en France, tel que celui effectué par Mme Rossi Di Montelera, résidente d'un Etat non-membre de la Communauté européenne, par l'intermédiaire d'une société dont elle était actionnaire et qui a mis à sa disposition la villa du Cap-d'Ail, constitue un mouvement de capital au sens des stipulations précitées; par ailleurs, la taxation forfaitaire des non-résidents prévue à l'article 164 C du CGI est de nature à dissuader ces derniers d'effectuer ou de conserver un tel investissement en France et restreint donc la libre circulation des capitaux. Considérant cependant, que les résidents d'un Etat membre et les non-résidents de cet Etat ne sont en général pas dans une situation comparable au regard de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où les revenus perçus sur le territoire d'un Etat par un non-résident ne constituent le plus souvent qu'une petite partie de son revenu global, lequel est centralisé dans l'Etat de sa résidence où il souscrit ses déclarations et que cet Etat est le seul à disposer des moyens de contrôle permettant de vérifier la sincérité de ces déclarations et d'apprécier ainsi l'exacte capacité contributive du non-résident, qu'en égard à cette différence présumée de situation, l'application d'un traitement fiscal différencier à ces deux catégories de contribuables n'est en principe pas discriminatoire, à moins que des éléments plus précis propres à l'impôt concerné et à la situation des intéressés ne fassent apparaître que résidents et non résidents ne se trouvent en fait pas dans une situation objectivement différente au regard de cet impôt. A cet égard, la contribuable résidait, non dans un Etat membre de la Communauté Européenne, mais au Liechtenstein, qui appartient à l'Association Européenne de Libre Echange ; si cette

---

<sup>573</sup> V. en ce sens arrêt 5 mars 2022 CJCE, aff. C-515§99, Reish : Rec. CJCE, 2002, I, p. 2157.

association avait conclu le 2 mai 1992 avec la Communauté un accord intitulé Espace Economique Européen (auquel le Liechtenstein avait adhéré à compter du 1er mai 1995, accord dont l'article 40 étendait aux relations entre les Etats parties à l'accord et ceux de la Communauté les interdictions des restrictions aux mouvements de capitaux existant dans les rapports entre les Etats membres de la Communauté) cet accord ne contient, contrairement au traité ayant institué la Communauté européenne, aucune stipulation relative à la coopération fiscale entre Etats ; que, par ailleurs, le Liechtenstein n'est pas lié à la France par une convention fiscale bilatérale et n'avait alors pas davantage souscrit avec la France d'engagement d'assistance mutuelle incluant des échanges de renseignements, de sorte que la France n'était pas en mesure d'apprécier, comme elle peut le faire pour ses résidents, la capacité contributive réelle de l'intéressée. Dans ces conditions, et alors que le législateur a entendu par l'article 164 C incriminé, éclairé par ses travaux préparatoires, faire échec à certaines formes d'évasion fiscale telles que la détention indirecte d'immeubles en France par les résidents d'Etats à fiscalité privilégiée, un résident du Liechtenstein n'était pas placé dans une situation objectivement comparable à celle d'un résident de France au regard de l'impôt concerné; dès lors, la mise en oeuvre de l'article 164 C du code général des impôts à l'égard de Mme A qui, ainsi qu'il a été dit, n'a pas souhaité justifier que l'imposition dont elle était redevable au Liechtenstein atteignait le seuil prévu au second alinéa de cet article, doit être regardée comme entrant dans le champ de la clause de sauvegarde de l'article 73 D du traité.

**PARAGRAPHE 2 : L'ARRET EVOLUTIONNAIRE DU CONSEIL D'ETAT EN DATE DU  
26 DECEMBRE 2013 ET SES CONSEQUENCES.**

Une décision du CE du 26 décembre 2013<sup>574</sup>, par application d'une décision de la Cour de justice de l'UE du 17 octobre 2013<sup>575</sup>, a considéré que l'article 164 C du CGI violait le droit communautaire au regard notamment du principe fondamental de la liberté de circulation des capitaux et du principe de non-discrimination selon la nationalité<sup>576</sup>.

---

<sup>574</sup> CE du 26 décembre 2013, n° 360488.

<sup>575</sup> CJUE, 17 octobre 2013, n° C-181/12, Yvon Welte contre Finanzamt Velbert.

<sup>576</sup> CE, 9e et 10e ss-sect. réun., 26 déc. 2013, no 360488.

Dans l'affaire soumise au Conseil d'État, un couple, M. et M<sup>me</sup> BA, de nationalité allemande et domiciliés à Monaco, ont été imposé à l'impôt sur le revenu en France au titre des années 1998 et 1999, en application du premier alinéa de l'article 164 C du CGI, sur une base forfaitaire égale à trois fois la valeur locative réelle du bien immobilier dont ils sont propriétaires à Odratzheim (Bas-Rhin). M. et M<sup>me</sup> A ont contesté les impositions mises à leur charge et les pénalités correspondantes. Le tribunal administratif de Nice a rejeté leur demande par un jugement du 15 avril 2008<sup>577</sup>. Le 24 avril 2012, la cour administrative d'appel de Marseille a annulé ce jugement et accordé aux requérants la décharge des impositions et pénalités en litige<sup>578</sup>. À la suite de cet arrêt, l'administration fiscale s'est pourvue en cassation afin d'en obtenir l'annulation. Cet arrêt fait suite à une précédente jurisprudence du Conseil d'État qui avait déjà mis à mal l'application de l'article 164 du CGI<sup>579</sup>. Dans cette affaire, la haute juridiction s'est fondée sur la différence de situation créée par l'article 164 C du CGI qui impose un ressortissant anglais ou un ressortissant italien résidant à Monaco sur un revenu forfaitaire égal à trois fois la valeur locative réelle de ses habitations en France alors qu'un ressortissant français résidant à Monaco n'est pas soumis à la même imposition compte tenu des stipulations du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963. Cette différence d'imposition qui résulte d'une différence de nationalité, viole les clause de non-discrimination figurant à l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 et à l'article 25 de la convention franco-italienne du 5 octobre 1989. Pour accorder aux contribuables la décharge de l'imposition forfaitaire à laquelle ils ont été assujettis, en application de l'article 164 C du CGI, à raison de leur habitation en France, la cour administrative d'appel s'est fondée sur ce que, du fait de la combinaison de ces dispositions avec les stipulations du paragraphe de l'article 7 de la convention fiscale entre la France et la Principauté de Monaco du 18 mai 1963, des ressortissants français placés dans la même situation n'étaient pas assujettis à cette imposition et sur ce que cette différence de traitement constituait une atteinte à la liberté de circulation des capitaux incompatible avec les stipulations de l'article 56 du traité

<sup>577</sup> TA Nice, 15 avr. 2008, no 0404908.

<sup>578</sup> CAA Marseille, 24 avr. 2012, no 08MA04100.

<sup>579</sup> CE, 11 juin 2003, no 221075.

instituant la Communauté européenne dans sa rédaction issue du traité d'Amsterdam applicable à l'année d'imposition en litige, devenu article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) selon lequel << *dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites*>>. Le Conseil d'État confirme cette solution, une telle différence de situation constituant une atteinte à la liberté de circulation de capitaux. Or la libre circulation des capitaux a la particularité de concerner non seulement les états membres mais également les pays tiers. Cette analyse devrait donc valoir pour tous les résidents étrangers de Monaco possédant des biens immobiliers patrimoniaux dès lors que leur traitement fiscal diffère de celui d'un Français de Monaco placé dans la même situation. L'acquisition de la résidence secondaire par les époux, n'a pas été effectuée en vue de l'exercice d'une activité économique. Elle ne constitue pas un investissement direct au sens de l'article 57, paragraphe 1 du TCE (devenu l'article 64 du TFUE). Par suite, précise le Conseil d'État, le ministre ne peut se prévaloir de la possibilité, prévue par ces stipulations, de maintenir des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance des pays tiers existant au 31 décembre 1993. Ladite clause de gel prévoit en effet que << *l'article 63 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers (...)*>>. Avec ce nouvel arrêt, le juge national tire les conséquences de la jurisprudence communautaire<sup>580</sup>. En effet, en 2013, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a estimé que le champ d'application de la clause de gel prévue à l'article 64 du TFUE ne s'étend pas << aux investissements immobiliers de type patrimonial, effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique >>. Dans cet arrêt la CJUE a précisé que si les notions d'investissements directs et d'investissements immobiliers n'étaient pas définies par le traité, il ressortait de l'énumération figurant dans la rubrique I de l'annexe I de la directive n° 88/361/CEE du 24 juin 1988 et des notes explicatives s'y

---

<sup>580</sup> CJUE, 17 oct. 2013, no C-181/12, Yvon Welte, préc.cit.

rapportant que la notion d'investissement direct concernait les investissements auxquels procèdent les personnes physiques ou morales et qui servent à créer ou à maintenir des relations durables et directes entre le bailleur de fonds et l'entreprise à qui ces fonds sont destinés en vue de l'exercice d'une activité économique et qu'il ressortait de l'intitulé même de la rubrique II de cette annexe que les investissements immobiliers visés à cette rubrique ne comprenaient pas les investissements directs visés à la rubrique I de cette annexe. La Cour en a déduit que, lorsqu'il se réfère aux investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'article 57, paragraphe 1 du traité instituant la Communauté européenne (TCE) vise les seuls investissements immobiliers qui constituent des investissements directs relevant de la rubrique I de l'annexe I de la directive n° 88/361 et qu'en revanche, des investissements immobiliers de type patrimonial, effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique, ne relèvent pas du champ d'application de cet article. Dès lors l'acquisition d'une résidence secondaire en France, qui n'a pas été effectuée en vue de l'exercice d'une activité économique, ne constitue pas un investissement direct au sens de l'article 57, paragraphe 1 du TCE. Le ministre ne peut donc pas se prévaloir de la possibilité, prévue par ces stipulations, de maintenir des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance des pays tiers existant au 31 décembre 1993. Jusqu'ici, le Conseil d'État estimait au contraire que la clause de gel était applicable dans de tels cas, dans la mesure où l'article 64 du TFUE vise les investissements directs, y compris les investissements immobiliers<sup>581</sup>. Il s'agit donc d'un revirement de jurisprudence pour cette juridiction, puisque le Conseil d'État précise désormais ici sans ambiguïté que le ministre ne peut se prévaloir de la possibilité, prévue par le traité, de maintenir des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance des pays tiers existant au 31 décembre 1993, dès lors que l'investissement en litige n'entre pas dans le champ de cette stipulation.

---

<sup>581</sup> CE, 28 juill. 2011, no 319616.

Le 11 avril 2014, le Conseil d'Etat<sup>582</sup> se prononce à nouveau sur la non-conformité de l'article 164 C avec le droit communautaire<sup>583</sup>. En l'espèce, une ressortissante allemande résidente de Monaco a été assujettie en France à l'impôt sur le revenu, sur le fondement de l'article 164 C du CGI, à raison d'un bien immobilier qu'elle possède dans les Alpes-Maritimes. Selon la contribuable, ces dispositions sont contraires au principe de libre circulation des capitaux. Le juge rappelle, tout d'abord, que la libre circulation des capitaux comprend notamment l'acquisition, la détention et l'aliénation de biens immobiliers sur le territoire d'un autre Etat membre ne se rattachant pas, à titre principal, à l'exercice d'une activité économique ou à la gestion active d'un patrimoine immobilier. Or, l'article 164 C du CGI a pour objet et pour effet de soumettre la détention en France d'immeubles d'habitation à une imposition qui n'est due que par les personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France, lorsque leurs revenus de source française sont inférieurs à un certain seuil. Une telle mesure est de nature à dissuader les non-résidents d'acquérir ou de détenir en France de tels immeubles, en déduit le Conseil d'Etat. De plus, l'objet de la mesure constitue une discrimination. En effet, pour apprécier si une distinction de traitement entre eux constitue une telle discrimination, il y a lieu de comparer les situations respectives des personnes résidentes et non-résidentes au regard de la seule disposition entravant la libre circulation des capitaux, quelles que soient par ailleurs leurs situations d'ensemble au regard des impositions dues en France, y compris les impositions dont les personnes résidentes sont seules redevables. Sont comparables, pour établir une imposition à raison de la détention d'un bien immobilier, les situations des personnes physiques résidentes et non-résidentes. En outre, la restriction imposée par l'article 164 C n'est pas motivée par une raison impérieuse d'intérêt général. Notamment, l'objectif qui s'attacherait à ce que les personnes non-résidentes soient soumises, comme les résidentes, à une imposition progressive de leurs revenus, n'est pas pertinent, dès lors que la mesure fiscale litigieuse vise des biens qui sont en principe insusceptibles de produire des revenus et qu'elle les soumet à une imposition calculée sur la base d'un revenu forfaitaire. En conséquence, la Haute

<sup>582</sup> CE, 3°, 8°, 9° et 10° s-s., 11 avril 2014, n° 332 885, publié au recueil Lebon.

<sup>583</sup> Lexbase Le Quotidien du 15 avril 2014, Fiscalité immobilière, Brèves, Clap de fin : l'imposition à l'IR des immeubles détenus en France par des non-résidents ressortissants de l'UE sur une base forfaitaire est contraire à la libre circulation des capitaux.

juridiction prononce la non-conformité de l'article 164 C à la libre circulation des capitaux. Le Conseil d'Etat précise : << *qu'il n'est pas établi, (...) que la restriction ainsi imposée par cette dernière à la libre circulation des capitaux réponde à une raison impérieuse d'intérêt général; qu'en particulier, le ministre ne saurait utilement faire valoir, pour établir l'existence d'une telle raison, l'objectif qui s'attachera à ce que les personnes non résidentes soient soumises, comme les résidentes, à une imposition progressive de leurs revenus, dès lors que la mesure fiscale litigieuse vise des biens qui sont en principe insusceptibles de produire des revenus et qu'elle les soumet à une imposition calculée sur la base d'un revenu forfaitaire* >>. Dés lors, il est possible d'écartier en l'espèce l'application de cet article à cette personne de nationalité allemande et résidente de la Principauté de Monaco qui a été assujettie en France à l'impôt sur le revenu au titre des années 2000 à 2002, sur le fondement de ces dispositions, à raison d'un bien immobilier qu'elle possède dans les Alpes-Maritimes<sup>584</sup>.

Une question écrite au gouvernement s'interrogeait sur la suite que devait donner le gouvernement à l'arrêt du CE du 11 avril 2014<sup>585</sup>. Finalement, la loi de finances rectificative pour 2015 abroga l'article 164 C du CGI et finit par mettre le droit français en conformité avec la législation européenne. En effet, l'article 21 de la LOI n° 2015-1789 du 29 décembre 2015<sup>586</sup> dispose que : << I.-L'article 164 C et le b de l'article 197 A du code général des impôts sont abrogés. II.-Le I s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2015. III. – La perte de recettes pour l'État résultant des dispositions du I est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits

<sup>584</sup> F. PERROTIN. << Imposition forfaitaire des résidents monégasques. >>, *Petites affiches*, 15 avril 2014, n° 75, p. 3.

<sup>585</sup> Question écrite n° 15165 de Mme Jacky Deromedi (Français établis hors de France – UMP) publiée dans le JO Sénat du 12/03/2015 - page 538 : Mme Jacky Deromedi attire l'attention de M. le ministre des finances et des comptes publics sur les dispositions de l'article 164 C du code général des impôts aux termes duquel la base de calcul de l'impôt sur les revenus de source française des Français ayant leur domicile fiscal hors de France est égale à trois fois la valeur locative de leurs habitations en France, sauf certaines exceptions prévues par le deuxième alinéa de cet article ou s'ils sont domiciliés dans des pays ou territoires ayant conclu avec la France une convention destinée à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu. Elle lui expose que par un arrêt du 11 avril 2014 (n° 332885), le Conseil d'Etat a jugé cet article contraire au droit de l'Union européenne (en vertu de l'art. 58 du traité instituant la Communauté européenne devenu l'article 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), comme constituant une entrave à la libre circulation des capitaux prohibée par ces dispositions. Elle lui demande de bien vouloir lui faire connaître quelles conséquences il entend tirer de cet arrêt et notamment si le Gouvernement entend proposer au Parlement l'abrogation de cet article.

<sup>586</sup> JORF n°0302 du 30 décembre 2015 page 24701.

mentionnés aux articles 575 et 575 A du code général des impôts. >>. Cette réforme a été adoptée à la suite d'un amendement (n° 535) déposé par M. Cordery, M. Arnaud Leroy et M. Dominique Lefebvre sur le projet de loi de finances rectificative pour 2015 n° 3217, ce qui veut dire que la refonte de cet article n'était pas initialement prévue dans le PLFR pour 2015<sup>587</sup>. Le droit européen marque de son empreinte égalitariste l'évolution du droit fiscal français et démontre son efficacité du fait de l'aménagement opéré par le législateur français.

## **SECTION 2 : L'INCOMPATIBILITE DES ARTICLES 244 BIS A ET 990 D-E DU CGI AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE.**

### **PARAGRAPHE 1 : LE REGIME DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES CONTRAIRE AUX PRINCIPES COMMUNAUTAIRES.**

La jurisprudence fiscale de ces dernières années confirme que le régime des plus-values immobilières de l'article 244 bis A du CGI est contraire aux libertés communautaires de libre circulation auxquelles il faut combiner le principe de non-discrimination selon la nationalité. Il résulte expressément de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne (devenu l'article 63 § 1 du TFUE) que, << *dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre États membres et les pays tiers sont interdites* >>. Le principe de libre circulation des capitaux possède par conséquent un champ d'application général, quasiment universel, qui ne se cantonne pas aux seules relations transfrontalières entre États membres. La conséquence est que les ressortissants d'États tiers, non-résidents en France ou dans un autre État membre, sont recevables à critiquer les restrictions apportées par les États membres au principe de libre circulation des

---

<sup>587</sup> Assemblée Nationale 26 novembre 2015, PLFR pour 2015 (n° 3217), amendement n° 535, dans l'exposé sommaire de l'amendement sont indiquées les arguments en faveur de l'abrogation de l'article 164 C du CGI : << [...] Tirant les conséquences d'un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (Affaire CJUE C-181/12 Welte du 17 octobre 2013), le Conseil d'État a jugé dans deux arrêts du 26 décembre 2013 (n°360488 et 332885) que l'imposition forfaitaire des résidents de pays tiers sur la valeur locative de leurs habitations en France était contraire au principe de liberté de circulation des capitaux. Son abrogation permet donc de mettre la France en conformité avec ses obligations résultant du droit de l'Union européenne. Les redevables concernés continueront, le plus souvent, de contribuer aux budgets publics locaux du fait de la fiscalité directe locale sur leurs habitations situées en France >>.

capitaux, et à revendiquer par là même une égalité de traitement fiscal avec les nationaux et les ressortissants de l'Union<sup>588</sup>.

La cour de justice des communautés européennes, le 23 février 2006 a jugé que les successions constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article 73 B du traité, lorsque les éléments constitutifs ne se cantonnent pas à l'intérieur d'un seul État membre<sup>589</sup>. La Cour de justice a jugé incompatible avec la libre circulation des capitaux à laquelle peut être combinée l'article 18 relatif aux interdictions de discrimination sur la nationalité les dispositions de l'article 244 Bis A du CGI<sup>590</sup>. Le TA de Montreuil en date du 25 février 2011<sup>591</sup>, confirmée par la suite dans un arrêt de la CAA de Versailles en date du 7 juin 2012<sup>592</sup> jugent contraires aux principes communautaires le taux d'imposition discriminatoire de 33,1% applicable aux plus-values immobilières réalisées par certaines catégories de non-résidents, en application de l'article 244 bis A du CGI. Des opérations à de multiples égards banales se rattachent au principe de la libre circulation des capitaux. Tel est le cas lorsqu'une personne réalise un investissement immobiliers dans un Etat membre<sup>593</sup>. La CAA de Paris, le 7 octobre 2011<sup>594</sup> juge qu'un organisme sans but lucratif dont le siège social est situé à Monaco est recevable et fondé à invoquer le principe de libre circulation de capitaux à l'encontre du prélèvement du tiers dès lors que la Principauté de Monaco doit être regardée comme un pays tiers au sens des dispositions communautaires garantissant ledit principe<sup>595</sup>.

<sup>588</sup> J.-P. MAUBLANC, Revue du Marché Commun de l'Union européenne 2008, n° 518. 335.

<sup>589</sup> CJCE 23 fevr. 2006, n° 513/03, *Héritiers de M.E.A Van Hiltens-van der Heijden*, point 42, RJF 5/2006 n° 646.

<sup>590</sup> J.-P. MAUBLANC, << Inconventionnalité du taux du tiers frappant les plus-values immobilières des non-résidents. >>, AJDI 2013. 811.

<sup>591</sup> TA de Montreuil, 25 février 2011 n° 0904837, Mme Thériault.

<sup>592</sup> CAA Versailles 7 juin 2012, n° 11VE03607, Min c/Redler, CAA Lyon 29 janvier 2013, n° 12LY00100, SCI Saint Etienne, DF 2013, n° 25, comm. 348, concl. L. Lévy Ben Cheton.

<sup>593</sup> CJCE, 11 octobre 2007, Hollmann n° 433/06, RJF 1/2008, n° 98. Dans cette affaire, un résident allemand contestait la loi portugaise qui prenait en compte, à hauteur de 50 % seulement de leur montant, les plus-values réalisées par les résidents à l'occasion de cessions d'immeubles situés au Portugal, alors qu'elle taxait la totalité de la plus-value lorsque la cession du même bien était effectuée par un non-résident. Une telle réglementation, juge la cour, a pour effet de rendre le transfert de capitaux moins attrayant pour les non-résidents en les dissuadant d'effectuer des investissements immobiliers au Portugal, et, partant, des opérations afférentes à ces investissements telles que la vente d'un bien immeuble.

<sup>594</sup> CAA Paris, 7 octobre 2011, n° 09PA°4989, Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco, DF 2011, n° 49, comm. 616, concl. Ph. Blanc; RJF 1/2012, n° 84; BDCF 1/2012, n° 13.

<sup>595</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE. << Les résidents des Etats tiers à l'Union européenne face à l'imposition discriminatoire des plus-values immobilières : réflexions sur les protections offertes par les conventions fiscales internationales et le droit de l'UE. >>, *Revue de Droit fiscal* n° 25, 20 juin 2013, comm. 348.

Dans un arrêt du 20 octobre 2014, le Conseil d'Etat s'est prononcé sur le caractère discriminatoire du prélèvement libératoire appliqué aux plus-values immobilières réalisées au travers d'une société civile immobilière (SCI) ayant son siège en France. Le taux de ce prélèvement est de 33,1 % lorsque l'associé est non-résident alors qu'il est de 19 % lorsque l'associé est un résident français. Dans cette affaire, deux résidents suisses, uniques associés d'une SCI française contestaient l'imposition majorée à 33,1 % sur les plus-values de cessions des immeubles détenus par leur SCI<sup>596</sup>. A l'appui de leur demande, ils ont invoqué l'incompatibilité de ce prélèvement avec le principe de la liberté de mouvement des capitaux, prévu à l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE). L'Administration a, quant à elle, opposé l'article 64 du TFUE, qui constitue une dérogation au principe de la liberté de mouvement des capitaux. Ainsi, un Etat est autorisé à maintenir un dispositif restreignant la liberté de circulation des capitaux en provenance ou à destination d'un pays tiers à l'Union Européenne, lorsqu'il concerne des investissements directs et que le dispositif en cause a été institué antérieurement au 31 décembre 1993. Ainsi, la question est de déterminer si cette restriction peut être maintenue en application de la clause de gel. Le Conseil d'Etat a considéré que la clause de gel ne s'appliquait pas au régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées au travers d'une SCI car il a été établi postérieurement au 31 décembre 1993. Le prélèvement majoré pour les non-résidents a donc été jugé constitutif d'une entrave à la liberté de circulation des capitaux. Le Conseil d'Etat a ainsi confirmé l'alignement du taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des SCI détenues par des non-résidents sur celui des résidents, c'est-à-dire 19 %. Il s'agit là d'une décision intéressante pour les investisseurs étrangers car comme l'a rappelé le Conseil d'Etat, <*en réduisant le taux de rentabilité d'un investissement immobilier en France, ces dispositions (étaient) de nature à dissuader les investisseurs résidents de certains pays tiers d'investir en France*>. Cette décision accroît par ailleurs l'intérêt de la SCI comme véhicule de détention de l'immobilier en France. En effet, en cas de cession en direct, les personnes résidentes d'un Etat tiers à l'Espace Economique Européen (EEE) sont imposées sur la plus-value au taux de 33,1 % alors que si la cession est réalisée via une

---

<sup>596</sup> CE, 3e et 8e ss-sect., 20 oct. 2014, n° 367234 : JurisData n° 2014-025561 ; Rec. CE 2014, tables.

SCI française, les gains seront désormais soumis à un prélèvement de 19 %. La clause de gel étant écartée, le taux de 33,1 % applicable aux termes des dispositions de l'article 244 bis A du Code général des impôts aux associés d'une société de personnes française, résidents d'États tiers qui n'ont pas conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative est jugée non conforme au principe de libre circulation des capitaux<sup>597</sup>. Tous les associés des sociétés de l'article 8 du Code général des impôts, quel que soit leur État de résidence, seront donc imposés au taux applicable aux résidents français. Cette solution doit amener le législateur à clarifier la situation des résidents des pays tiers qui font le choix juridique de détenir directement des immeubles ou des parts ou actions de sociétés immobilières françaises. Le gouvernement a profité de la loi de finances rectificative pour 2014<sup>598</sup> pour mettre << en conformité avec le droit européen le régime de représentation fiscale pour les contribuables domiciliés ou établis hors de France >><sup>599</sup>. À cet effet, l'article 29, C du projet de loi de finances rectificatif pour 2014 avait donc prévu de modifier le IV de l'article 244 bis A du Code général des impôts pour le compléter par un alinéa ainsi rédigé : << *Toutefois, l'obligation de désigner un représentant fiscal ne s'applique pas lorsque le cédant est domicilié, établi ou constitué dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt. Lorsque le cédant est une société ou un groupement mentionnés au c du 2 du I, l'obligation de désigner un représentant fiscal s'apprécie au*

<sup>597</sup> N. GONZALEZ-GHARBI, << Prélèvement de l'article 244 bis A du CGI et principe de libre circulation des capitaux : la France doit se conformer au droit communautaire >>, *Revue Construction.-Urbanisme*. 2014, comm. 169.

<sup>598</sup> Projet L. fin. rect. pour 2014, n° 2353, enregistré à la Présidence de AN, 12 nov. 2014.

<sup>599</sup> Exposé des motifs : << Afin de se conformer au droit de l'Union européenne, il est proposé de supprimer l'obligation, pour les contribuables résidents dans l'Union européenne, et dans certains cas, dans l'Espace économique européen (EEE), de désigner un représentant fiscal en France. En effet, la Commission européenne a mis en demeure la France de supprimer le dispositif de la représentation fiscale au sein de l'EEE, qui constitue en tant que tel, et ainsi que l'a déjà établi la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), une restriction aux libertés de circulation garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Or, les directives relatives à l'assistance administrative et au recouvrement qui s'appliquent obligatoirement entre les États membres permettent d'atteindre le même objectif que celui poursuivi par le mécanisme de représentation fiscale, sans qu'il soit nécessaire d'imposer une telle restriction. À cet effet, les différents dispositifs fiscaux prévoient encore l'obligation de désigner un représentant fiscal en France sont aménagés. Ils sont en revanche maintenus pour les non-résidents, ressortissant d'un État tiers >>.

*regard de la situation de chacun des associés >>. Ces nouvelles règles s'appliquent aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1er janvier 2015.*

En supprimant l'obligation pour les résidents communautaires de désigner un représentant fiscal chargé de déclarer la plus-value et d'acquitter le prélèvement, d'une part, et en généralisant, d'autre part, l'application du taux de 19 % à toutes les plus-values imposées du chef des personnes physiques, la 2e loi de finances rectificative pour 2014<sup>600</sup> a rendu le prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents régi par l'article 244 bis A du CGI plus conforme aux principes communautaires. La réforme se traduit aussi par un véritable allègement financier et fiscal pour les intéressés<sup>601</sup>. Néanmoins, l'article susvisé ne semble pas subir le même destin que l'article 164 C du CGI, le législateur national résiste et l'étranger non-résident en France en pâtit.

#### PARAGRAPHE 2 : L'IMBROGLIO AUTOUR DU REGIME DE LA TAXE DE 3% ET DE SA COMPATIBILITE AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE.

Après avoir reconnu le caractère inconstitutionnel de la taxe de 3 % (A), la CJUE déclare le contraire quelques années plus tard, avec néanmoins quelques différences notables liées à la spécificité de l'Espace Economique Européen<sup>602</sup> (EEE) (B). La jurisprudence

<sup>600</sup> L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 60 et 62. Article 60 : I. - Le Code général des impôts est ainsi modifié : 1° L'article 200 B est ainsi modifié : a) (V. CGI, art. 200 B, al. 1). ; b) Les a et b sont abrogés ; 2° L'article 244 bis A est ainsi modifié : a) Le 1 du I est ainsi modifié :— (V. CGI, art. 244 bis A, I, 1, al. 1) ; le dernier alinéa est supprimé ; b) et c) (V. CGI, art. 244 bis A, III, al. 2 et III bis); 3° (V. CGI, art. 1529, V). II. - Le I s'applique aux plus-values réalisées à compter du 1er janvier 2015.

<sup>601</sup> N. GONZALEZ-GHARBI. << Le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI à l'heure européenne. >>, *Revue Construction - Urbanisme* n° 3, Mars 2015, comm. 47.

<sup>602</sup> Une définition de l'EEE est donnée par l'INSEE : <http://www.insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=definitions/espace-eco-europeen.htm>. << L'Espace économique européen (EEE) est une union économique rassemblant 31 États européens : les 28 États membres de l'Union européenne (UE), et trois des quatre États membres de l'Association européenne de libre-échange (AELE). L'objectif de l'Espace économique européen (EEE) est d'étendre le marché intérieur de la Communauté européenne à des pays de l'Association européenne de libre-échange (AELE) qui ne veulent pas ou ne sont pas prêts pour entrer dans l'Union européenne (UE). L'EEE vise ainsi à lever les obstacles pour créer un espace de liberté de circulation analogue à un marché national. A ce titre, il inclut : les quatre grandes libertés de circulation du marché intérieur : des personnes, des marchandises, des services et des capitaux ; ainsi que des politiques communautaires dites politiques « horizontales », principalement la politique de concurrence. En revanche, cet accord présente certaines limites : le libre-échange est limité : il ne couvre pas certains secteurs comme l'agriculture et la pêche. L'extension du marché intérieur n'est pas complète : la libre circulation des personnes ne vaut que pour les travailleurs salariés (alors qu'elle est totale pour tous dans l'Union européenne) ; les contrôles aux frontières entre l'UE et les trois pays AELE subsistent ; il n'y a pas de rapprochement des fiscalités. L'EEE n'est pas une union douanière (pas de tarif extérieur commun) ; il n'a pas non plus de politique commerciale commune vis-à-vis du reste du monde. L'EEE exclut les autres éléments de l'intégration européenne qui sont : l'union économique et monétaire, la politique extérieure et de

communautaire Elisa a sanctionné l'inégalité de traitement entre sociétés françaises et sociétés établies dans l'Union européenne ne pouvant se prévaloir d'une convention d'assistance administrative pour entrave à la liberté de circulation des capitaux garantie par l'article 56 du Traité CE. Le cas des sociétés établies dans un État tiers membre de l'Espace économique européen (EEE) était plus difficile à résoudre : Islande, Norvège, Lichtenstein. La Cour de justice de l'Union européenne a donc été saisie d'une demande de décision préjudiciable portant sur l'interprétation de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (accord EEE).

A) La reconnaissance du caractère inconventionnel de la taxe de 3 % par la jurisprudence Elisa.

La taxe de 3 %, instituée à compter du 1er janvier 1983 par l'article 4 de la loi de finances pour 1983 et aménagé par l'article 105 de la loi de finances pour 1990, a été réformée successivement par l'article 29 de la loi de finance pour 1993 qui a pris effet le 1er janvier 1993 et par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2007<sup>603</sup> qui a pris effet le 1er janvier 2008 (codifié sous les art. 990 D à 990 G du CGI). Les conditions d'application de ces dispositions ont été précisées par le décret n° 2008-354 du 15 avril 2008 et par un arrêté de la même date. Ce nouveau dispositif législatif et réglementaire a pris effet au 1er janvier 2008. Il a été commenté par l'Administration dans une instruction du 7 août 2008<sup>604</sup>. Ces commentaires ont été repris au BOFIP sous la référence : BOI-PAT-TPC, 12 sept. 2012. Outre une réforme du champ d'application, qui couvre désormais toutes les entités, que celles-ci soient françaises ou étrangères, dotées de la personnalité morale ou non, le nouveau dispositif contient différentes dispositions simplificatrices pour les membres des entités détenant de faibles participations ou encore pour certains organismes tels que les institutions de retraite. En revanche, les modalités d'imposition demeurent, dans leur ensemble, inchangées sur le plan des principes. Il en est de même du recouvrement de la taxe, qui demeure régi par les principes des droits d'enregistrement.

---

sécurité commune, la coopération en matière de justice et d'affaires intérieures >>.

<sup>603</sup> LOI n°2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 20.

<sup>604</sup> BOI 7 Q-1-08 ; Dr. fisc. 2008, n° 37, instr. 13956 ; JCP N 2008, n° 36, act. 603.

L'article 4 de la loi de finances pour 1983<sup>605</sup>, applicable depuis le 1er janvier 1983, a soumis à une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits, les personnes morales dont le siège est situé hors de France et qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces immeubles. La taxe fait partie de l'arsenal anti-fraude de l'administration fiscale française et vise les entités françaises ou étrangères qui font l'acquisition de propriétés immobilières en France, directement ou via une chaîne de participations<sup>606</sup>. En effet, la principale motivation du législateur était à l'origine de lutter contre les schémas d'évasion fiscale en matière d'imposition sur la fortune.

Le 11 octobre 2007, dans l'affaire << Elisa >><sup>607</sup>, la CJCE a décidé (confirmant ainsi des décisions antérieures<sup>608</sup>) qu'il était incompatible avec la libre circulation des capitaux, à laquelle peut être combinée l'article 18 relatif aux interdictions de discrimination sur la nationalité, les dispositions des 2° et 3° de l'article 990E du code général des impôts<sup>609</sup>. En effet, saisie par la Cour de cassation d'une question préjudicielle sur la compatibilité de la législation française avec les principes communautaires de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux<sup>610</sup>, la Cour de justice des Communautés européennes a considéré que la législation ne saurait être conforme à l'article 73 du traité CE (devenu art. 56 CE). En l'espèce, une société luxembourgeoise soumise au régime des holdings de la loi du 31 juillet 1929 avait été assujettie à la taxe en question au motif qu'il n'existe pas de convention d'assistance administrative entre la France et le

<sup>605</sup> L. n° 82-1126, 29 déc. 1982 : Dr. fisc. 1983, n° 2-3, comm. 43 ; JCP N 1983, III, 53588.

<sup>606</sup> F. PERROTIN. << Droit fiscal Taxe de 3 % : un pas en arrière ? >>, *Petites affiches*, 18 janvier 2010 n° 12, p. 4.

<sup>607</sup> CJCE, 4e ch., 11 oct. 2007, aff. C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (Elisa) c/ DGI, pts 87 à 89 : Dr. fisc. 2007, n° 50, comm. 1047, note J.-L. Pierre ; A. Maitrot de la Motte, La "taxe de 3 %" et le droit communautaire : Dr. fisc. 2008, L'Année fiscale 2008, n° hors-série, étude 5 ; L. Bernardeau et F. Schmied, Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (oct./déc. 2007) : Dr. fisc. 2008, n° 8-9, étude 183 ; Europe 2007, comm. 336, note L. Idot ; RJF 2008, n° 97. – V. également L. Bernardeau, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./déc. 2010) : Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 241.

<sup>608</sup> CJCE 21 sept 1999, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, RJF 12/1999, n° 1629; Bull. Joly 2000, n° 3, p. 283, note D. Berlin; D. 2000. Jur 457, note G. Tixier et A.-G Hamonic-Gaux; CJCE 8 mars 2001, Metallgesellschaft, RJF 5/2011.

<sup>609</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE. << La taxe de 3% et la prohibition des discriminations fiscales : épilogue. >>, *La semaine juridique Entreprise et Affaires* n° 21 mai 2008, 1699.

<sup>610</sup> Cass. 13 déc. 2005, n° 1673 FS – P + B, Société Elisa : Ind. enr. 2006, n° 18-822.

Luxembourg ni aucun traité comportant une clause de discrimination, puisque ce type de société était exclu du champ d'application de la convention fiscale franco-luxembourgeoise. La CJCE avait alors estimé que le principe de liberté de circulation des capitaux ne peut s'accommoder d'une telle législation, qui exonère les sociétés établies en France de la taxe litigieuse, alors qu'elle subordonne cette exonération, pour les sociétés établies dans un autre Etat membre, à l'existence d'une convention d'assistance administrative ou d'un traité comportant une clause de non-discrimination, sans qu'il soit possible pour la société d'établir utilement l'identité de ses actionnaires personnes physiques. En d'autres termes, le régime de la taxe de 3% établit une distinction inconventionnelle selon la localisation du siège des sociétés entre celles établies en France ou dans un autre Etat lié conventionnellement à la France, d'une part, et celles dont le siège est établi dans un autre Etat membre non lié à la France par une convention d'assistance administrative ou une clause de non discrimination d'autre part. Or, on sait que la nationalité et la résidence fiscale d'une société se confondent, ce qui revenait donc à discriminer les sociétés étrangères non-résidentes. La taxe de 3% dissuade les sociétés des autres Etats membres d'acquérir des immeubles en France dès lors que l'Etat de leur siège n'est pas lié avec la France par une convention d'assistance administrative ou une clause de non discrimination. La méconnaissance du droit communautaire est avérée puisque la différence de traitement fiscal repose sur la localisation du siège des sociétés, en France ou dans un autre Etat membre, et que la discriminaton fiscale entre les sociétés des Etats membres dépend de l'état du droit conventionnel laissé à l'initiative des Etats. Dans ces conditions, l'effet dissuasif de la taxe de 3%, entrave sérieuse au marché de l'immobilier et cause d'inconventionnalité, affecte l'ensemble des sociétés non résidentes, y compris celles des Etats tiers fondées à se prévaloir de la libre circulation des capitaux. Même si elle relève que la restriction inconventionnelle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, à savoir l'objectif de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, la Cour de justice a estimé que le régime de la taxe de 3% va au delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif<sup>611</sup>. La Cour juge en effet qu'une personne morale redevable de la taxe doit pouvoir apporter toutes les justifications relatives à

---

<sup>611</sup> J.-P. MAUBLANC. << Compatibilité de la taxe annuelle sur les immeubles posés en France avec le droit d'établissement et la libre circulation des capitaux. >>, AJDJ, 2007 p. 290.

l'identité des actionnaires, indépendamment de l'existence ou non d'une convention d'assistance administrative ou d'une clause de non discrimination fiscale liant l'Etat de son siège à la France. Cette affaire a donné lieu, depuis lors, à plusieurs développements importants. Certains sont d'ordre législatif, la loi fiscale ayant été réformée à compter du 1er janvier 2008 afin de rendre le droit français compatible avec les exigences du droit communautaire<sup>612</sup>. D'autres sont d'ordre jurisprudentiel puisque la Cour de cassation en tira toutes les conséquences dans l'affaire qui avait donné lieu au renvoi préjudiciel<sup>613</sup> et confirma que la taxe de 3% porte atteinte à la liberté de circulation des capitaux toutes les fois que le dispositif français prive en toutes circonstances les personnes morales résidentes d'un autre Etat membre du bénéfice de l'exonération, quand bien même elles apporteraient des informations sincères sur les associés et leurs immeubles et ne poursuiveraient pas un objectif frauduleux<sup>614</sup>.

L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2007, applicable à compter du 1er janvier 2008, aménage sur plusieurs points le régime de la taxe de 3%<sup>615</sup>. Il élargit d'abord son champ d'application en substituant le terme << *d'entités juridiques*>> à celui jusqu'alors utilisé de << *personnes morales redevables de la taxe*>>. Sont désormais incluses dans le champ de l'impôt les organismes, fiducies ou institutions comparables. Ensuite, les hypothèses d'exonération sont réécrites, notamment pour mettre en conformité les dispositions de l'article 990 E du CGI avec la décision de la Cour de Luxembourg. En particulier, les exonérations visées aux anciens 2 et 3° de l'article 990 E du CGI et présentement censurées par la Cour de justice, bénéficient désormais à toutes les entités juridiques qui ont leur siège en France, dans un Etat membre de l'UE ou dans un Etat conventionnellement lié à la France par une convention d'assistance administrative ou une clause de non discrimination fiscale. Désormais, toutes les personnes morales et entités juridique sont en droit de revendiquer le bénéfice des exonérations réécrites par le législateur dès lors qu'elles satisfont à la condition première

<sup>612</sup> L. n° 2007-1824, 25 dec. 2007.

<sup>613</sup> Cass. Com. 8 avril 2008, n° 02/10.359, Société Elisa, Dr fisc .2008, n° 17, comm. 291, note A. Maitrot de la Motte.

<sup>614</sup> D. GUTMANN et Eric PORNIN. *Droit et Patrimoine* 2010, 189, Jurisprudence et législation. Droit fiscal Octobre 2008-octobre 2009.

<sup>615</sup> AJDI 2009. 91, spc. 97 et 98.

et commune de localisation de leur siège en France, dans un autre Etat membre de l'union ou dans un Etat conventionnellement lié à la France par une convention d'assistance administrative ou une clause de non-discrimination fiscale. Parmi les exonérations sont maintenues celles fondées sur la communication d'informations à l'administration fiscale relatives aux associés personnes physiques desdites personnes morales ou entités. Elle traduisent le souci exprimé par la Cour de justice de permettre aux personnes morales et entités juridiques entrant dans le champ de la taxe de 3% d'apporter toutes les justifications demandées par la loi et l'administration fiscale sur les détenteurs personnes physiques des droits sociaux. C'est donc moyennant cette réécriture que la France estime avoir mis en accord le régime de la taxe de 3% avec les exigences du droit communautaire. En réalité, sa marge de manœuvre est étroite. Harmoniser le régime de la taxe de 3% avec le droit communautaire et postuler l'égalité de statut fiscal entre sociétés possédant des immeubles en France, que leur siège se trouve en France ou dans un autre Etat membre limite inévitablement l'efficacité du dispositif, auquel la France n'entend pas renoncer. Le nouvel état du droit diffère donc fondamentalement des règles antérieures, puisque l'exigibilité de la taxe résultait mécaniquement et exclusivement du constat de l'absence de liens conventionnels unissant à la France l'Etat du siège de la société non résidente possédant des immeubles. Sous les pressions du juge national et du juge communautaire, des remaniements successifs ont donc conduit à étendre le champ d'application de la taxe de 3%<sup>616</sup>.

B) Le retour en arrière opéré par la jurisprudence Etablissements Rimbaud SA.

L'arrêt << *Etablissements Rimbaud SA* >> de la CJCE du 28 octobre 2010<sup>617</sup>, constitue une suite de la jurisprudence << *Elisa* >> et une prise de position sur les limites de celle-ci car cet arrêt s'avère moins favorable au contribuable que la jurisprudence << *Elisa* >><sup>618</sup>. La CJCE intervenait dans le cadre d'un litige opposant les Établissements Rimbaud SA à l'administration fiscale française, au sujet de l'assujettissement de cette société à la

---

<sup>616</sup> F. PERROTIN. << Taxe de 3 % : des évolutions. >>, *Petites affiches*, 07 novembre 2011 n° 221, p. 3

<sup>617</sup> CJUE, 28 oct. 2010, n° C-72/09, *Etablissements Rimbaud SA*.

<sup>618</sup> F. PERROTIN. << Taxe de 3 % : la CJUE continue son œuvre jurisprudentielle. >>, *Petites affiches*, 12 novembre 2010 n° 226, p. 3.

taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles qu'elle possérait en France. L'article 40 de l'accord EEE dispose en effet que les restrictions aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres de la Communauté européenne ou dans les États de l'Association européenne de libre-échange (AELE), ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties ou sur la localisation du placement, sont interdites. L'article 40 de l'accord EEE doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui exonère de la taxe litigieuse les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire d'un État membre et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un des trois États membres de l'EEE à l'existence d'une convention d'assistance administrative ? La question était donc très similaire à celle de la jurisprudence Elisa à ceci près qu'elle concernait cette fois les États membres de l'EEE. La Cour a jugé que le principe de libre circulation des capitaux prévu par l'article 40 de l'accord sur l'EEE ne s'oppose pas à une telle restriction. Cette solution était justifiée par l'absence d'une convention d'échanges de renseignements entre la France et le Liechtenstein<sup>619</sup>. Et par trois arrêts du 1er mars 2011, du 15 mars 2011 et du 10 mai 2011<sup>620</sup>, la Cour de cassation, adoptant ainsi l'interprétation de l'arrêt << *Etablissements Rimbaud SA* >> de la Cour de justice de l'Union européenne considère que le principe de libre circulation des capitaux prévu par l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen ne s'oppose pas à une législation nationale telle que la taxe annuelle de 3% prévue aux articles 990 D et suivants du C.G.I<sup>621</sup>. Le 20 mars 2012<sup>622</sup>, la Cour de cassation s'est à nouveau prononcée sur la conformité aux principes du droit communautaire de la taxe de 3 %, cette fois-ci dans le cadre d'une chaîne de participation. Dans cette affaire, une société luxembourgeoise, la société Polonium, détentrice des parts de la société

<sup>619</sup> L'impossibilité, pour une société sise au Liechtenstein, de s'exonérer de la taxe de 3 % était justifiée par l'absence de convention d'échange de renseignements entre la France et le Liechtenstein. Or, précise Bercy, un accord d'échange de renseignements en matière fiscale a été signé le 22 septembre 2009 entre la France et la principauté du Liechtenstein. Il est entré en vigueur le 19 août 2010 (D. no 2010-1539, 10 déc. 2010). Ainsi, depuis le 1er janvier 2010 les sociétés sises au Liechtenstein peuvent s'exonérer de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France sur le fondement de l'article 990-E 3 o du Code général des impôts dès lors qu'elles remplissent les obligations déclaratives prévues par ce texte.

<sup>620</sup> Cour de cassation, arrêt du 10 mai 2011, pourvois n° 07-13448 et 07-13562; Cour de cassation, arrêt du 15 mars 2011, pourvoi n° 08-17393; Cour de cassation, arrêt du 1er mars 2011, pourvoi n° 08-19354.

<sup>621</sup> B.O.I. N° 72 DU 7 OCTOBRE 2011 [BOI 7Q-2-11].

<sup>622</sup> Cass. Com., 20 mars 2012, no 11-10484, Sté Polonium.

française Prunus, elle-même propriétaire d'immeubles en France, a été mise en demeure par l'administration française de déposer sa déclaration afférente à l'exonération de taxe de 3 % due sur la valeur vénale de ces derniers, pour les années 1998 à 2000. Les déclarations produites le 13 novembre 2002 ayant été estimées incomplètes par l'Administration, celle-ci a mis en recouvrement la taxe assortie des pénalités et des intérêts de retard. La déclaration de la société ayant été rejetée, la société Polonium a saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargée de cette imposition. La société a introduit une question prioritaire de constitutionnalité relative aux dispositions de l'article 990 E, 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> du Code général des impôts. Le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution<sup>623</sup>. Dans son pourvoi introduit devant le juge de cassation, la société se fondait sur l'incompatibilité de ce texte à la liberté communautaire de circulation des capitaux garantie par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne. Elle s'appuyait également sur les dispositions de l'article 1<sup>er</sup> du protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et du citoyen selon lesquels toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens et nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Pour la société, la taxe de 3 % frappant un patrimoine brut sans tenir compte de l'endettement grevant les immeubles taxés, sans aucun mécanisme de plafonnement violait ces dispositions. La Cour de cassation se réfère à la jurisprudence communautaire << Elisa >> pour juger que le dispositif prévu par les articles 990 D et suivants du Code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, n'était contraire au principe de libre circulation des capitaux que dans la mesure où il aboutissait à priver, en toutes circonstances, les personnes morales établies dans un État membre de l'Union européenne qui n'entraient pas dans le champ d'application d'une convention d'assistance ou ne relevaient pas d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, de la faculté de démontrer qu'elles ne poursuivaient pas un objectif frauduleux. Or à la différence de la société en cause dans l'affaire soumise à la Cour de justice de l'Union européenne, la société Polonium n'était

---

<sup>623</sup> Cons. Const., 16 sept. 2011, no 2011-165 QPC.

pas régie par la loi luxembourgeoise du 31 juillet 1929. La convention fiscale franco-luxembourgeoise s'appliquait et la société Polonium disposait de la faculté de déposer les déclarations lui permettant de bénéficier de l'exonération de taxe prévue par l'article 990 E, 2<sup>o</sup> du Code général des impôts. La cour d'appel en a déduit à bon droit l'absence d'atteinte aux principes posés par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne ainsi que par l'article 1<sup>er</sup> du protocole additionnel n° 1 à la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et du citoyen. Il est à noter que le nouvel arrêt de la CJUE porte sur l'ancienne version du texte de la taxe de 3 %. Le 10 juillet 2012, la Cour de cassation s'est prononcé sur la régularité de la mise en demeure de déposer la déclaration d'exonération à la taxe de 3 % à propos d'une société monégasque<sup>624</sup>.

## **CONCLUSION DU CHAPITRE 2.**

Le critère de nationalité contenu dans un nombre limité de dispositions fiscales nationales fait ainsi l'objet de censure de la part du juge communautaire et conduise le

---

<sup>624</sup> Cour de cassation, 10 juillet 2012, n° 11-15572, Sté Class. Dans cette affaire, la société de droit monégasque Class, ayant acquis un terrain dans la commune de Tourettes, a été mise en demeure sans succès par l'administration fiscale française de déposer la déclaration relative à l'exonération de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par les personnes morales. La société s'est vue notifier une taxation d'office. Après mise en recouvrement de cette imposition et rejet partiel de sa réclamation, la société a saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargée du surplus maintenu. Le pourvoi de la société s'appuyait sur un vice de forme. Elle avançait que la notification d'une mise en demeure dont la case correspondant à la mention << l'envoi mentionné ci-dessus a été dûment : remis >>, n'a pas été cochée ne peut pas être considérée comme régulière. Elle estimait que l'administration fiscale n'était pas en mesure de prouver l'arrivée à son destinataire du courrier de mise en demeure. Elle précisait en outre que la notification d'une telle mise en demeure dont l'avis de réception n'est pas signé par le redevable destinataire ou son fondé de pouvoir mais par un tiers, n'est régulière que si le signataire de l'avis a, avec le redevable, des liens suffisants d'ordre personnel ou professionnel, de telle sorte que l'on puisse attendre qu'il fasse diligence pour transmettre ce pli. La Cour de cassation confirme la décision d'appel en précisant que la notification d'une mise en demeure faite à une société, redevable légal de l'imposition, et dont il est justifié par la signature de l'avis de réception de la lettre la contenant par une personne qui s'est déclarée habilitée à la recevoir pour celle-ci est régulière. Dans la mesure où l'administration fiscale a produit un avis de réception sur lequel figurait la date du 30 mai 2006 ainsi qu'une signature à l'emplacement réservé au destinataire et la demanderesse ne démontrent pas que cette signature émanait d'un tiers non habilité à recevoir le courrier, la cour d'appel en a exactement déduit la régularité de la notification de la mise en demeure. La société avançait également que lorsque le pli recommandé n'a pu être remis au contribuable, la procédure de redressement est entachée d'un vice de forme entraînant son annulation, sauf si le défaut de distribution du pli est imputable au contribuable lui-même. En l'espèce, le pli avait été adressé à la dernière adresse du contribuable connue de l'Administration. Il avait été porté sur cet envoi, par l'administration des postes, la mention << N'habite pas à l'adresse indiquée, retour à l'envoyeur >>. À cette époque, relève la cour d'appel, soit la société n'avait pas avisé l'administration fiscale d'un changement d'adresse, soit elle ne faisait plus figurer son nom dans l'immeuble ni sur une boîte aux lettres. La cour a pu déduire de ces constatations et appréciations que la proposition de rectification avait été régulièrement notifiée, conclut le juge de cassation.

législateur français à modifier la lettre des articles qui présentent des anomalies juridiques jugées discriminantes et attentatoires aux libertés de circulation. La neutralisation du critère de nationalité par le juge européen témoigne de l'effectivité et de l'efficacité du droit communautaire et européen supranational qui applique ainsi une politique assimilationniste. En effet, certains articles du Code général des impôts ont pris en compte la politique juridictionnelle et fiscale de l'Union européenne. La loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 y a joué un rôle crucial, puisque d'une part elle a abrogé l'article 164 C du CGI mais elle a aussi réformé l'article 119 du CGI portant sur le régime de la retenue à la source due par une société non-résidente déficitaire et en liquidation<sup>625</sup> et l'article 115 du CGI portant sur le régime des sociétés mères et filiales avec comme objectif commun leur mise en conformité avec le droit de l'Union européenne<sup>626</sup>. Le PLFR pour 2015 comprend ainsi des mesures de

<sup>625</sup> Article 32 du PLFR pour 2015 devenu l'article 82 de la loi de finance rectificative pour 2015 : Exonération de la retenue à la source due par une société non-résidente déficitaire et en liquidation. I. - Après l'article 119 *quater* du code général des impôts, il est inséré un article 119 *quinquies* ainsi rédigé : « *Art. 119 quinquies. -* La retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 *bis* n'est pas applicable aux produits distribués à une personne morale qui justifie auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement de ces revenus qu'elle remplit, au titre de l'exercice au cours duquel elle perçoit ces distributions, les conditions suivantes : « *a)* Son siège de direction effective et, le cas échéant, l'établissement stable dans le résultat duquel les produits distribués sont inclus, sont situés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et sont soumis, dans cet Etat ou ce territoire, à l'impôt sur les sociétés de cet Etat ou de ce territoire ; [...]. Exposé des motifs : Le présent article a pour objet d'assurer la conformité des dispositions de l'article 119 *bis* du code général des impôts (CGI) avec le droit européen. Le 2 de l'article 119 *bis* du CGI prévoit l'application d'une retenue à la source aux distributions de source française lorsqu'elles bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. L'application d'une retenue à la source sur les dividendes reçus par des sociétés non-résidentes crée une différence de traitement avec des sociétés résidentes, lorsque ces dernières sont à la fois en situation déficitaire du point de vue fiscal et en liquidation. En effet, dans ce cas, les sociétés résidentes ne sont jamais soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) sur les dividendes qu'elles reçoivent car le déficit qui serait minoré par ces dividendes est en tout état de cause perdu. Dans une mise en demeure n° 2013 / 4244, la Commission européenne a fait savoir aux autorités françaises qu'elle estimait que cette discrimination était contraire au principe de liberté de circulation des capitaux prévu aux articles 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et 40 de l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE). Pour cette raison, afin d'assurer la conformité des dispositions de l'article 119 *bis* du CGI au droit européen, il est proposé que les distributions versées à une société résidente d'un autre Etat de l'Union européenne (UE) ou d'un Etat tiers ou à un de ses établissements stables établi dans ces mêmes Etats soient exonérées de retenue à la source lorsqu'au titre de l'exercice correspondant aux distributions, cette société ou son établissement est déficitaire et qu'elle se trouve dans une situation comparable à celle prévue à l'article L. 640-1 du code de commerce relatif à la procédure de liquidation judiciaire.

<sup>626</sup> Article 16 du PLFR pour 2015 devenu l'article 29 de la loi de finance rectificative pour 2015 : Mise en conformité du régime des sociétés mères et filiales. I. - Le code général des impôts est ainsi modifié : A. - Le *a* du 3 de l'article 115 *quinquies* est complété par les mots : « ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ». B. - A l'article 119 *ter* : 1<sup>o</sup> Le 2 est ainsi modifié : a) Au *a*, après les mots : « Union européenne » sont insérés les mots : « ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude

simplification et de modernisation pour améliorer la lisibilité du paysage fiscal, sa prévisibilité et sa conformité au droit de l'UE.

Néanmoins, le droit fiscal français des étrangers non-résidents résiste tant bien que mal à la pression politique et juridictionnelle européenne car il reste encore des articles discriminatoires à réformer. L'effort d'adaptation du droit fiscal français au droit de l'UE reste ainsi à s'achever.

### **CONCLUSION DU TITRE 1.**

L'Union européenne est marquée par une très forte diversité des systèmes fiscaux nationaux, rendant toute tentative d'harmonisation plus laborieuse. Cette diversité découle de préoccupations et de sensibilités différentes en termes de redistribution, ou d'équité sociale. Cependant, l'usage de politiques fiscales dans un pays donné est susceptible d'avoir des impacts substantiels sur le fonctionnement du marché commun. Dans ces conditions, l'action de l'UE dans ce domaine apparaît tout a fait légitime<sup>627</sup>. Le législateur français et l'administration fiscale ne prennent pas toujours en compte les impératifs dictés par la législation et la jurisprudence européenne qui ont pour principe directeur l'égalité des citoyens européen dans la réalisation du grand marché intérieur. Cette apparente insuffisance de la législation fiscale français témoigne d'une intégration fiscale européenne en crise. En effet, le contentieux communautaire ou de l'Union européenne de la taxation des étrangers non-résidents en France est dense et permet de

---

et l'évasion fiscales » et l'alinéa est complété par les mots : « européenne ou de l'Espace économique européen ; b) Le b est complété par les mots : « ou une forme équivalente, lorsque la société a son siège de direction effective dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ; [...] d) Au d, après les mots : « dans l'Etat membre » sont insérés les mots : « de l'Union européenne ou dans l'Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen » ; 2° Au 2 bis, les mots : « ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne » sont remplacés par les mots : «, dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales » ; [...]. Exposé des motifs : Le présent article modifie le régime des sociétés mères et filiales codifié aux articles 119 ter et 145 du code général des impôts (CGI) pour le mettre en conformité avec le droit de l'Union européenne et de récentes décisions du Conseil constitutionnel. S'agissant en premier lieu de la conformité au droit de l'Union européenne, le régime d'exonération doit être mis en conformité avec la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents et avec la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). [...].

<sup>627</sup> V. DUJARDIN. *Regards croisés sur l'intégration européenne*. Mémoire(s) d'Europe, Cahier des jeunes chercheurs de l'IEE. Volume 1, Presses universitaire de Louvain. 2011, p. 128.

constater que l'assimilation fiscale entre tous les contribuables-citoyens de l'Union européenne et les français est encore loin d'être acquise du fait de la souveraineté fiscale de l'Etat français qui freine le processus d'intégration communautaire. Le fait que les Etats acceptent ou pas de transférer certaines de leurs compétences à un niveau supranational est une dimension de l'intégration<sup>628</sup>. Il faut repenser la politique d'intégration européenne pour éviter les distorsions de concurrence et supprimer les discriminations. La diversité résiste à l'intégration européenne<sup>629</sup>. Le droit fiscal est un espace de l'intégration. Dans la communauté européenne, l'idée du droit est indissociable du processus d'intégration. Créer des solidarités de fait implique l'établissement de règles communes et l'harmonisation de certaines normes du droit national. L'intégration va de paire avec la création d'un droit particulier, non réductible aux catégories du droit international ou national, un droit *sui generis*<sup>630</sup>. L'Europe économique doit être conçue selon une logique d'inspiration libérale, plaçant les forces du marché au cœur du processus d'unification du continent, ou selon un modèle plus volontaire, une Europe organisée<sup>631</sup>. Il faut une convergence des politiques fiscales des Etats membres par une remise en cause des compromis nationaux. Il s'agit d'un enjeu et d'un défi donné à l'UE. En perspective, pour renforcer la cohésion sociale dans l'Union européenne, il faut donc une politique fiscale communautaire plus intégriste pour améliorer la situation des étrangers non-résidents en France.

---

<sup>628</sup> S. SAURUGGER. *Théories et concepts de l'intégration européenne*. Presses de Sciences Po, 2009, p. 18

<sup>629</sup> B. DERVAUX, F. CALCOEN, D. GREINER, J.-P. MARISSAL, J.-C. SAILLY. *Intégration européenne et économie sociale*. Tome 2. L'Harmattan, 2001, p. 3.

<sup>630</sup> D. VAN EEUWN, M. DUQUETTE. *Les nouveaux espaces de l'intégration : Les Amériques et l'Union européenne*. KARTHALA éditions. Université du Quebec à Montréal. 2005, p. 216

<sup>631</sup> E. BUSSIÈRE, M. DUMOULIN, S. SCHIRMAN. << Milieux économiques et intégration européenne au XXe siècle. >>, Euroclio n° 35, P.I.E. Peter Lang. études et documents. 2006, p. 9.

**TITRE 2 : L'ETRANGER NON-RESIDENT A L'EPREUVE DU DROIT INTERNATIONAL.**

La clause de non-discrimination figurant dans la plupart des conventions fiscales signées par la France pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites à l'égard de contribuables se trouvant dans la même situation. Les clauses de non-discrimination comme garanties à l'égalité des droits (Chapitre 1). Posé par les conventions fiscales, le principe de non-discrimination fait l'objet, dans le contexte favorable d'ouverture des marchés, d'invocation fréquentes de la part des opérateurs économiques, et d'une reconnaissance plus affirmée de la part des juridictions, conduisant, dans certains cas, à la remise en cause d'éléments substantiels de législation fiscale (Chapitre 2).

**CHAPITRE 1 : LE CONTENU DU PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION DANS LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES.**

Le principe de non-discrimination tend à devenir un principe directeur des relations internationales dans la mesure où celui-ci est largement repris au travers des conventions fiscales internationales par la majorité des Etats (Section 1). Son champ d'application peut varier d'une convention fiscale à l'autre compte tenu du caractère facultatif de la convention fiscale internationale modèle de l'OCDE qui n'est pas toujours retranscrite " à la lettre près " par les négociateurs internationaux, que sont les Etats souverains (Section 2).

**SECTION 1 : LA SIGNIFICATION DU PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION SELON LA NATIONALITE.**

**PARAGRAPHE 1 : LES CARACTERES DU PRINCIPE.**

A) Un principe largement reproduit.

Les conventions fiscales internationales sont des traités internationaux dont l'objet est purement fiscal; ces conventions doivent donc être distinguées des autres accords

internationaux comportant des dispositions fiscales (tels par exemple les accords de coopération, les conventions consulaires). Les conventions fiscales les plus importantes sont celles dont l'objet est général, c'est-à-dire celles qui règlent les relations entre deux États pour tout ce qui concerne les impôts sur le revenu, les droits de succession, de donation et de timbre. Elles ne traitent cependant ni des taxes sur le chiffre d'affaires, ni des droits indirects car l'application est normalement limitée au seul territoire national, ce qui exclut, en pratique tout phénomène de toute imposition internationale. Les conventions fiscales internationales se voient en général assigner un triple objectif<sup>632</sup>, à savoir l'élimination des doubles impositions, la lutte contre la fraude fiscale, et enfin la protection des contribuables. Les conventions protègent les contribuables en fixant le régime fiscal applicable à une transaction, à une opération ou à un investissement déterminés. Elles permettent aux contribuables de connaître à l'avance le régime fiscal, et donc les conséquences financières de leurs activités. Généralement, elles contiennent également une clause de non-discrimination<sup>633</sup> qui vise à protéger les nationaux d'un Etat, ainsi que les entreprises contrôlées par les nationaux de cet Etat, contre les discriminations de nature fiscale qu'ils pourraient subir dans l'autre État partie à la convention, du fait de leur nationalité. Il est important de savoir que le principe de non-discrimination sous des appellations différentes et avec une portée plus ou moins large, s'appliquait dans les relations fiscales internationales bien avant l'apparition, à la fin du XIXe siècle, des conventions de double imposition de type classique. On relève en effet, dans un grand nombre d'accords de différentes natures (conventions consulaires ou d'établissement, traités d'amitié, de commerce, etc) conclus notamment au XIXe siècle par les Etats en vue de renforcer ou d'étendre la protection diplomatique de leurs nationaux, où qu'ils résident, des clauses par lesquelles chacun des deux Etats contractants s'engage à accorder l'égalité de traitement avec ses ressortissants aux ressortissants de l'autre Etat<sup>634</sup>. Même aujourd'hui, les clauses de non-discriminations ne sont pas spécifiques aux conventions fiscales internationales proprement dites. Les

<sup>632</sup> BOI-INT-CVB-20120912.

<sup>633</sup> K. HOLMES, *International Tax Policy and Double Tax Treaties : An Introduction to Principles and Application*, IBFD, 2014, p. 400.

<sup>634</sup> Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Commentaires du Modèle de convention de l'OCDE sur la prévention des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, 2008, OCDE, p. 315.

conventions d'établissement et les conventions sur l'encouragement et la protection des investissements peuvent en effet contenir de telles dispositions<sup>635</sup>. Par ailleurs, l'article 29-1 de la Convention de Genève du 28 juillet 1951 relative au statut des réfugiés prévoit que les Etats contractants n'ont pas le droit d'assujettir les réfugiés à des impôts autres ou plus élevés que ceux qui sont perçus sur leurs nationaux dans des situations analogues<sup>636</sup>. En vertu de l'article 29-1 de la Convention de New York du 28 septembre 1954, il en va de même pour les apatrides. L'article 14 de la CEDH interdit les discriminations suivant la nationalité. Il dispose que : << *La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation* >>. Néanmoins, la portée de cette disposition est limitée car elle n'est pas autonome<sup>637</sup>. En effet, un justiciable peut l'invoquer seulement par rapport à un autre droit substantiel violé contenu dans le Traité. Autrement dit, l'article 14, qui est privé d'existence indépendante, doit se combiner avec un droit reconnu dans la Convention. Les juges européens à l'occasion de la décision CEDH, du 6 octobre 2009, Association des pupilles de la nation c. France, rappellent en effectivement que cet article << *n'a pas d'existence indépendante puisqu'il vaut uniquement pour "la jouissance des droits et libertés" qu'elles garantissent* >><sup>638</sup>. Ces limites pourraient être dépassées par le protocole n° 12 à la Convention qui prévoit une interdiction générale de toute discrimination, que le litige soit relatif ou non

<sup>635</sup> V. Par exemple, l'article 3, paragraphe 2 de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de Turquie sur l'encouragement et la protection réciproques des investissements, signé à Ankara le 15 juin 2006 : << 2. Chaque Partie contractante accorde aux investissements, y compris les revenus, réalisés sur son territoire par les investisseurs de l'autre Partie contractante un traitement juste et équitable, conforme aux principes du droit international, et non moins favorable que celui qu'elle accorde aux investissements réalisés par ses propres investisseurs ou par les investisseurs de tout Etat tiers, si celui-ci est plus avantageux >>.

<sup>636</sup> Article 29-1 de la Convention du Genève du 28 juillet 1951 relative au statut des réfugiés : << Charges fiscales. 1. Les Etats contractants n'assujettiront pas les réfugiés à des droits, taxes, impôts, sous quelque dénomination que ce soit, autres ou plus élevés que ceux qui sont ou qui seront perçus sur leurs nationaux dans des situations analogues. 2. Les dispositions du paragraphe précédent ne s'opposent pas à l'application aux réfugiés des dispositions des lois et règlements concernant les taxes afférentes à la délivrance aux étrangers de documents administratifs, pièces d'identité y comprises >>.

<sup>637</sup> AJDA 2012 p. 902. Portée de l'interdiction de la discrimination par la Conv. EDH.

<sup>638</sup> CEDH, no 22718/08 du 6 octobre 2009, Association nationale des pupilles de la nation c. France.

à un droit ou une liberté conventionnellement garanti. Mais la France refuse toujours de signer ce protocole entré en vigueur le 1er mai 2005 et, à ce jour, ratifié par 17 Etats (sur 47 Etats membres du Conseil de l'Europe).

**B) Le caractère facultatif et variable des clauses de non-discrimination suivant la nationalité.**

Les conventions fiscales internationales signées par la France et les autres Etats peuvent contenir, même si ce n'est pas obligatoire (ce qui fait du principe de non-discrimination un principe facultatif) une clause générale de non-discrimination (appelé parfois, abusivement, << clause d'égalité de traitement >>). Dès lors, il convient de s'intéresser au contenu cette disposition juridique qui, à partir du moment où elle est incorporée dans une convention fiscale internationale, s'impose aux Etats parties et qui aura des effets contraignants sur ceux-ci. A contrario, en l'absence de conventions fiscales contenant une clause de non-discrimination, il est établi une différence de traitement fiscal entre l'étranger non résident et le national non résident. Néanmoins, aujourd'hui, la quasi-totalité des conventions fiscales internationales signées entre la France et les autres Etats comportent une clause générale de non-discrimination suivant la nationalité. Ce principe est le plus souvent repris dans un article terminal des conventions fiscales signées par la France et s'inspirent notamment des modèles OCDE ou Onusien qui n'ont pas une force contraignante mais influencent fortement le choix des opérateurs juridiques dans la rédaction de leur convention fiscale internationale<sup>639</sup>. Lorsqu'une convention fiscale contient une clause de non-discrimination, elle ne reprend donc pas toujours exactement celle des modèles. La formulation de la clause de non-discrimination, selon les conventions, lui confère en pratique un champ d'application variable. Il convient donc de la lire attentivement pour en mesurer la portée. En effet, les négociateurs sont les Etats fiscalement souverains, ce qui explique pourquoi toutes les stipulations anti-discrimination des conventions fiscales bilatérales conclues par un Etat sont loin d'être équivalentes<sup>640</sup>. En fait, on recense plusieurs catégories de conventions

<sup>639</sup> A. AMATUCCI, *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006, p. 158.

<sup>640</sup> L. POTVIN-SOLIS. *Septièmes journées d'études du pôle européen Jean Monnet 27, 28 et 29 Novembre 2006 : Le principe de non-discrimination face aux inégalités de traitement entre les personnes dans l'Union*

fiscales internationales. Tout d'abord, il y a les conventions qui ne contiennent pas de clauses de non-discrimination comme, par exemple, les conventions de l'Australie, du Bahreïn, du Koweït, de Mayotte, de Monaco, de la Nouvelle-Calédonie, de la Nouvelle-Zélande, d'Oman, de la Polynésie française, du Qatar, de Saint-Pierre et Miquelon, et du Viêt-Nam<sup>641</sup>. L'absence de clause de non-discrimination dans la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie s'explique par le statut spécifique de cette collectivité territoriale. Les conventions fiscales internationales avec certains Etats du Golfe, comme l'Arabie Saoudite ou le Koweit ne comportent pas de clause de non-discrimination en raison d'une opposition de principe de ces Etat dont le régime fiscal est par essence discriminatoire envers les étrangers. La convention conclue avec le Koweit comporte une disposition assez vague qui peut difficilement être assimilée à une clause de non-discrimination : << *Si une personne qui est un résident d'un Etat au sens de la législation interne de cet Etat, est considérée comme un résident de l'autre Etat sur le fondement du critère de citoyenneté prévu à l'article 4-2(c), le premier Etat peut refuser à cette personne les exonérations ou réductions d'impôt prévues par la convention pour les résidents de l'autre Etat, mais traite néanmoins cette personne comme un non-résident pour l'application de sa législation interne >> (art. 18-2). Il y a des conventions qui prévoient que la clause de non-discrimination s'applique aux nationaux, qu'ils soient ou non résidents d'un des Etats contractants<sup>642</sup>. Il y a aussi des conventions qui subordonnent expressément le bénéfice de la clause de non-discrimination à une condition de résidence<sup>643</sup>.*

---

Européenne; 2010; Bruylant. Collection colloques Jean Monnet, p. 574.

<sup>641</sup> BOI-ANNX-000306-20151007.

<sup>642</sup> V. par exemple, l'article 26, Paragraphe 1 de la Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République d'Inde en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, du 29 septembre 1992 : << Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat contractant qui se trouvent dans la même situation. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1er, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants >>

<sup>643</sup> Voir par exemple la combinaison des articles 1 et 25 de Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République démocratique et populaire d'Algérie en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, signée le 17 octobre 1999 à Alger. Article 1er - Personnes visées. << La présente Convention s'applique : a) En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants ; b) En ce qui concerne les impôts sur les successions, aux successions des personnes qui étaient au moment de leur décès des

Lorsqu'elle est présente dans une convention fiscale internationale, la clause générale de non-discrimination est souvent complétée par des clauses spéciales qui interdisent à un État de refuser à une entreprise de cet État la déduction des intérêts, redevances et autres dépenses payés à un résident de l'autre État contractant et qui seraient déductibles de ses résultats s'ils avaient été versés à un résident du premier État (Voir Modèle OCDE 1977, art. 24, paragraphe 4 : *<< A moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État. De même, les dettes d'une entreprise d'un État contractant envers un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier État >>*), et de traiter moins bien qu'une entreprise similaire de cet État, d'une part, les établissements dont disposent sur son territoire les entreprises de l'autre État contractant, d'autre part, les entreprises de cet État détenues ou contrôlées par des résidents de l'autre État. C'est sur le fondement de clauses de ce type que la France a dû accorder aux établissements stables de sociétés italiennes le bénéfice de l'exonération des dividendes reçus de filiales françaises<sup>644</sup>; elle a dû aussi, parallèlement, mais sur le fondement de l'interdiction des discriminations liée au principe communautaire de liberté d'établissement, leur accorder le bénéfice de l'avoir fiscal (CJCE, 28 janv. 1986, Commission c/ France, aff. 270/83, *Dr. fisc. 1986. 594*, concl. F. Mancini). Ces clauses spéciales sont également de nature à interdire à la France de refuser aux sociétés françaises la déduction des intérêts de comptes courants d'associés versés aux sociétés étrangères mères de sociétés françaises,

---

résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants >>. Article 25, Paragraphe 1. << Les personnes physiques possédant la nationalité d'un Etat contractant ne sont soumises dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les personnes physiques possédant la nationalité de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence >>.

<sup>644</sup> Régime dit des sociétés mères, CE, 18 nov. 1985, Min. c/ Generali-Assurances générales, *Dr. Fisc. 1986. 275*, concl. Fouquet.

refus qui serait légitime en leur absence<sup>645</sup>. Quel que soit le contenu exact de ces clauses, elles ont, en principe, une autorité supérieure à celle des lois (article 55 de la constitution) : << *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie >>*. Par conséquent, il pourrait être déclaré contraire à une convention internationale, comportant une clause de non-discrimination, de réserver certains avantages fiscaux à des nationaux français.

## PARAGRAPHE 2 : L'INFLUENCE DU MODELE TYPE OCDE SUR LA REDACTION DES CLAUSES DE NON-DISCRIMINATION SUIVANT LA NATIONALITE.

La plupart des conventions conclues par la France comportent une clause de non-discrimination rédigée en termes généraux, sur le modèle du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 24 du modèle OCDE concernant le revenu et la fortune de 1977 modifié en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 et 2010 (ou de l'art. 10 du modèle de 1982 relatif aux successions et donations), et qui se lit comme suit : << *Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence >>* (il s'agit de l'intitulé de la version actuelle, celle de 1977 ne contenait pas la référence à la résidence). Le modèle de l'ONU de 1980 (article 24) est identique (la précision relative à la résidence a été reprise dans la version de mars 2012). Autrement dit, les clauses de non-discrimination reposent sur l'idée selon laquelle les nationaux d'un Etat ne doivent pas, à situation égale, être traités moins favorablement dans l'autre Etat que les propres nationaux de ce dernier Etat<sup>646</sup>. L'article 24 du modèle OCDE est une disposition fondée sur les principes d'égalité et de réciprocité<sup>647</sup>. Ainsi, un russe résident de France ne peut pas, par exemple être traité plus lourdement, sur le plan

<sup>645</sup> CE, 16 févr. 1990, SAS France, *RJF* avr. 1990, no 393, concl. P. Martin, p. 230

<sup>646</sup> N. Bammens. *The principle of non-discrimination in international and European Tax*. 2013, IBDF. Volume 24 in the Doctoral series, p. 63.

<sup>647</sup> K. DZIURDZ, C. MARCHGRABER. *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*; Schriftenreihe IStR Band 94, p. 352.

fiscal, qu'un français résident de France (article 24 de la convention franco-russe du 26 novembre 1996)<sup>648</sup>. Trois conditions doivent donc nécessairement être réunies pour un contribuable lésé afin de faire jouer cette clause : il doit avoir la nationalité (première condition), d'un Etat partie à la convention (deuxième condition), et être dans la même situation que le national de l'autre Etat contractant (troisième condition).

Le Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E. a été amené à préciser la portée des dispositions de l'article 24-1 afin de faciliter les négociations des Etats qui souhaiteraient conclure une convention fiscale internationale établie sur son modèle<sup>649</sup>. Les commentaires de l'OCDE sur son modèle de convention constituent effectivement un guide d'interprétation et d'application largement accepté par les négociateurs<sup>650</sup>. Le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE fait remarquer, tout d'abord, que le paragraphe 1 est rédigé sous la forme négative : << *Ce paragraphe comporte la même force obligatoire que s'il enjoignait aux Etats contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire dans un Etat les discriminations à l'encontre des nationaux de l'autre Etat, rien ne s'oppose à ce que le premier Etat pour des considérations qui lui sont propres ou pour se conformer à une clause particulière stipulée dans une convention de double imposition, telle notamment que l'imposition des bénéfices des établissements stables suivant la méthode de la comptabilité séparée, accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 n'y fera pas obstacle >>*. On peut, en effet, remarquer, que la clause de non-discrimination aurait pu avoir, dans certains cas, des effets << pervers >>. On pense, en

<sup>648</sup> Article 24, Paragraphe 1 de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la Fédération de Russie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 26 novembre 1996 : << 1. Les personnes physiques possédant la nationalité d'un Etat contractant ne sont soumises dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les personnes physiques possédant la nationalité de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation notamment au regard de la résidence. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1er, aux personnes physiques qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants >>.

<sup>649</sup> V. Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Commentaires du Modèle de convention de l'OCDE sur la prévention des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, 2008, OCDE, p. 314-337.

<sup>650</sup> F. ENGELEN. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Doctoral series, Academic Council. IBDF, 2004, p. 439.

particulier, aux pays en voie de développement qui souhaitent attirer sur leur territoire des investissements Étrangers. Il est fréquent que les législations accordent un régime particulier aux investisseurs Étrangers, plus favorable que la législation nationale afin de les favoriser et d'être compétitif. Bien entendu, il ne serait guère réaliste de faire obstacle à de telles pratiques. Un deuxième point fondamental dans cette interprétation concerne la << similitude des situations >>.

Pour l'appréciation de l'identité de situation à laquelle est subordonnée l'existence éventuelle d'une discrimination, l'OCDE précise que l'expression << se trouvant dans la même situation, notamment au regard de la résidence >> doit s'entendre des << contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés, au regard de la législation et de la réglementation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues >><sup>651</sup>. La précision << circonstances de droit ou de fait >> est évidemment fort importante et permet de réduire parfois assez sensiblement la portée de la clause de non-discrimination. C'est ainsi que le Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E. ajoute : << Ainsi donc, si un Etat contractant établit une distinction entre ses nationaux pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges de famille suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, cet Etat ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre Etat qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux non résidents >>. C'est d'ailleurs sur ce fondement que la France a émis une réserve à propos de ce paragraphe 1 : << La France accepte la disposition du paragraphe 1, mais souhaite cependant se réservier la possibilité de n'accorder qu'aux personnes de nationalité française le bénéfice de l'exonération des gains provenant de l'aliénation des immeubles constituant la résidence en France des personnes de nationalité française qui sont domiciliées hors de France, qui est prévue par sa législation >><sup>652</sup>. On sait, en effet, que l'article 150 C du CGI exonère les plus-values réalisées lors de la cession des résidences principales; ce texte considère, notamment,

---

<sup>651</sup> Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Commentaires du Modèle de convention de l'OCDE sur la prévention des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, 2008, OCDE, p. 315-316.

<sup>652</sup> B. GOUTHIÈRE. *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit, p. 1166.

comme résidences principales, << les immeubles ou parties d'immeubles constituant la résidence en France des Français domiciliés hors de France, dans la limite d'une résidence par contribuable >>. L'exonération ne s'applique donc pas aux Étrangers vendant des biens immobiliers qu'ils possèdent en France. Interrogé sur la compatibilité de cette exclusion avec la clause de non-discrimination, le ministre délégué chargé du Budget a apporté, en 1982, la réponse suivante : << La clause de non-discrimination figurant dans la plupart des conventions fiscales signées par la France pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites à l'égard de contribuables se trouvant dans la même situation. Or, les Français expatriés à l'étranger ont, d'une manière générale, conservé des liens personnels et économiques étroits avec la France où la plupart se réinstalleront à l'expiration de leur séjour à l'étranger. Le maintien de ces liens privilégiés avec la France les place dans une situation spécifique dont ne peuvent pas, à l'évidence, faire état les Étrangers domiciliés hors de France >>. C'est pourquoi la mesure spéciale prévue en faveur de nos compatriotes domiciliés hors de France par l'article 150 C du CGI, qui répond au souci de ne pas les pénaliser par rapport aux personnes domiciliées en France, ne saurait être étendue aux Étrangers domiciliés dans un pays ayant conclu une convention fiscale avec la France<sup>653</sup>. En ce qui concerne l'imposition des personnes morales, le Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E. confirme cette interprétation restrictive : l'article 24-1 << n'implique pas qu'un Etat, accordant des avantages fiscaux spéciaux à ses propres organismes ou services publics en raison de leur nature, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les organismes et services publics de l'autre Etat. Il n'implique pas non plus qu'un Etat accordant des avantages fiscaux spéciaux à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique qui lui sont propres, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les établissements similaires dont l'activité n'est pas appelée à lui profiter. << En effet, la situation des services publics d'un Etat ne peut être comparable, souligne le Comité des Affaires fiscales, aux organismes et services publics de l'autre Etat >>. A propos des établissements privés à but non lucratif, l'interprétation reproduite ci-

---

<sup>653</sup> Rép. min. à M. Péricard : J.O. déb. Ass. nat. 8 fév. 1982, p. 456 ; Droit fiscal 1982, n° 12, comm. 604

dessus se justifie << par la nature même de l'activité exercée par ces établissements et dans le bénéfice que cet Etat et ses ressortissants sont appelés à en retirer >>.

## **SECTION 2 : LE CHAMP D'APPLICATION DU PRINCIPE CONVENTIONNEL DE NON-DISCRIMINATION SUIVANT LA NATIONALITE.**

La convention fiscale internationale précise le champ d'application de la clause de non-discrimination, ainsi que sa portée. On peut l'analyser du point de vue des personnes concernées (Paragraphe 1) et du point de vue des impôts pris en considération (Paragraphe 2)

### **PARAGRAPHE 1 : LE CHAMP D'APPLICATION RATIONE PERSONAE.**

Par principe, la clause de non-discrimination s'applique aux nationaux des Etats parties. Elle proscrit généralement, si on suit le modèle OCDE, les différences de traitement fondées sur la nationalité (A), en revanche, les différences de traitement fondées sur la résidence sont légitimes (B).

#### **A) L'illégitimité des différences de traitement fondées sur la nationalité.**

Traditionnellement, seules sont proscrites les différences de traitement fiscal fondées sur la nationalité. L'article 24-1 vise, en premier lieu, les << nationaux >>; un certain nombre de conventions ne comportent pas une définition précise des << nationaux >> (notamment, les conventions conclues avec : l'Argentine, l'Autriche, le Canada, la Corée du Sud, les Etats-Unis, la Hongrie, l'Indonésie, la Malaisie, Malte, l'île Maurice, la Pologne). Cependant, la majorité des conventions reprennent, purement et simplement, la définition contenue dans l'article 24-2 de la convention modèle OCDE. Selon l'article de cette convention le terme << nationaux >> désigne : << a) toutes personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant; b) toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un

*Etat contractant >>*<sup>654</sup>. La convention modèle ne donne pas donc une définition précise de la << nationalité >> et se borne à renvoyer aux législations en vigueur dans chaque Etat<sup>655</sup>. Il faut alors se référer aux règles qui régissent dans cet Etat l'acquisition et la perte de la nationalité; les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat. Il faut alors se reporter à la loi qui régit la société sans s'attacher à l'origine des capitaux qui la constituent ou à la nationalité des personnes qui la dirigent ou la contrôlent. Par exemple, l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 précise ce qu'il faut entendre par le terme " national "<sup>656</sup>.

L'article 24-3 régit la situation fiscale des apatrides : << *Les apatrides qui sont des résidents d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'Etat concerné qui se trouvent dans la même situation >>*. Le champ d'application de la clause de non-discrimination est donc limité aux seuls apatrides qui sont des résidents de l'un des deux Etats contractants. Dans ses commentaires, le Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E. a précisé : << *En excluant ainsi ceux des apatrides qui ne sont résidents ni de l'un ni de l'autre Etat, une telle clause permet d'éviter que ces personnes ne soient privilégiées dans un Etat par rapport aux nationaux de l'autre Etat. >>*.

La clause de non-discrimination s'applique indépendamment de la résidence si elle le prévoit expressément (cas de la convention franco-italienne du 5 octobre 1989), ou si

<sup>654</sup> En ce sens, V. la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, signée à Venise le 5 octobre 1989.

<sup>655</sup> K. DZIURDZ, C. MARCHGRABER. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law, Schriftenreihe IStR Band 94; op. cité, p. 354-356

<sup>656</sup> Article 25, paragraphe 2 de la Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus, signé à Londres le 22 mai 1968 : << Le terme " national " désigne : a) En ce qui concerne le Royaume-Uni, tout citoyen britannique ou tout sujet britannique ne possédant pas la citoyenneté d'un autre pays ou territoire du Commonwealth, à condition qu'il bénéficie d'un droit de séjour au Royaume-Uni, et toute personne morale, société de personnes, association ou autre entité constituée conformément à la législation en vigueur au Royaume-Uni ; b) En ce qui concerne la France : i) toutes les personnes physiques ayant la nationalité française ; ii) toutes les personnes morales, associations et autres entités constituées conformément à la législation en vigueur en France >>.

son champ d'application général n'est pas restreint aux seuls résidents (cas de l'ancienne convention, du 22 mai 1968, entre la France et le Royaume-Uni). En principe, la clause générale de non-discrimination est donc applicable aux résidents d'Etats tiers<sup>657</sup>. Il faut cependant se garder de généraliser car les solutions dépendent étroitement de la rédaction des conventions fiscales car l'administration fiscale dégage de l'arrêt Biso<sup>658</sup> un principe général selon lequel, sauf stipulation contraire expresse de la convention, une clause de non-discrimination ne s'applique qu'aux seuls résidents de l'un des deux États contractants<sup>659</sup>; tel était le cas, par exemple, de l'ancienne convention entre la France et l'Italie du 29 octobre 1958. C'est la deuxième phrase du paragraphe 1 de l'article 24 de la convention modèle OCDE étend la protection contre les discriminations suivant la nationalité aux nationaux d'un Etat contractant qui ne sont pas domiciliés dans l'autre Etat contractant<sup>660</sup>. En effet, selon cette disposition (qui n'est pas reprise par tous les Etats), la clause de non-discrimination s'applique également << aux nationaux d'un Etat contractant domiciliés ou non dans l'autre Etat contractant >><sup>661</sup>. La deuxième phrase de l'article 24-1 de la convention modèle est reprise dans les conventions conclues avec les pays suivants : Argentine, Canada, Chypre, Égypte, Hongrie, Malte, île Maurice, Norvège, Pays-Bas. La convention franco-britannique de 1968, qui ne comprend pas de clause limitant son champ d'application aux seuls résidents, l'article 25 de ladite convention, qui interdit les discriminations sans référence à la résidence des contribuables, doit s'appliquer en fonction seulement de la nationalité. Par l'adjonction de cette phrase, le Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E. souhaitait souligner que << tous les nationaux d'un Etat contractant sont en droit d'invoquer, auprès de l'autre Etat contractant le bénéfice de cette disposition. Il en est ainsi, en particulier, pour ceux de ces nationaux qui ne sont pas résidents de l'un de ces deux Etats, mais au contraire d'un Etat tiers >>.

<sup>657</sup> B. GOUTHIERE. *Les impôts dans les affaires internationales*. op. cit, p. 1165.

<sup>658</sup> CE, 9e et 10e ss-sect., 11 juin 2003, n° 221076, n° 221077, n° 221198, n° 221199 et n° 221075, M. et Mme Biso : JurisData n° 2003-080387 ; Dr. fisc. 2004, comm. 355, concl. L. Vallée, chron. C. Laroche, p. 591 à 600 ; RJF 2003, n° 1018.

<sup>659</sup> Instr. 7 août 2008 : BOI 7 Q-1-08, § 81. – BOI-PAT-TPC-20-20, § 120, 12 sept. 2012.

<sup>660</sup> M. LANG, P. PISTONE, *Tax Treaties : Building Bridges between Law and Economics*, IBDF, 2010, P.637.

<sup>661</sup> En ce sens, V. par exemple, l'article 26-1 de l'ancienne convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République socialiste tchécoslovaque tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus, signé à Paris le 1<sup>er</sup> juin 1973. Cette convention fiscale internationale est toujours en vigueur en ce qui concerne la France et la Slovaquie (BOI-INT-CVB-SVK), en revanche, une nouvelle convention fiscale franco-tchèque a été signée le 28 avril 2003 (BOI-INT-CVB-CZE).

Dans certains cas, conformément à une réserve introduite par la France au modèle de 1992, la portée de la clause générale de non-discrimination (art. 24-1 dans le modèle OCDE) est limitée aux seules personnes physiques<sup>662</sup>, les sociétés établies dans l'Etat autre que celui de leur résidence pouvant être par ailleurs protégées par l'insertion d'une clause de non-discrimination applicable aux établissements stables de sociétés non-résidentes.

**B) La légitimité des différences de traitement fondées sur la résidence.**

Le modèle OCDE de 1977 se bornait à indiquer que la comparaison devait être effectuée entre << nationaux dans la même situation >> alors que le modèle actuel ajoute << au regard de la résidence >><sup>663</sup>. L'expression ajoutée en 1992, << notamment au regard de la résidence >> vise, selon l'OCDE à préciser que la résidence est l'un des éléments à prendre en considération lorsqu'il s'agit de déterminer si des contribuables se trouvent dans la même situation. Le comité des affaires fiscales considère que l'expression << se trouvant dans la même situation >> permettait déjà de conclure qu'un contribuable résident et un contribuable non-résident ne se trouvent pas dans la même situation et il en veut pour preuve que les pays membres, dans leur application et leur interprétation de cette expression, ont systématiquement estimé que la résidence du contribuable devait être prise en compte. Cependant, lors de la révision du modèle en 1992, l'OCDE a considéré qu'une référence explicite à la résidence des contribuables constituerait une clarification utile au motif qu'une telle référence permettrait << d'éviter toute incertitude éventuelle >> quant à l'interprétation à donner à l'expression << se trouvant dans la même situation >> (Commentaires OCDE, C (24) n° 7). En ajoutant, à la faveur de la révision du modèle en 1992, la précision << notamment au regard de la résidence >>, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a souhaité établir clairement, ainsi, qu'un contribuable résident et un contribuable non-résident ne se trouvent pas dans la même situation et peuvent dès lors faire l'objet de traitements fiscaux distincts, ainsi

---

<sup>662</sup> Voir par exemple, l'article 25-1 de la convention France-Etats-Unis du 31 août 1994, l'article 25-1 de la convention du 10 octobre 1995 signée avec l'Espagne, l'article 22 de la convention fiscale franco-syrienne du 17 juillet 1998, l'article 25 de la convention entre la France et le Royaume-Uni du 19 juin 2008

<sup>663</sup> N. Bammens. *The principle of non-discrimination in international and European Tax.* 2013, IBDF. Volume 24 in the Doctoral series. op.cit., p. 83-85.

qu'il est d'ailleurs prévu dans la plupart des législations fiscales. Les tribunaux français, cependant, considèrent que la résidence d'une société et sa nationalité, reposant sur des critères identiques, ne peuvent être distinguées, en sorte qu'une société française et une société étrangère sont dans la même situation pour l'application d'une clause de non-discrimination. La société étrangère ne doit pas être traitée plus défavorablement que la société française<sup>664</sup>). Cette jurisprudence est à rapprocher de celle de la CJCE suivant laquelle la discrimination selon le siège d'une société équivaut à une discrimination selon la nationalité<sup>665</sup>.

Ainsi, les différences de traitement fondées sur la résidence sont parfaitement légitimes : les clauses de non-discrimination n'obligent ainsi nullement un État à accorder aux étrangers non résidents les avantages dont bénéficient ses nationaux résidents. Dans le cas de la France, cette proposition ne vaut pas pour les personnes morales, car leur nationalité et leur résidence se définissent toutes deux à partir du critère du siège social<sup>666</sup>. Et c'est pourquoi la France s'efforce désormais de limiter dans les conventions récentes le champ de la clause générale de non-discrimination aux seules personnes physiques. Les différences de traitement en fonction de la résidence, légitimes au regard des conventions fiscales, peuvent tomber sous le coup du principe de non-discrimination du Traité de Rome (art. 6, 48, 52, 59) si elles déguisent des discriminations en fonction de la nationalité<sup>667</sup>. Pour l'OCDE, deux contribuables, l'un résident, l'autre non résident, peuvent se voir traités différemment, le premier mieux que le second, cette discrimination n'étant pas prohibée par les conventions fiscales (la CJUE adopte, sur ce point, une position nettement plus nuancée). Cela n'aurait aucun sens, en effet, d'interdire à des Etats de traiter différemment des personnes en situations différents. Or, deux personnes dont l'une est résidente et l'autre non résidente ne sont

<sup>664</sup> CE, 16 décembre 1991, n° 54 611, DF 1992, n° 47, comm. 2197; et à propos des dispositions de l'article 244 bis A du CGI, CE 5 juillet 2010, n° 309693, Pinacothèque d'Athènes, RJF 11/10, n° 1092. V. également CE 24 janvier 2014, 9eme et 10eme ss. -sect., n° 331071, Association Secrétariat International de la Laine, RJF 4/14, n° 341, concl. C. Legras, BDCF 4/14 n° 44.

<sup>665</sup> En ce sens, V. CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/France, 8 mars 2001, aff. 397/98 et 410/98, Metallgesellschaft et Hoechst.

<sup>666</sup> Cass. Com., 28 févr. 1989, et CE, 17 janv. 1996, préc.; 18 déc. 1996, Soc. Alo, *Dr. Fisc.* 1997. 657.

<sup>667</sup> V. par ex. CJCE, 14 févr. 1995, Schumacker, aff. 279/93, *RJF* mars 1995, no 425, concl. P. Léger, p. 166; H. KRUGER, Portée du principe de non-discrimination au regard de la jurisprudence européenne récente, *Bull. Fisc.*, févr. 1996, p. 69

pas placées dans la même situation, la première ayant avec l'Etat concerné des liens personnels de toute nature beaucoup plus étroits que la seconde. S'il s'agit de personnes physiques, elle ne sont pas normalement soumises à l'impôt sur les même bases, la première étant soumise à l'impôt sur le revenu mondial et la seconde sur un base limitée. Ainsi, les commentaires de l'OCDE précisent clairement qu'un Etat << ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre Etat qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux >><sup>668</sup>. Cette précision ne figure cependant pas dans les conventions fiscales sauf exception.

Dès lors, qu'en principe, les clauses de non-discrimination autorisent un traitement fiscal discriminatoire selon la résidence du contribuable, les clauses générales prohibant les discriminations fiscales fondées sur la nationalité n'assurent pas de protection significative aux entreprises exerçant leur activité dans un Etat, notamment au moyen d'un établissement stable, alors qu'elles sont résidentes d'un autre Etat. Aussi à ces clauses sont généralement ajoutées, dans les conventions fiscales, des dispositions spéciales tendant à éviter, pour les entreprises, les discriminations fondées sur le lieu d'établissement. La Convention modèle de l'OCDE propose, sous l'article 24 paragraphe 3, une clause de non-discrimination applicable aux établissements stables fréquemment reproduite dans les conventions effectivement conclues, garantissant à l'entreprise d'un Etat contractant que l'imposition de l'établissement stable qu'elle a dans l'autre Etat n'y est pas établie d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité. Les clauses de cette nature peuvent être invoquées par toutes les personnes physiques ou morales résidentes d'un Etat contractant ayant un établissement dans l'autre Etat, quelle que soit leur nationalité. Le traitement non discriminatoire concerne par principe tant les règles d'assiette que les règles de taux ou les modalités d'imposition. L'application des clauses conventionnelles de non-discrimination en matière d'établissement stables soulève des questions proches de celles posées par la mise en oeuvre, sur le terrain de la fiscalité des entreprises, du principe de liberté d'établissement prévu par le traité CE.

---

<sup>668</sup> Commentaires OCDE, pré.cit. C (24) n° 8

## PARAGRAPHE 2 : LE CHAMP D'APPLICATION RATIONE MATERIAE.

En ce qui concerne les impositions prises en considération pour l'application de la clause de non-discrimination, la plupart des conventions reprennent la disposition de la convention modèle, avec, toutefois, des différences intéressantes : un certain nombre de conventions ne précisent pas les impositions auxquelles s'applique la clause<sup>669</sup>. Parfois, la convention dispose, que la clause de non-discrimination s'applique uniquement aux impôts visés dans la convention, ce qui réduit, évidemment, son champ d'application<sup>670</sup>. Dans certains cas, l'application de la clause est expressément écartée pour quelques impositions. Certains Etats souhaitent, en effet, préserver leurs possibilités d'interventionnisme économique par le biais de la fiscalité. On peut citer quelques exemples significatifs : l'article 24-2 de la convention franco-américaine du 31 août 1994 modifiée précise que *<< les dispositions du présent paragraphe ne peuvent être interprétées en vue de faire obstacle à l'application des dispositions de l'article 13 de la convention (bénéfices réalisés par les succursales) ni d'empêcher les Etats-Unis de prélever une charge fiscale comparable sur les revenus d'un établissement stable possédé aux Etats-Unis par un résident français >>*. Le souci des Etats d'exclure certains avantages fiscaux du champ d'application de la clause de non-discrimination se retrouve dans les conventions conclues avec : le Japon, l'Italie, l'Irlande, les Philippines (*qui prévoient, cependant, l'application de la clause de la nation la plus favorisée en faveur des nationaux français*), la Pologne (*la clause de la nation la plus favorisée est ici, écartée*), la Tunisie (*<< les dispositions de la présente convention ne doivent pas faire obstacle à l'application de dispositions fiscales plus favorables prévues par la législation de l'un des Etats contractants en faveur des investissements >>*: article 6-6), la Yougoslavie.

En ce qui concerne les impositions prises en considération par la clause de non-discrimination, le Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E. a souhaité que la clause ait un champ d'application très large. Aux termes de l'article 24-7 : *<< Les dispositions du*

---

<sup>669</sup> V. par exemple, la Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, du 1<sup>er</sup> avril 1958 modifié.

<sup>670</sup> V. conventions conclues avec le Canada, l'Indonésie, la Malaisie, les Philippines, Singapour, la Tunisie.

présent article s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 2, aux impôts de toute nature ou dénomination >>. Par conséquent, le principe de non-discrimination pourra, le cas échéant, être appliqué à des impositions qui ne sont pas visés dans la convention. Autrement dit, la clause générale de non-discrimination est généralement déclarée applicable, au-delà des seuls impôts visés par la convention, << aux impôts de toute nature ou dénomination >>. En second lieu, elle s'applique aussi aux ressortissants des États signataires qui n'auraient la qualité de résident d'aucun de ces deux États lorsque la convention, soit le prévoit expressément, soit, en l'absence même d'une telle précision, ne limite pas expressément le champ d'application de l'ensemble de ses dispositions aux seuls résidents<sup>671</sup>. La solution est bien entendu inverse si la convention subordonne le bénéfice de la clause de non-discrimination elle-même à une condition de résidence. L'impôt appliqué aux étrangers doit être le même que celui qui est appliqué aux nationaux se trouvant dans la même situation. Il doit revêtir la même forme; les modalités d'assiette et de liquidation doivent être les mêmes; les taux doivent être égaux; les formalités relatives à l'imposition, par exemple les conditions de déclaration et les délais de paiement, ne peuvent être plus onéreux ou plus contraignant pour les étrangers que pour les nationaux. En général, les conventions fiscales reprennent, sur le modèle de l'OCDE (ar 24, 6) et de l'ONU, une disposition selon laquelle la clause de non-discrimination s'applique aux impôts de toute nature ou dénomination, même s'ils ne sont pas visés par la convention (par exemple, l'impôt sur le fortune, s'il n'est pas visé, ou les droits de succession, ou encore les impôts locaux). Font cependant exception les conventions fiscales conclues, par exemple, avec le Canada, l'Indonésie et Singapour. De ce point de vue, la portée de ces conventions est donc réduite. On rappelle que la France avait émis une réserve sur l'article 24-1 de la convention modèle, à propos de l'application de l'article 150 C du CGI (exonération des plus-values réalisées lors de la cession des habitations principales, cette exonération étant réservée aux personnes de nationalité française). Cette réserve figure effectivement dans plusieurs conventions (évidemment les plus récentes puisque ce texte est issu de la réforme des règles d'imposition des plus-values immobilières, L. 19 juill. 1979, modifiée L. 29 décembre

---

<sup>671</sup> CE, 30 déc. 1996, Benmiloud, *RJF* févr. 1997, no 158, concl. G. Bachelier, p. 74

1982). La réserve figure soit dans le texte même de la convention (V. Art. 25 Conv. franco-égyptienne), soit dans le protocole<sup>672</sup>. On peut remarquer que la réponse ministérielle citée supra a indiqué que l'article 150 C n'était pas contraire, d'une manière générale (*donc, sans référence à une convention précise*), au principe de non-discrimination; cette réserve paraît donc avoir, pour le Gouvernement français, une portée générale, même lorsqu'elle n'a pas été expressément formulée. Là encore, on peut remarquer que la condition relative à << l'égalité des situations >> introduit une certaine souplesse dans l'interprétation des conventions.

Le Conseil d'Etat a jugé, dans un arrêt du 11 juin 2003 (n° 221075, BISO), que la clause de non-discrimination n'était pas une stipulation autonome par rapport à l'ensemble des stipulations de la convention et qu'elle ne présente pas un caractère absolu. La clause de non-discrimination contenue dans l'une ou l'autre convention fiscale internationale ne peut excéder le champ d'application matériel (impôts concernés : exemple : impôt sur le revenu...) et le champ d'application personnel de ladite convention (si seuls les nationaux résidents dans l'un des deux Etats parties contractantes à la convention sont concernés par celle-ci, alors la clause ne s'appliquera pas à ces mêmes personnes si elles résident en dehors de ces deux Etats)<sup>673</sup>.

### **CONCLUSION DU CHAPITRE 1.**

La France a signé un nombre très important de conventions fiscales internationales avec les autres pays du Monde, afin de supprimer les phénomènes de double imposition et faciliter les échanges internationaux. La majorité de ces conventions fiscales internationales contiennent une clause de non-discrimination suivant la nationalité. Cette prédominance du principe de non-discrimination, présent dans la quasi-totalité des conventions fiscales internationales, témoigne ainsi de la politique fiscale internationale égalitariste actuelle. Il ne s'agit pas seulement de supprimer les phénomènes de double imposition, mais aussi de supprimer les discriminations qui nuisent aux échanges internationaux. Néanmoins, la mondialisation reste un processus complexe, conflictuel et

<sup>672</sup> V. Conv. conclues avec Chypre, la Corée du Sud, Malte, île Maurice, la Norvège.

<sup>673</sup> B. CASTAGNEDE. *Précis de fiscalité internationale*. 5ème édition, 2015. Fiscalité, PUF, p. 511.

instable car elle est le fruit du jeu des puissances souveraines et parce que l'économie capitaliste domine la scène mondiale<sup>674</sup>. Dès lors, la clause de non-discrimination n'est pas rédigée de manière uniforme par toutes les nations souveraines, ce qui donne un champ d'application variable à ce principe largement tributaire de la volonté des négociateurs internationaux. Le juge français est amené à prouver la pleine efficacité et effectivité de cette clause (Chapitre 2).

---

<sup>674</sup> L. CARROUE, D. COLLET, C. RUIZ. *La mondialisation*. Editions Bréal. 2007, p. 23.

## **CHAPITRE 2 : LA NEUTRALISATION DU CRITERE DE NATIONALITE PAR LE DROIT INTERNATIONAL.**

La portée des clauses de non-discrimination est certaine puisqu'elles aboutissent *in fine* à l'annihilation du critère de la nationalité en droit fiscal français des étrangers non-résidents. Dans cette mesure l'assimilation des étrangers non-résidents aux nationaux non-résidents est indirecte et forcée par le droit conventionnel. Les clauses de non-discrimination constituent ainsi des palliatifs à une législation nationale ouvertement discriminatoire.

### **SECTION 1 : LA NEUTRALISATION DU CRITERE DE NATIONALITE DANS LES ARTICLES 164 C DU CGI ET DU REGIME DES SOCIETES MERES ET FILIALES.**

#### **PARAGRAPHE 1 : L'ARTICLE 164 C AU CRIBLE DU DROIT INTERNATIONAL.**

Ce n'est pas sans rappeler que l'article 164 C du CGI prévoyait l'imposition en France des non-résidents y disposant d'une habitation, à hauteur de trois fois sa valeur locative. Une exception spécifique était prévue à l'alinéa 2 de cet article pour les nationaux. Néanmoins, le juge administratif consentait à accorder l'exception de l'alinéa 2 de l'article 164 C du CGI (exception au principe d'imposition forfaitaire posé à l'alinéa 1 de l'article 164 C du CGI) aux nationaux des pays ayant conclu avec la France un traité de réciprocité (également appelé principe de non-discrimination, clause d'égalité de traitement ou d'assimilation aux nationaux), s'ils justifiaient être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal, à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition<sup>675</sup>. A défaut de convention fiscale contenant une clause

<sup>675</sup> CE, 3 mars 1993, n° 85626. Les stipulations de l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968, en application desquelles les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition qui soit plus lourde que celle à laquelle sont assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation, sont applicables aux ressortissants britanniques même s'ils ne résident pas dans l'un des Etats contractants. Un citoyen britannique résidant à Hong-Kong est donc en droit d'invoquer le bénéfice du deuxième alinéa de l'article 164-c du C.G.I. qui exclut du champ d'application de l'imposition forfaitaire prévue par le premier alinéa du même article les contribuables de nationalité française ayant leur domicile fiscal dans un pays autre que la France qui sont soumis dans ce pays à un impôt personnel sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France. Condition non remplie en l'espèce. V. BOI-IR-

d'égalité de traitement (ou de non-discrimination), le bénéfice de l'article 164 C alinéa 2 du CGI n'était pas extensible à des ressortissants étrangers et une discrimination selon la nationalité s'installait. Elle n'était pas non plus applicable aux nationaux d'un Etat ayant signé une convention fiscale avec la France qui ne pouvaient justifier du paiement d'un IR dans leur Etat de résidence<sup>676</sup>. Les affaires qui vont être présentées ci-dessous constituent des succès pour le principe international de non-discrimination qui est reconnu par la jurisprudence française.

Dans un arrêt du 11 juin 2003<sup>677</sup>, le Conseil d'Etat a jugé que l'administration française, en imposant un ressortissant anglais ou un ressortissant italien résidant à Monaco sur un revenu forfaitaire égal à trois fois la valeur locative réelle de ses habitations en France en vertu de l'article précité, l'impose différemment d'un ressortissant français résidant à Monaco qui n'aurait pas été soumis à la même imposition compte tenu des stipulations du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963, lequel ne bénéficie pas de l'exonération exclusivement prévue pour les nationaux français à l'alinéa 2 de l'article. Cette différence d'imposition qui ne résulte que d'une différence de nationalité, viole la clause de non-discrimination figurant à l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 ou à l'article 25 de la convention franco-italienne du 5 octobre 1989. Aux termes de l'article 7-1 de cette convention, << les personnes physiques de nationalité française qui transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu (...) dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France (...) >>. Les ressortissants français qui résident à Monaco et disposent cependant d'une habitation en France peuvent être regardés comme ayant en France leur domicile fiscal et sont ainsi imposés sur la base de leurs revenus réels, dans la mesure où ils disposent de revenus imposables. Ils ne le sont pas selon le revenu forfaitaire défini par l'article 164 C du CGI qui prévoit que les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y

---

DOMIC-10-20-10-20150326.

<sup>676</sup> J. BRANDEAU. << Conséquences fiscales pour un ressortissant étranger de disposer d'une habitation en France. >>, *Petites affiches*, 25 janvier 2002, n° 19, p. 4.

<sup>677</sup> CE, 11 juin 2003, n° 221075 min c. BISO, op. cit.

disposent d'une ou plusieurs habitations sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations, à moins que les revenus de sources françaises des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt. Aux termes de l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 : << *Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui soit différente ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation* >>. Aux termes de l'article 25 de la convention franco-italienne du 5 octobre 1989, applicable à compter des impositions à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 1992, : << *Les nationaux d'un Etat, qu'ils soient ou non résidents de l'un des Etats, ne sont soumis dans l'autre Etat à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation* >>. Les époux Biso invoquaient respectivement eu égard à leur nationalité la clause de non-discrimination dans les conventions franco-italienne (Monsieur Biso) et franco-britannique (Madame Biso). Le Conseil d'Etat a jugé que l'application combinée de l'article 164 C du CGI et du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention franco-monégasque, qui a conduit l'administration fiscale à soumettre les époux Biso à l'imposition des revenus forfaitaire égal à trois fois la valeur locative réelle des habitations dont ils disposaient en France alors qu'un ressortissant français résidant à Monaco n'aurait pas été soumis à cette imposition, constitue une différence d'imposition qui ne résulte que d'une différence de nationalité, contraire au principe de non-discrimination tel qu'il résulte des articles 25 des conventions franco-britannique du 22 mai 1968 et franco-italienne du 5 octobre 1989. Le cheminement est toutefois différent selon les cas. Pour la convention franco-britannique de 1968, qui ne comprend pas de clause limitant son champ d'application aux seuls résidents, l'article 25, qui interdit les discriminations sans référence à la résidence des contribuables, doit s'appliquer en fonction seulement de la nationalité, quel que soit l'Etat de résidence de l'intéressé. Pour ce qui concerne la convention italienne de 1989, la discrimination était également établie dès lors que l'article 25 précise qu'il s'applique aux nationaux, qu'ils soient ou non

résidents de l'un des Etats. S'agissant de la convention italienne du 29 octobre 1958 applicable aux litiges concernant les années litigieuses jusqu'en 1991, le Conseil a en revanche jugé que la combinaison de l'article 1er de cette convention qui limite son champ d'application aux résidents et de l'article 22 bis de cette même convention qui ne vise que les nationaux sans référence à la résidence ne permettait pas à Monsieur Bisò d'invoquer cette convention dès lors qu'il ne résidait ni en France ni en Italie.

Cette jurisprudence a été confirmée par le CE, dans un arrêt du 25 juillet 2005<sup>678</sup>. En l'espèce, Mme X, qui est de nationalité italienne, résidait à Monaco ; elle a été assujettie à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 1990 en application de l'article 164 C du code général des impôts sur une base forfaitaire égale à trois fois la valeur locative réelle de l'habitation dont elle disposait dans la commune de Saint-Jean-Cap-Ferrat (Alpes-Maritimes) ; cette imposition a été mise en recouvrement le 30 juin 1992. Le Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie de l'époque avait formé un pourvoi en cassation contre l'arrêt du 27 décembre 2001 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille, réformant le jugement du 22 octobre 1997 du tribunal administratif de Nice, avait accordé la décharge de cette imposition pour l'année 1990, au motif qu'elle méconnaissait la clause de non-discrimination contenue dans la convention fiscale franco-italienne du 29 octobre 1958<sup>679</sup>.

Un contribuable fiscalement domicilié au Brésil, imposé sur le fondement de l'art. 164 C à raison de deux appartements dont il dispose en France, justifie être soumis au Brésil à un IR égal à deux tiers de celui qu'il aurait supporté en France sur la même base d'imposition en fournissant une attestation d'un cabinet fiscal et d'une banque brésilienne ayant qualité pour recevoir les déclarations de revenus des résidents brésiliens et les transmettre à l'administration fiscale brésilienne. Il peut en conséquence, en se prévalant de la clause de non-discrimination de la convention franco-brésilienne, laquelle s'applique aux résidents de l'un ou l'autre État contractant, revendiquer le bénéfice de l'exonération prévue au 2e alinéa de l'art. 164 C du CGI<sup>680</sup>. Un

<sup>678</sup> CE, 27 juillet 2005, n° 244671, Cohen.

<sup>679</sup> CAA Marseille, 27 décembre 2001, n° 98MA00124.

<sup>680</sup> TA Nice, 14 déc. 2004, no 95-3597 : RJF 2005. 597.

arrêt du TA de nice, le 28 juin 2005<sup>681</sup> avait jugé que la taxation prévue à l'article 164 C du CGI ne s'appliquait pas à un ressortissant russe domicilié à Monaco. En effet, selon le tribunal, la clause de non-discrimination de la convention franco-russe est applicable à tous les nationaux russes, qu'ils résident ou non dans l'un des États contractants. Elle peut donc être invoquée par des ressortissants russes résidant à Monaco. L'existence éventuelle d'une violation de cette clause s'apprécie en prenant en compte non seulement les dispositions fiscales de droit interne mais également les règles fiscales qui pourraient découler d'autres conventions fiscales<sup>682</sup>.

Après l'arrêt Biso du 11 juin 2003 qui a réduit la portée de l'article 164 C du CGI pour les résidents de Monaco en se fondant sur les clauses de non-discrimination de certaines conventions fiscales conclues par la France, le Conseil d'Etat y porte un coup fatal, par deux arrêts du 26 décembre 2013 et du 11 avril 2014 au regard de sa compatibilité avec le droit communautaire<sup>683</sup>. Comme il a été vu ci-dessus, c'est finalement la loi de finance rectificative pour 2015 qui met un terme au feuilleton juridique de l'article 164 C en l'abrogeant complètement. Le droit international, au même titre que le droit de l'UE a joué un rôle crucial dans cette abrogation, confirmant le caractère pathologique de cet article.

**PARAGRAPHE 2 : LA SUPPRESSION DE LA CONDITION DE NATIONALITE POUR LE  
BENEFICE DU REGIME DES SOCIETES MERES ET FILIALES.**

Des problèmes avaient surgi, à propos de l'application aux établissements, en France, de sociétés étrangères, du régime des sociétés mères et filiales visé aux articles 145, 146 et 216 du CGI. Il s'agit d'une option fiscale qui permet à la société mère de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les sociétés sur les dividendes reçus par ses filiales françaises et étrangères. En contrepartie, une quote-part de frais et charges calculée au taux de 5% sur le montant des dividendes reçus doit être réintégrée dans le résultat

<sup>681</sup> TA Nice, 6e ch., 28 juin 2005, n° 02-4689, Karbainov : Juris-Data n° 2005-295580.

<sup>682</sup> F. DIEU, << La taxation prévue à l'article 164 C du CGI ne s'applique pas à un ressortissant russe domicilié à Monaco >>, *Revue de Droit fiscal*, 6 Avril 2006, n° 14.

<sup>683</sup> CE, 26 décembre 2013, n° 360488, Kramer, préc.cit; et Conseil d'Etat, SSR., 11 avril 2014, Ministre du Budget c. Mme L., requête numéro 332885, préc.cit.

fiscal de la société mère (article 216 du CGI). Afin de bénéficier de ce régime fiscal, la société mère doit détenir en pleine propriété au moins 5 % du capital sociale de la filiale et toutes les deux doivent être imposables à l'impôt sur les sociétés au taux normal peu importe leur forme juridique<sup>684</sup>. L'article 145 du CGI a longtemps réservé l'application de ce régime aux seules sociétés françaises. L'article 158 ter du même code attribuait le bénéfice de l'avoir fiscal aux seules personnes ayant leur domicile réel ou leur siège social en France.

Par un arrêt du 18 novembre 1985, le Conseil d'Etat a jugé que la clause relative à la nationalité française de la société mère prévue par l'article 145 du CGI ne pouvait s'appliquer à la succursale française d'une société italienne, compte tenu des dispositions de la convention fiscale franco-italienne en vigueur à l'époque des faits litigieux, qui comportait une clause de non-discrimination applicable aux établissements stables<sup>685</sup>. De son côté, le 28 janvier 1986, la Cour de justice des Communautés européennes jugeait non compatibles avec les dispositions du traité de Rome relatives à la liberté d'établissement (art. 52, al 2), les règles sur la base desquelles l'avoir fiscal était refusé aux établissements stables implantés en France par des sociétés d'assurances ayant leur siège social dans un autre pays membre de la Communauté, à raison des dividendes d'actions de sociétés françaises détenues par eux<sup>686</sup>.

Faisant la synthèse de ces décisions fondées sur le principe de non-discrimination, l'administration fiscale devait alors fournir une nouvelle définition du régime fiscal des dividendes perçus par les établissements, en France, des sociétés étrangères, variable selon le lieu du siège de la société dont ils dépendent<sup>687</sup>. Dans le cas d'une société ayant son siège dans un pays situé hors de la Communauté européenne, et n'ayant pas conclu avec la France un accord de non-discrimination relatif aux établissements stables, la doctrine administrative intérieure demeurait applicable : les dividendes encaissés ne pouvaient être exonérés sur la base du régime des sociétés mères et filiales, et n'étaient

<sup>684</sup> BOI-IS-BASE-10-10-10-20140725. Hors-série RF 2013-2- DIVIDENDES - DISTRIBUTIONS (07/2013).

<sup>685</sup> CE, 18 novembre 1985, n° 50643, DF 1986, n°9, COMM. 347, concl. Fouquet.

<sup>686</sup> CJCE, aff. 270/83, DF 1986, n°18, COMM. 903, concl. Avocat général F. Mancini.

<sup>687</sup> cf. Instruction du 31 juillet 1986, BODGI 4 J-I-86.

pas assortis de l'avoir fiscal. Dans le cas d'une société ayant son siège dans un Etat membre de la Communauté, ou dans un Etat avec lequel la France était liée par une clause de non-discrimination relative aux établissements stables, ou dans un territoire d'outre-mer ou une collectivité d'outre-mer à statut particulier, le régime applicable aux dividendes encaissés par l'établissement tenait compte de la jurisprudence évoquée.

La suppression de la condition de nationalité, pour le bénéfice du régime des sociétés mères et filiales, par la loi de finances pour 1989, a conduit à une adaptation de ce dispositif, le régime des sociétés mères s'appliquant désormais de manière générale aux établissements en France de sociétés étrangères, même en l'absence de convention, si les titres figurent à l'actif de l'établissement stable et si celui-ci est effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, sous réserve, bien entendu, que soient remplies les autres conditions mises au bénéfice de ce régime.

La portée de la clause de non-discrimination insérée dans certaines conventions a également été examinée au regard des dispositions de l'article 212 du Code général des impôts concernant la non-deductibilité des intérêts versées aux sociétés mères. Le Conseil d'Etat, dans la décision du 30 décembre 2003, reproche à la Cour administrative d'appel d'avoir jugé que la société SA Andritz, filiale française d'une société mère autrichienne, ne pouvait pas être regardée comme étant de même nature, au sens de l'article 26 de la convention franco-autrichienne du 8 octobre 1959 relatif à la clause de non-discrimination, que la filiale française d'une société mère française au sens de l'article 145 du Code général des impôts. Le Conseil d'Etat estime que si la société mère autrichienne avait exercé son activité en France, elle aurait été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal ; elle aurait donc revêtu la qualité de société mère. Par conséquent, sa filiale doit être regardée comme étant de même nature que la filiale française d'une société détenant la qualité de société mère au sens de l'article 145 du CGI. Par ailleurs, la filiale française ne peut être assujettie à une imposition "qui soit autre ou plus lourde que celle prévue au b) de l'article 212 du CGI, dans l'hypothèse où une société française verse à sa société-mère des intérêts, en rémunération des sommes laissées ou mises à sa disposition par l'intéressée". Il résulte de l'art. 26-3 de la convention franco-

autrichienne du 8 oct. 1959, dans sa rédaction issue de l'avenant du 30 oct. 1970, que la filiale française d'une société mère autrichienne doit, pour l'application de l'art. 212-1<sup>o</sup> et par renvoi de l'art. 145 CGI, être regardée comme étant de << même nature >>, au sens de cette stipulation, que la filiale française d'une société mère française, non seulement dans le cas où la société mère autrichienne disposerait en France d'un établissement stable qui détiendrait ou contrôlerait lui-même tout ou partie du capital de la filiale et serait imposé en France à l'IS au taux normal, mais encore, en l'absence d'un tel établissement, dans le cas où ladite société mère aurait elle-même été taxable en France de cet impôt au même taux, si elle avait exercé son activité sur ce territoire<sup>688</sup>.

## **SECTION 2 : TAXATION IMMOBILIÈRE ET CLAUSE CONVENTIONNELLE DE NON-DISCRIMINATION SELON LA NATIONALITÉ.**

### **PARAGRAPHE 1 : L'IMPACT DU DROIT CONVENTIONNEL SUR L'ARTICLE 244 BIS A DU CGI.**

Selon un jugement du TA de Nice en date du 3 août 1988, la clause de non discrimination contenue dans la convention franco-belge faisait obstacle à ce qu'un ressortissant belge, résidant en Belgique, soit assujetti au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI sur la plus value immobilière réalisée en France, dès lors qu'un Français résidant hors de France aurait été exonéré pour la même opération<sup>689</sup>. Il y avait discrimination selon la nationalité entre les non-résidents français et ce non-résident belge. Le CE, dans un arrêt du 30 décembre 1996<sup>690</sup>, a jugé que ne faisait pas une fausse application de l'article 244 bis A du CGI, la CA qui juge que l'article 5-1 de la convention franco-algérienne du 2 octobre 1968 tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale, fait obstacle à ce qu'un ressortissant algérien, domicilié hors de France, soit soumis à un prélèvement institué par l'article 244 bis A du CGI, dès lors, d'une part, que les dispositions de ladite convention sont applicables aux ressortissants même s'ils ne résident pas dans l'un des

<sup>688</sup> CE , sect. , 30 déc. 2003, n° 233894, SA ANDRITZ.

<sup>689</sup> RJF 1/1989 n 054 Dr fisc. 1989 n° 15 comm 766.

<sup>690</sup> CE, 30 décembre 1996 n° 128611.

Etats contractants et, d'autre part, qu'en vertu des dispositions de l'article 150 C du CGI, un français domicilié hors de France ayant effectué une opération identique à celle qu'a réalisé un algérien eut été exonéré du prélèvement institué par l'article 244 bis A du même code.

Cette jurisprudence favorable aux étrangers non-résidents a été appliquée à des personnes morales non résidentes que l'administration entendait soumettre au taux de 33,1 % à l'occasion des plus-values réalisées à l'occasion de cessions immobilières occasionnelles en France<sup>691</sup>. En effet, dans une décision du 6 décembre 2007, la cour administrative d'appel de Paris juge qu'un fonds de pension néerlandais qui a réalisé une plus-value de cession de parts d'une société française à prépondérance immobilière ne saurait être valablement imposé sur le fondement de l'article 244 bis A du CGI, dès lors que cette taxation, dont ne sont pas redevables les organismes de retraite français réalisant les mêmes opérations, méconnaît la clause conventionnelle de non-discrimination liant les deux Etats ainsi que les dispositions du traité de Rome garantissant la libre circulation des capitaux<sup>692</sup>. Le fonds de pension néerlandais exposait que le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI non restitué par l'Etat français est incompatible avec l'article 25 de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973 qui prohibe toute discrimination fiscale, afférente aux impositions ou aux obligations entre les nationaux des deux Etats, alors même qu'ils n'y résident pas, dès lors qu'ils se trouvent dans la même situation. Conformément d'ailleurs à la clause type du modèle de l'OCDE, il est indiqué que le terme de <>nationaux<> désigne également toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un des deux Etats. Faisant sienne cette argumentation, la CAA de Paris juge que la clause conventionnelle de non-discrimination a été méconnue dès lors que l'imposition établie sur le fondement de l'article 244 bis A du CGI distingue selon le lieu du siège social, qui détermine la nationalité des personnes morales, en France ou à l'étranger. Elle juge aussi que le fonds de pension néerlandais ne

---

<sup>691</sup> CAA Paris 6 déc. 2007, n° 06-3370, Fondation Stichting Unilever,

<sup>692</sup> AJDI 2009 p. 887. Non-assujettissement d'un fonds de pension étranger au prélèvement de l'article 24 bis A du CGI en raison d'une discrimination selon la nationalité.

se trouve pas dans une situation différente de celle des institutions françaises réalisant le même type d'opérations à caractère non lucratif. Il en résulte une différence de traitement injustifiée au préjudice du fonds de pension étranger. Une décision de la cour administrative d'appel de Marseille avait déjà jugé que l'application de l'article 244 bis du CGI visant l'imposition des profits immobiliers habituels réalisés par des non-résidents, à une société suisse dont le siège social est à Genève, avait méconnu la clause d'égalité de traitement contenue à l'article 26, alinéa 1er, de la convention franco-suisse<sup>693</sup>.

Le tribunal administratif de Paris dans un jugement du 20 mai 2010<sup>694</sup>, la cour administrative d'appel de Versailles dans un arrêt du 21 juillet 2011<sup>695</sup> ainsi que celle de Paris<sup>696</sup> jugent que le taux forfaitaire de 33,1% applicable aux plus-values réalisées par les non-résidents en application de l'article 244 bis A du CGI méconnaît la clause de non-discrimination contenue dans la convention franco-suisse du 9 septembre 1966<sup>697</sup>. L'affaire CAA de Paris, dans son arrêt du 31 mai 2012 a infirmé la solution contraire retenue en première instance par le tribunal administratif de Cergy-Pontoise le 29 octobre 2010<sup>698</sup>. Il s'agissait dans cette affaire de résidents suisses qui avaient cédé deux biens immobiliers qu'ils possédaient en France, et qui contestaient l'application du taux de 33,1 % à la plus-value qu'ils avaient réalisée à cette occasion. Après avoir constaté que cette taxation au taux majoré résultait effectivement de l'application du droit interne, la cour a jugé que les requérants étaient recevables et fondés à se prévaloir de l'article 15-4 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, pour demander la réduction du taux du prélèvement libératoire à 16 %, taux auquel étaient soumises à l'époque les plus-values de cession d'immeubles réalisées par des résidents français. Le raisonnement de la cour repose sur la rédaction très précise de l'article 15-4 de la convention fiscale franco-suisse. Il résulte, d'une part, de cette stipulation que le calcul du prélèvement libératoire procède de l'application du même taux à une même assiette. D'autre part,

<sup>693</sup> CAA Marseille 11 mars 2003, *Société de promotion écologique*, V. étude B. Boutemy et E. Meier, DF 2003, n° 49.

<sup>694</sup> TA Paris, 20 mai 2010n n° 07-11610, *Aaron*, RJF 1/2011, n° 94 ; DF 2011, n° 10, comm. 242.

<sup>695</sup> CAA Versailles, 21 juillet 2011 n° 10VE04101, *Wolf Von Guggenberger*, RJF 1/2012, n° 35.

<sup>696</sup> CAA Paris, 31 mai 2012, n° 10PA04737.

<sup>697</sup> G. DAMY. La discrimination dans la taxation de la plus-value immobilière des non-résidents personnes physiques : approche synthétique et pratique. Petites affiches 29 janvier 2013 n° 21, p. 5.

<sup>698</sup> TA de Cergy-Pontoise, 29 oct. 2010, n° 07-1577, RJF 6/2011, n° 738.

ledit calcul ainsi entendu doit être effectué dans les mêmes conditions, que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre État contractant. Dès lors la clause d'égalité de traitement fait obstacle à l'application du taux du tiers réservé, en vertu des dispositions de l'article 244 bis A du CGI, aux ressortissants d'un État tiers, telle la Suisse. Dans les décisions TA Grenoble du 23 novembre 2011, et CAA versaille du 19 janvier 2012, le juge administratif a également pu écarter la taxation de 33,1 % en faisant prévaloir la clause de non-discrimination. Cette solution avait aussi été dégagée à propos de contribuables non résidents personnes physiques<sup>699</sup>.

Le 20 novembre 2013, le Conseil d'État a jugé que des non-résidents étrangers ayant vendu un bien immobilier en France, ne doivent pas être traités plus défavorablement que des français pour la taxation de leurs plus-values immobilières réalisées en France<sup>700</sup>. En l'espèce, sur le fondement de la convention conclue entre la France et la Suisse le 9 septembre 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, Monsieur A, résident fiscal suisse, a cédé des participations dans deux sociétés françaises à prépondérance immobilière dont l'actif était composé de biens immobiliers situés en France. Concrètement, le taux prévu par la loi fiscale française applicable aux non-résidents ressortissant d'un Etat tiers était fixé à 33,1% contre 19% pour un résident français ou communautaire<sup>701</sup>. Monsieur A a formé une réclamation tendant à la décharge partielle de ces impositions sur le fondement de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 qui faisait obstacle à ce que soit appliqué aux plus-values qu'il avait réalisées un taux d'imposition supérieur à celui de 16 % alors prévu, s'agissant de la même opération, pour les contribuables fiscalement domiciliés en France. Les juges du tribunal administratif et de la cour administrative d'appel de Paris ont donné raison au contribuable. De même la Haute juridiction administrative a jugé que << il découle de ces stipulations que l'assiette de l'imposition frappant les plus-values

<sup>699</sup> TA Nice 3 août 1988, n° 897/88/111, RJF 1/1989, n° 54 ; BF Lefebvre 12/1988. 590, note M. Duchon-Doris ; CE, 30 déc. 1996, n° 128611, Ministre chargé du budget c/ Benmiloud, au Lebon; RJF 2/1997, n° 158, concl. G. Bachelier, p. 74 ; LPA 1997, n° 48, p. 11, note G. Tixier et A. G. Hamonic-Gaux, faisant prévaloir la clause de non-discrimination contenue, respectivement, dans la convention franco-belge et dans la convention franco-algérienne.

<sup>700</sup> CE, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 20 novembre 2013, n° : 361167.

<sup>701</sup> F. PERROTIN. << Droit de l'immobilier, Plus values immobilières perçues par les résidents suisses. >>, Petites affiches, 10 mars 2014, n° 49, p. 3

*de cession de parts de société à prépondérance immobilière doit être déterminée de la même manière que le contribuable ait sa résidence fiscale en France ou en Suisse et que, dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, ces plus-values sont imposables en France et y sont soumises à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, le taux de ce prélèvement ne peut excéder, pour un résident fiscal suisse, celui applicable à un résident fiscal français >>.* Par conséquent, les contribuables réalisant une plus-value, taxable en France au regard des règles édictées par la convention fiscale bilatérale, doivent être imposés à un taux identique à celui d'un résident français réalisant la même cession. La loi fiscale peut donc être censurée au motif qu'elle introduit une mesure discriminatoire, contraire aux conventions fiscales bilatérales signées par la France. Dès lors, les contribuables qui ont acquitté un prélèvement de 33,1% discriminant par rapport à un résident français à l'occasion d'une vente immobilière taxable en France sont autorisés à solliciter une restitution partielle de l'imposition acquittée. C'est donc un droit à restitution du différentiel d'imposition de 14,33% qui a été validé au profit des résidents suisses réalisant une plus value immobilière imposable en France. Le principe d'égalité de traitement conduisant à une restitution du différentiel d'imposition devrait pouvoir être revendiqué par tous les non-résidents, résidents d'un Etat ayant signé avec la France, soit une convention fiscale bilatérale, soit un accord particulier ayant une portée fiscale, prévoyant une clause d'égalité de traitement ou de non discrimination.

Plus récemment, dans une décision du 24 janvier 2014<sup>702</sup>, le CE fixe les conditions dans lesquelles une association étrangère se livrant à une activité lucrative peut être assujettie au prélèvement de 33,1 % de l'article 244 bis A du CGI sur la plus-value qu'elle réalise à l'occasion de la cession d'un immeuble sis en France dont elle est propriétaire<sup>703</sup>. Certaines des questions tranchées par cette décision recoupent celles sur lesquelles le Conseil d'État avait précédemment statué par une décision du 5 juillet 2010 relative à la plus-value immobilière réalisée par une association étrangère sans but lucratif, en particulier celle de la distinction éventuelle entre la nationalité et la résidence

<sup>702</sup> CE, 24 janvier 2014, n° 331071, publié au recueil Lebon.

<sup>703</sup> *Revue de Droit fiscal* n° 14, 3 avril 2014, comm. 255. << Prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des personnes morales ayant leur siège social hors de France (CGI art. 244 bis A) : incidence de la clause de non-discrimination prévue par la convention franco-britannique. >>

des personnes morales étrangères. La Cour estime que la résidence d'une société et sa nationalité ne peuvent pas être distinguées<sup>704</sup>. En l'espèce, l'International Wool Secretariat (Secrétariat international de la laine) est une association de droit anglais dont le siège est en Grande-Bretagne. Elle a été créée par les éleveurs de moutons de l'hémisphère austral pour promouvoir la laine, notamment auprès des consommateurs européens. Son activité en France consistait dans l'organisation de campagnes publicitaires et la vérification de la qualité des produits utilisant le label. Elle a cessé son activité en France en 1999 et a cédé la même année l'immeuble qu'elle utilisait à Paris pour son activité. La question posée au Conseil d'État était celle de son assujettissement au prélèvement de 33,1 % de l'article 244 bis A du CGI sur la plus-value de cession qu'elle avait réalisée. Le Conseil d'Etat juge que la plus-value de la cession avait bien été réalisée par une association de droit britannique, et donc par une personne morale entrant dans le champ du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI<sup>705</sup>. En effet, si l'immeuble appartenait à une association de droit français, la plus-value ne pouvait être soumise au prélèvement de l'article 244 bis A. Le CE juge aussi que l'association poursuivait un but lucratif<sup>706</sup>. En effet, si cette association avait poursuivi un but non

---

<sup>704</sup> CE, 5 juillet 2010, n° 309693, Pinacothèque d'Athènes, Lebon ; RTD com. 2010. 819, obs. O. Fouquet; RJF 11/10 n° 1092, concl. E. Cortot-Boucher ; BDCF 2010, n° 122.

<sup>705</sup> V. le considérant 6. de la décision : << Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, en particulier de la demande présentée en 1953 au ministre de l'intérieur à laquelle étaient joints les statuts de l'association " International Wool Secretariat ", que, sous l'appellation " Secrétariat International de la Laine ", l'association requérante a entendu créer à Paris un bureau dépourvu de personnalité morale d'une association ayant son siège en Grande-Bretagne, et non une association de droit français ayant son siège en France ; qu'il ressort des actes d'achat, de partage et de vente des biens immobiliers litigieux, ainsi que du formulaire par lequel l'association a déclaré à l'administration fiscale la plus-value à l'origine de l'imposition dont la décharge est demandée, que ces biens étaient la propriété de l'association, et non de son bureau de Paris ; que la cour a pu en déduire, sans commettre d'erreur de droit et sans dénaturer les pièces du dossier, que l'immeuble litigieux ayant été cédé par une personne morale n'ayant pas son siège en France, la plus-value réalisée entraînait dans le champ d'application de l'article 244 bis A du code général des impôts précité >>.

<sup>706</sup> Considérant 4. dudit arrêt : << Considérant, en deuxième lieu, que si, par un mémoire enregistré au greffe de la cour administrative d'appel le 10 juin 2009, alors que l'instruction devait se clore le 15 juin suivant, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique a soutenu pour la première fois que l'association Secrétariat International de la Laine exerçait une activité lucrative, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'association a répondu à ce mémoire dès le 11 juin 2009 ; que, par ailleurs et surtout, en faisant valoir, dans un mémoire en date du 6 novembre 2008, que le prélèvement du tiers n'était pas applicable à la cession litigieuse dès lors que la deuxième phrase de l'article 244 bis A du code général des impôts dispense de ce prélèvement les cessions d'immeubles réalisées par des personnes qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale, ou agricole ou y exercent une profession non commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés, l'association Secrétariat International de la Laine a elle-même soutenu que son activité présentait un caractère lucratif ; que la cour n'a donc ni méconnu le principe du caractère contradictoire de la procédure en ne laissant que six jours à l'association pour répondre au mémoire du ministre en date du 10 juin 2009, ni dénaturé

lucratif, elle n'aurait pas pu être soumise au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI, en application de la jurisprudence précitée << Pinacothèque d'Athènes >> du 5 juillet 2010. Cependant, le CE a rejeté la demande de restitution des prélèvements de 33,1 % prévu par l'article 244 bis A du CGI à l'association qui se fondait sur la clause d'égalité de traitement prévu par l'article 1 de l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968<sup>707</sup>. La Cour a rappelé que le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI instaurait une différence de traitement fondée, s'agissant des personnes morales, sur le lieu de leur siège social et donc sur leur nationalité, ce que cette clause n'autorisait pas. Toutefois, le CE a jugé que la discrimination n'était pas caractérisée, puisque l'association anglaise exerçait une activité lucrative au sens de l'article 206-1 du CGI entrant dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés selon les règles de droit commun. Elle a estimé en effet, que cette association se livrait, notamment au travers de son bureau parisien, à une exploitation ayant ce caractère, puisque son activité consistait, à l'aide des cotisations versées par ses adhérents, à développer et promouvoir dans le monde les ventes de produits à base de laine, notamment par l'utilisation d'un label : ces actions, dit l'arrêt, sont constitutive d'une forme de publicité prolongeant l'activité économique de ses adhérents; or une association française exerçant la même activité en France serait soumises en France à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206-1 du CGI. Dans ces conditions, il fallait que le syndicat International de la laine démontre que l'impôt sur les sociétés qu'il aurait payé s'il avait eu son siège en France aurait été moins

---

les écritures de la requérante en jugeant qu'elle faisait valoir qu'elle exploitait en France une entreprise industrielle ou commerciale >>.

<sup>707</sup> En effet, elle répond sur ce point de la façon suivante : << aux termes du 1 de l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 : " Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui soit différente ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation" ; qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 244 bis A du code général des impôts que sont soumis aux prélèvements qu'elles instituent les personnes morales ou organismes dont le siège social est situé hors de France ; que, par suite, la différence de traitement qu'instaurent ces dispositions est fondée, s'agissant des personnes morales, sur le lieu de leur siège social, qui détermine leur nationalité. Considérant, toutefois, que l'association requérante ne peut utilement contester le bien-fondé de l'arrêt qu'elle attaque en invoquant, pour la première fois devant le juge de cassation, le moyen tiré de ce qu'une association ayant son siège en France et exerçant une activité comparable à la sienne aurait acquitté, à raison de la même plus-value, l'impôt sur les sociétés, dont les modalités de recouvrement seraient moins onéreuses que celles du prélèvement institué par l'article 244 bis A du code général des impôts ; qu'en jugeant que l'association requérante ne faisait état d'aucune charge qui aurait été susceptible de s'imputer sur la plus-value de cession, de manière à réduire, comme c'eût été le cas pour l'impôt sur les sociétés, l'assiette de l'imposition litigieuse, la cour administrative d'appel s'est livrée à une appréciation souveraine des pièces du dossier qui n'est pas entachée de dénaturation >>

élevé que le prélèvement qui lui avait été réclamé. Mais la cour affirme qu'il n'a apporté aucun élément de nature à établir que l'imposition qu'il a supportée sous forme du prélèvement serait différente, au sens de l'article 25 de la convention bilatérale précitée, de la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle aurait été soumise une association française. L'arrêt précise qu'en particulier, l'association ne fait état d'aucune charge de nature à s'imputer sur la plus-value de cession et à réduire l'assiette de son imposition à l'IS. Il conclut qu'elle ne pouvait donc pas invoquer une différence de traitement interdite par la convention franco-britannique<sup>708</sup>.

En tout état de cause, en admettant même que le principe conventionnel de non-discrimination en fonction de la nationalité n'eût pas pu être invoqué, le principe européen de la liberté de circulation des capitaux, qui s'avère donc plus efficace, aurait pu l'être pour combattre une éventuelle discrimination entre le traitement fiscal appliqué à une personne morale d'un État membre de l'Union par rapport à une personne morale française.

## PARAGRAPHE 2 : L'IMPACT DU DROIT CONVENTIONNEL SUR L'ARTICLE 990 D DU CGI.

L'application de la clause de non discrimination à des personnes morales a donné lieu à diverses décisions qui n'ont pas fait la distinction entre nationalité et résidence ou, plus exactement, qui ont implicitement considéré que la résidence n'était pas un critère pertinent pour l'appréciation de la similitude des situations. Le 21 décembre 1990, la Cour de cassation<sup>709</sup>, dans la décision << ROVAL >> a jugé qu'une société suisse ne pouvait pas être assujettie à la taxe de 3 % sur les immeubles possédés en France par les sociétés étrangères<sup>710</sup>. En l'espèce, la société anonyme Roval, constituée en 1981 et dont le siège était situé à Lausanne (Suisse), avait contesté son assujettissement à la taxe de 3 %, instituée par l'article 990 D du Code général des impôts issu de la loi du 24 décembre 1982, sur la valeur vénale des immeubles situés en France et possédés par des personnes

<sup>708</sup> Droit fiscal n°14, 13 avril 2014, comm. 255, préc.cit.

<sup>709</sup> Cour de Cassation, Assemblée plénière, du 21 décembre 1990, ROVAL, 88-15.744, Publié au bulletin.

<sup>710</sup> G. DURANTON. *Revue critique de droit international privé* 1992, p. 70, op. cit.

morales dont le siège est hors de France. De sorte que la société Roval eut invoqué les dispositions de l'article 26 de la Convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 selon lesquelles << *les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis, dans l'autre Etat contractant, à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation* >>. Le Directeur général des Impôts quant à lui soutenait que l'article 990 D du Code général des impôts devait être interprété conformément à l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989 applicable en la cause en raison de son caractère interprétatif exprès, et qui dispose que << *le siège des personnes morales s'entend de leur siège de direction effective, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère* >>. La Cour de cassation estime que le rattachement à un Etat, auquel se réfère l'article 26 de la Convention de 1966 pour interdire la discrimination n'est autre que la nationalité, laquelle, pour une société, résulte, en principe, de la localisation de son siège réel, défini comme le siège de la direction effective et présumé par le siège statutaire. La question s'était posée de savoir si cette disposition contrevanait aux clauses de non-discrimination incluses dans les conventions fiscales, dès lors qu'à l'époque la taxe était due si les personnes morales avaient leur siège hors de France et qu'elle ne l'était pas lorsqu'elles avaient leur siège en France. Selon l'administration, la question comportait une réponse négative car le critère de la situation du siège en France était un critère de résidence et non pas de nationalité. L'administration soutenait que si une société constituée selon le droit français avait son siège de direction effective dans un autre Etat que la France, elle aurait été soumise à la taxe de 3% comme la généralité des personnes non résidentes de France. En revanche, si, étant constituée selon un droit étranger, elle était gérée, dirigée et contrôlée depuis notre pays, et par suite << résidente >> de France, la taxe de 3 % ne s'appliquait pas. Elle tentait donc de faire prévaloir un critère de résidence, fondé sur le lieu de la direction effective de la société, sur un critère de nationalité, fondée sur le lieu de son incorporation, et sur la loi sous laquelle elle est constituée. Mais la Cour de cassation n'a pas approuvé cette distinction, elle a considéré que la clause de non discrimination devait s'apprécier exclusivement au regard du fait générateur de la taxe et que, par suite, une société étrangère était << discriminée >> puisqu'elle devait un impôt

en France du seul fait de la détention d'un immeuble dans notre pays alors qu'une société française ne le devait pas<sup>711</sup>. La Cour de cassation estime ainsi que la résidence d'une société et sa nationalité ne peuvent pas être distinguées, et que deux sociétés, l'une française et l'autre suisse, sont bien dans la même situation pour l'application de la clause de non discrimination. Le 5 juillet 2010, la décision rendue dans l'affaire de la Pinacothèque d'Athènes a semble t-il, clos le débat susvisé car la Haute Juridiction considère qu'il n'y a pas lieu de distinguer, pour l'application du principe de non-discrimination, la nationalité d'une société de sa résidence. Cette solution a des racines relativement anciennes. Déjà, le commissaire du Gouvernement Fabre avait, en 1975, estimé que la nationalité et le domicile sont indissociables en ce qui concerne les sociétés<sup>712</sup>.

## **CONCLUSION DU CHAPITRE 2.**

Le principe international de non-discrimination selon la nationalité permet de censurer les articles du Code général des impôts français qui violent son libellé. En effet, le droit international a vocation à être appliqué par les juges nationaux<sup>713</sup> qui sont les garants du principe conventionnel de non-discrimination. Or, à l'heure actuelle, nous observons une influence croissante du droit international sur notre droit fiscal interne ainsi qu'une augmentation constante du nombre des affaires dans lesquelles le juge national applique les normes internationales qui interdisent les discriminations selon la nationalité<sup>714</sup>. Il s'agit d'une tendance internationale marquée, car s'il se dégage une tendance générale de la jurisprudence française au cours des dernières décennies, c'est bien celle d'une meilleure prise en considération du droit international et de ses exigences. Il y a là un élément encourageant pour le justiciable pour qui le droit international représente un ordre juridique effectif et efficace, en écartant le droit interne contraire. L'inclusion de la légalité internationale dans la légalité française s'opère en faveur de l'étranger non-résident, lequel se voit protégé contre les

<sup>711</sup> Cass com 28 fev 1989, n° 328 P, Anglo Swiss Land and Building; RJF 4/89 n° 524.

<sup>712</sup> Conclusions sous CE 19 déc 1975, n° 84 774 et 91 895, Plé. : RJF 2/76 n° 77.

<sup>713</sup> J. KAZADI MPIANA. *La position du droit international dans l'ordre juridique congolais et l'application de ses normes*. Editions Publiques Université. Droit et science-politiques. 2013, p. 33.

<sup>714</sup> Le juge et le droit international. Editions du Conseil de l'Europe. 1998, p. 36.

discriminations fiscales à son encontre. Néanmoins, si le principe de non-discrimination est aujourd'hui un principe largement reconnu par les Etats parties aux conventions fiscales internationales et corrobore à la création d'un espace démocratique mondial<sup>715</sup>, il n'en demeure pas moins vrai que le législateur tarde à adapter la totalité de sa législation sur les étrangers non-résidents en France, car certains articles contiennent toujours une discrimination fiscale suivant la nationalité du contribuable. De plus, le principe de non-discrimination n'est pas toujours repris dans les conventions fiscales internationales et son champ d'application est variable d'une convention à l'autre. Afin qu'il soit plus respecté, ce principe devrait être rédigée de manière uniforme dans toutes les conventions fiscales internationales, établies suivant le modèle OCDE, et puis par tous les systèmes fiscaux étatiques. L'étranger non-résident est un produit de la mondialisation, laquelle passe nécessairement par l'abrogation de toutes les discriminations fiscales suivant la nationalité.

## **CONCLUSION GENERALE.**

Le discours de la dénonciation de la complexité, de l'instabilité du système fiscal des étrangers non-résidents et de l'encouragement de sa modernisation (ou correction) trouve sa justification dans les conséquences qu'un système fiscal obsolète comme celui-ci entraîne. En effet, la complexité, l'incohérence (manque d'homogénéité) et l'incompatibilité de certains dispositifs consacrés aux étrangers non-résidents avec le droit supranational, et votés par le législateur fait qu'en réalité ceux-ci sont inapplicables. Ces dispositifs sont contraires à un principe supranational d'égalité devant l'impôt et à la sécurité juridique des contribuables. Par effet d'accumulation d'impôts spécifiques et discriminatoires en défaveur des étrangers non-résidents qui pourtant participent à la vie de la Nation (en effectuant des opérations économiques et sociales en France) les valeurs républiques d'égalité, de fraternité et de liberté sont affaiblies. En effet, le système fiscal français offre aux nationaux non-résidents certains régimes fiscaux privilégiés (par exemple l'exonération prévue à l'alinéa 2 de l'article 164 C du CGI). La

---

<sup>715</sup> R. J. DUPUY. L'avenir du droit international dans un monde multiculturel : Colloque La Haye, 17-19 novembre 1983. Martinus Nijhoff Publishers. 1984. p. 99.

volonté de traiter la catégorie fiscale des étrangers non-résidents différemment des autres contribuables ne fait que renforcer la complexité de notre fiscalité, a tel point qu'elle en devient génératrice d'important contentieux. A l'image à certains égards de notre société dans son ensemble, la fiscalité française des étrangers non-résidents apparaît largement bloquée, comme empêtrée dans des rigidités de tous ordres tant micro que macro-économiques. Comment obtenir le consentement d'une catégorie de contribuable dont le régime fiscal est complexe car difficilement lisible et intelligible. Cette complexité du système fiscal des étrangers non-résidents se manifeste de plusieurs manières : d'une part, dans la formulation de dispositions spécifiques du Code général des impôts ; d'autre part, dans la multitude de désavantages fiscaux offerts tant aux particuliers, étrangers non-résidents. La grande diversité de taxes et d'impôt et la fréquence à laquelle les règles fiscales sont modifiées, viennent accroître cette complexité. L'incertitude sur notre fiscalité consacrée aux étrangers non-résidents nuit à la prise de décision et à une bonne évaluation du lien entre le risque et la rentabilité des projets d'imposition. De plus, la multiplicité des prélèvements obligatoires dont l'étranger non-résident est assujetti a tendance à rendre l'impôt moins efficace en raison des mécanismes de résistances à l'impôt qui se mettent en place lorsque celui-ci n'est pas accepté par le contribuable (évasion, fraude...). Il est vrai que le développement considérable d'un nombre d'impôts nécessitant un critère de territorialité et puis de nationalité est mu par un souci de personnalisation. Dans le contexte actuel, l'urgence d'une réforme fiscale de grande ampleur qui ferait disparaître totalement le critère de nationalité du système fiscal français apparaît comme un souhait de plus en plus partagé. Pourtant, la complexité a aussi ses avantages si l'on se tourne du côté de la psychologie fiscale de nos concitoyens français résidents voire non-résidents : le sentiment de se sentir privilégié par rapport à la catégorie fiscale des étrangers non-résidents contribue sans doute à une plus grande tolérance vis à vis de nos impôts. Cette complexité est-elle un mal nécessaire pour obtenir le consensus des contribuables nationaux et préserver leur bonne santé morale fiscale ? S'agit-il d'une stratégie fiscale pour obtenir leur consentement ? Néanmoins, sous la pression du droit international et communautaire, le système fiscal des étrangers non-résidents tend aujourd'hui à retrouver une certaine

cohérence, c'est un système contributif en pleine mutation dont le remaniement est certes lent mais qui progresse, le " Léviathan " desserre progressivement son étreinte sur les étrangers non-résidents. En effet, on s'aperçoit que les réformes législatives vont dans le sens d'une plus grande assimilation fiscale entre les étrangers non-résidents et les nationaux non-résidents, et donc d'une simplification du droit interne, afin de rendre notre système fiscal plus accessible et plus intelligible (par exemple l'abrogation de l'article 164 C du CGI par la loi de finance rectificative pour 2015). L'évolution de la législation fiscale reflète une tendance à l'assimilation croissante des étrangers aux nationaux et donc à une plus grande égalité des droits. Sous la pression du droit externe on assiste à une régression de la condition de nationalité en droit fiscal interne; la condition de nationalité, qui existait encore pour de nombreuses imposition, tend progressivement à disparaître. Mais cette suppression, rendue nécessaire par le respect des principes égalitaristes internationaux, se heurte à des résistances, en raison du coût financier des réformes. Dans la plupart des cas, elle n'a été acquise qu'à la suite de combats contentieux. En conclusion, il nous semble ressortir des éléments que nous avons évoqués, que la jurisprudence de la CJUE et des tribunaux français qui se fondent sur le droit international et sur l'égalité devant l'impôt joue un rôle devenu considérable dans l'élaboration et la reformulation de la norme législative fiscale des étrangers non-résidents en France. Le droit interne de la taxation des étrangers est en constante évolution, laquelle est largement conduite par le droit externe. C'est un droit d'exclusion qui tend à devenir un droit d'intégration. Une observation attentive des réformes fiscales effectuées depuis environ une trentaine d'années sur l'ensemble de la planète fiscale des étrangers non-résidents en France, amène en effet, sans être excessif, à estimer que nous nous trouvons non pas sans doute à l'aube d'une révolution fiscale universelle, mais en présence d'une métamorphose allant dans le sens d'une assimilation entre les étrangers non-résidents et les français non-résidents. Une grosse partie du droit fiscal français des étrangers non-résidents porte aujourd'hui la marque du droit communautaire et international. C'est un droit transnational. Ce bouleversement s'est opéré sur quarante ans et se poursuit dorénavant au rythme de l'intégration européenne et de la mondialisation. Sans doute, l'évolution n'a t-elle pas atteint son terme et n'est-elle pas

exempté de retours en arrière. Sans doute encore, des progrès demeurent-ils nécessaires, mais le droit supranational continuera à veiller à ce que l'égalité constitue une caractéristique fondamentale du droit fiscal moderne. La question de la taxation des étrangers non-résidents est aussi une question d'esthétisme fiscal, la défense de l'uniformité de traitement fiscal entre tous les non-résidents, peu importe la nationalité, rend plus attractif le système fiscal français pour les étrangers, lesquels ne craindraient pas de se voir appliquer un régime fiscal plus lourd que les nationaux. Il faut plus d'uniformité pour moins de contentieux. Le droit de la taxation des étrangers non-résidents en France est un produit juridique de la mondialisation puisque c'est finalement le choix de l'ouverture qui a été décidé par le législateur français, lequel s'est résolu à adapter la plupart des dispositifs fiscaux qui imposaient plus lourdement l'étranger non-résident que le français non-résident. L'effort d'harmonisation et d'égalisation semble se poursuivre. Alors est-il bon d'être taxé en France pour un étranger non-résident ? Aujourd'hui plus qu'hier et sans doute moins que demain.



## BIBLIOGRAPHIE.

### **1) OUVRAGES ET ENCYCLOPÉDIAS.**

- **ADAM F., FERRAND O. et RIOUX R.**, *Finances publiques*, Presses de sciences po, Dalloz, 2ème édition, 2007.
- **AFSCHRIFT T.**, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2ème édition, Larcier, 2003.
- **ALBERT J-L. et SAIDJ L.**, Finances publiques, Dalloz, 6ème édition, 2009.
- **ALLAD D.**, *Manuel de droit public international*, Manuels, PUF, 2014.
- **AMATUCCI A.**, *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006.
- **AUBY J-B.**, *La globalisation, le droit et l'Etat; Système droit*, 2ème édition, LGDJ, Lextenso éditions, 2010.
- **AUBIN E.**, *Droit des étrangers*, 3ème édition, Gualino, Lextenso editions, 2014.
- **BAMMENS N.**, *The principe of non-discrimination in international and European Tax*, IBDF. Volume 24 in the Doctoral series, 2013.
- **BARTHELEMY J. et DUEZ P.**, *Traité de droit constitutionnel*, Editions Panthéon Assas, Collection Les introuvables, 2006.
- **BATTEUR A.**, *Droit des personnes, des familles, et des majeurs protégés*, Lextenso, 6ème édition, LGDJ, 2013.
- **BATTIFOL H. et LAGARDE P.**, *Traité de droit international privé*, LGDJ, Tome 1, 8ème édition, 1993.
- **BAUDU A.**, *Droit fiscal 2015-2016*, Gualino, lextenso éditions, 4ème édition, 2014.
- **BERGE J-S. et ROBIN-OLIVIER S.**, *Droit européen*, 2eme édition Thémis droit, PUF, 2011.
- **BELORGEY J-M.**, *Lutter contre les discriminations : stratégies institutionnelles et normatives*, Editions de la Maison des sciences de l'homme, Paris, 2012.
- **BELTRAME P. et MEHL L.**, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2ème édition refondue, Thémis Droit public, 1997.
- **BENVENUTO G.**, *L'imposition fiscale des étrangers*, Brill, cop, 2008.
- **BETCH M.**, *Droit fiscal*, 3ème édition, Dyna'sup droit. Vuibert coll, 2012.

- **BERGEL J-L.**, *Théorie générale du droit*, 5ème édition, Méthodes du droit, Dalloz, 2012.
- **BIOY X.**, *Droit fondamentaux et libertés publiques*, Montchrestien, Lextenso éditions, 2011.
- **BLUMANN C. et DUBOIS L.**, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Manuel, LexisNexis, 5ème édition, 2013.
- **BONNEMAISON J. (dir.), CAMBREZY L. et QUINTY-BOURGEOIS L.**, *La Nation et le Territoire : Le territoire, lien ou frontière ? TOME 2*, Editions L'Harmattan, Géographie et culture, 1999.
- **BOUDERHEM R.**, *La nationalité des sociétés en droit français*, Thèse de doctorat en droit privé, Université de Bourgogne, faculté de droit et de science politique, 2012.
- **BOUVIER M., ESCLASSAN M-C. et LASSALE J-P.**, *Finances publiques*, 11eme edition, LGDJ. Lextenso editions, 2013.
- **BOUVIER M.**, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Systèmes fiscalité, 10ème édition, LGDJ Lextenso, 2010.
- **BRACHET B.**, *Le système fiscal français*, Manuel, 7ème édition, LGDJ, 1998.
- **BROMBERGER C. et MOREL A.**, *Limites floues, frontières vives – des variations culturelles en France et en Europe*, Editions de la Maison des sciences de l'homme, Paris, 1ère édition, 2001.
- **BRENNAN G. et BUCHANAN J-M.**, *The power to tax, analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, 2006.
- **BUSSIÈRE E., DUMOULIN M. et SCHIRMAN S.**, *Milieux économiques et intégration européenne au XXe siècle*, Euroclio n° 35, P.I.E. Peter Lang. études et documents, 2006.
- **CAPORAL-GRECO. S.**, *L'affirmation du principe d'égalité dans le droit public de la Révolution française*, Thèse de doctorat, Economica-PUAM, 1995, 335 pp., préface de Louis Favoreu.
- **CALVES G.**, *La discrimination positive*, Que sais-je ? PUF, 2011.
- **CARAPANO E.**, *Etat de droit et droits européens*, L'Harmattan, Logiques juridiques. 2005.
- **CARROUE L., COLLET D. et RUIZ C.**, *La mondialisation*, Editions Bréal, 2007.
- **CASTAGNEDE B.**, *Précis de fiscalité internationale*, 5ème édition, Fiscalité, PUF, 2015.
- **CLANET C.**, *Construire une citoyenneté européenne*, Interculturels, Presses Universitaire du Mirail, 2007.
- **CLERGERIE J-L., GRUBER A. et RAMBAUD P.**, *L'Union européenne*, Dalloz 8ème edition, 2011.
- **CLOUTE A.**, *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, Université Paris I - Panthéon Sorbonne, Mémoire de droit, 2011.

- **COHENDET M-A.**, *Droit constitutionnel*, Focus droit, Lextenso Editions 4ème édition, 2002.
- **COLLIAT R. et ECHINARD Y.**, *Quelle fiscalité pour le XXI ème siècle ?* Presse universitaire de Grenoble, Collection : Libres cours Economie, octobre 2014.
- **COLLEY T-M.**, *A treatise on the law of taxation, including the law of local assessments*, The lawbook exchange, LTD. Clark, New Jersey, 2003.
- **COLLET M.**, *Droit fiscal*, 3ème édition, Thémis droit, PUF, 2012.
- **COMBACAU J. et SUR S.**, *Droit international public*, Domat droit public, LGDJ Lextenso éditions, 11ème édition, 2014.
- **CONSTANTINESCO V. et PIERRE-CAPS S.**, *Droit constitutionnel*, 4ème édition, Thémis droit, PUF, 2009.
- **COZIAN M. et DEBOISSY F.**, << *Precis de fiscalité des entreprises* >>, Précis fiscal, 2012-2013, 36ème édition, LexisNexis, 2012.
- **CHAGNOLLAUD D.**, *Droit constitutionnel contemporain*, Dalloz, 7ème édition, 2013.
- **CHAGNOLLAUD D. et DRAGO G.**, *Dictionnaire des droits fondamentaux*, 2010, Dalloz.
- **CHALTIEL F.**, *Manuel de droit de l'Union européenne*, PUF, Collection droit fondamental, 2005.
- **CHANTEABOUT B.**, *Droit constitutionnel*, Sirey éditions, Université, LMD, 29ème édition, 2012.
- **CLARKE DE DROMANTI P.**, Les réfugiés jacobites dans la France du XVIIIè siècle : l'exode de toute une noblesse pour cause de religion, coll. Voyages migrati, éd. PU Bordeaux, 2005.
- **CLERC D.**, *Déchiffrer l'économie*, 16ème édition, Editions La découverte, 2007.
- **DAADOUCH C.**, *Le droit des étrangers*, Droit Mode d'emploi, MB Edition, numéro 1, 2004.
- **DANG A.**, *Egalité de traitement et libre circulation des travailleurs en droit communautaire de la protection sociale*, Mémoire de DEA de droit social, Université Lille 2, Droit et santé, Ecole doctorale n° 74, 2001-2002.
- **DANIEL ALTMAN Z.**, *Dispute Resolution Under Tax Treaties*, Doctoral series, Academic council, 1er mai 2006.
- **DEBARD T., BAUT-FERRARESE B. et NOURISSAT C.**, *Dictionnaire du droit de l'Union européenne*, Ellipses, 2002.
- **DE RAULIN A., OULD ABDALLAHI S-M. et LO G.**, *Droit, culture et minorités*, L'Harmattan, 2009.

- **DECAUX E. et DE FROUVILLE O.**, Droit international public, Dalloz, 9e édition, 2014.
- **DECOCQ A. et DECOCQ G.**, *Manuel, Droit européen des affaires*, 2eme édition, LGDJ Lextenso éditions, 2010.
- **DE CORDT Y., DUJARDIN V. et DE MORIAME V.**, *La crise économique et financière de 2008-2009*, Bruxelles, Peter Lang, 2009.
- **DEBBASCH R.**, *Droit constitutionnel*, LexisNexis Litec, 7ème édition, 2010.
- **DE VILLIERS M. et LE DIVELLEC A.**, *Dictionnaire du droit constitutionnel*, 9ème édition. SIREY, Licence, 2013.
- **DEVAUX E.**, *Finances publiques*, Bréal. 2002.
- **DE LA MOTTE A.**, *Droit fiscal*. Licence Droit, PUF, 2011.
- **DOUET F.**, *Le système fiscal français en clair. Radiographie de la France fiscale*, Ellipses 2011.
- **DERVAUX B., CALCOEN F., GREINER D., MARISSAL J-P. et SAILLY J-C.**, Intégration européenne et économie sociale, Tome 2, L'Harmattan, 2001.
- **DELON DESMOULIN C.**, Droit budgétaire de l'Union européenne, Systèmes Droit, LGDJ, Lextenso éditions, 2011.
- **DELALANDE N. et SPIRE A.**, *Histoire sociale de l'impôt*, Collection Repères, La découverte, 2010.
- **DIDIER A-C.**, *Les enjeux d'une réforme de l'impôt sur le revenu et de la contribution sociale généralisée*, Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, mai 2014.
- **DI MANNO T. et ELIE M-P.**, *L'Etranger, sujet du droit et sujet de droits*, Bruylant Bruxelles 2008, A la croisée des droits, droit public comparé, droit international et droit européen, 2009.
- **DOUET F.**, *Précis de droit fiscal de al famille*, Précis fiscal, 13ème édition, LexisNexis, 2014.
- **DOUET F.**, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, TOME 2, 1997.
- **DOUAT E. et BADIN X.**, *Finances publiques*, Thémis droit, PUF, 3ème édition, 2006.
- **DUBOIS L. et BLUMANN C.**, *Droit matériel de l'Union européenne*, Domat Droit public, 3eme édition, Montchrestien, 2005.
- **DUBOST J-F. et SAHLINS P.**, *Et si on faisait payer les étrangers ? Louis XIV, les immigrés et quelques autres*, Paris, Flammarion, 1999.
- **DUBOUCHET P.**, *Pour une sémiotique du droit international*. Essai sur le fondement du droit. L'Harmattan, ouverture philosophique. 2007.

- **DUBY G.**, << SERVAGE >>, Encyclopaedia Universalis [en ligne], consulté le 7 septembre 2014.  
URL : <http://cache.univ-tln.fr:2126/encyclopedie/servage>.
- **DUGUIT L.**, *Traité de droit constitutionnel*, Troisième édition, Tome premier : la règle de droit – le problème de l'Etat, Paris, Ancienne librairie Fontemoing et Cie éditeurs, 1927.
- **DUHAMEL O.**, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, Seuil, 2009.
- **DRUESNE G.**, *Droit de l'Union européenne et politiques communautaires*, 8eme édition, PUF, 2006.
- **DUPUY R-J.**, *L'avenir du droit international dans un monde multiculturel* : Colloque, La Haye, Martinus Nijhoff Publishers, 17-19 novembre 1983.
- **DUJARDIN V.**, *Regards croisés sur l'intégration européenne*, Mémoire(s) d'Europe, Cahier des jeunes chercheurs de l'IEE, Volume 1, Presses universitaire de Louvain, 2011.
- **DURVIAU A-N.**, *Logique de marché et marché public en droit communautaire : Analyse critique*, Editions Larcier, 2006.
- **DUPRE DE BOULOIS X.**, *Droits et libertés fondamentaux*, Licence droit, PUF, 2010.
- **DUVERGIER J-B.**, Collection complète des lois, décrets, ordonnances, règlements, avis du Conseil d'Etat, Tome premier, 2<sup>e</sup> édition, Paris, A. GUYOT et SCRIBE, Libraires-éditeurs, 1824.
- **DZIURDZ K. et MARCHGRABER C.**, *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*; Schriftenreihe IStR Band 94, 2015.
- **ENGELEN F.**, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Doctoral series, Academic Council, IBDF, 2004.
- **FALLON M.**, *Droit matériel de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> ed. Academia Bruylant, 2002.
- **FARAL E.**, *La vie quotidienne au temps de Saint Louis*, Hachette, 1942.
- **FAVOREU L., GAIA P., GHEVONTIAN R., MESTRE J-L., PIERSMANN O., ROUX A. et SCOFFONI G.**, *Droit constitutionnel*, Précis, Dalloz, Droit public, science politique, 15ème édition, 2013.
- **FAVOREU L., GAIA P., GHEVONTIAN R., MELIN-SOUCRAMANIE F., PENA-SOLER A., PIERSMANN O., PINI J., ROUX A., SCOFFONI G. et TREMEAUX J.**, *Droit des libertés fondamentales*, 4<sup>e</sup>me édition, Dalloz, 2007.
- **FENA-LAGUENY E., MERCIER J-Y. et PLAGNET B.**, *Les impôts en France*, Traité de fiscalité, Editions Francis Lefebvre, 2005.
- **FERRAND J-P.**, *Le pouvoir fiscal des autorités locales*, Thèse sous la direction de M-J Pontier, Aix-Marseille, 1992, 387p.

- **FOILLARD P.**, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, Collection Paradigme, LMC, 2011.
- **FOUMDJEM C.**, *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, L'Harmattan, Finances publiques, 2011.
- **FULCHIRON H.**, *La nationalité française*, Que sais-je ? 2000.
- **GALVADA C. et PARLEANI G.**, *Droit des affaires de l'Union européenne*, LexisNexis Litec, Manuel 5eme édition, 2011.
- **GAUDEMEL J.**, << AUBAIN >>, *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 6 juillet 2014.  
URL : <http://cache.univ-tln.fr:2126/encyclopedie/aubain/>
- **GICQUEL J. et GICQUEL J-E.**, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, Domat droit public, LGDJ, Lextenso éditions, 2014.
- **GINTER E., CHARTIER E. et MICHAUD B.**, *Droit communautaire et impôts directs*, Collection pratiques d'experts, Groupe Revue Fiducière, 1ère édition, 2011.
- **GOUTHIERE B.**, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10ème édition, Editions Francis Lefebvre, 2014.
- **GONOD P. et DUBOIS J-P.**, *Citoyenneté, souveraineté, société civile*, Dalloz, 2003.
- **GROSCLAUDE J. et MARCHESSOUS P.**, *Droit fiscal général*, M1 Cours, 9eme édition, Dalloz, 2013.
- **GOHIN O.**, *Droit constitutionnel*, Manuel, LexisNexis, Litec, 2010.
- **HAMON F., TROPER M.**, *Droit constitutionnel*, Manuel, LGDJ Lextenso éditions, 35ème édition, 2014.
- **HARRISON A., DALKIRAN E. et ELSEY E.**, *Business international et mondialisation, vers une nouvelle Europe*, Editions De Boeck université, 1ère édition, 2004.
- **HOLMES K.**, *International Tax Policy and Double Tax Treaties : An Introduction to Principles and Application*, IBFD, 2014.
- **HUWART J-Y. et VERDIER L.**, *La mondialisation économique : Origines et conséquences.*, Les essentiels de l'OCDE, Editions OCDE, 2012.
- **KAZADI MPIANA J.**, *La position du droit international dans l'ordre juridique congolais et l'application de ses normes*, Editions Publiques Université, Droit et science-politiques, 2013.
- **KELSEN H.**, *Théorie générale des normes*, Editions Léviathan, PUF, 1999.
- **KELSEN H.**, *Théorie générale du droit et de l'Etat, suivi de la doctrine du droit naturel et le positivism juridique*, La pensée juridique, Bruylant LGDJ, 1997.

- **LABBEE X.**, *Introduction générale au droit, pour une approche éthique*, Droit/manuels. Septentrion, Presses Universitaires, 2003.
- **LABOUZ M-F.**, *Droit communautaire européen général*, Bruylant, 2003.
- **LAGARDE P.**, *La nationalité française*, 4ème édition, Dalloz, 2011.
- **LALEDO L-A.**, *Le droit international public*, Connaissance du droit, 2eme édition, Dalloz, 2009.
- **LAMARQUE J., NEGRIN O. et AYRAULT L.**, *Droit fiscal général*, Litec, LexisNexis, 2010.
- **LAMARQUE J., NEGRIN O. et AYRAULT L.**, Manuel, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3<sup>ème</sup> édition, 2014.
- **LANG M. et PISTONE P.**, *Tax Treaties : Building Bridges between Law and Economics*, IBDF, 2010.
- **LEVINET M.**, *Théorie générale des droits et libertés*, 3e édition refondue, Bruylant, Droit et justice collection, 2010.
- **LE PORS A.**, *La citoyenneté*, Que sais-je ? 3ème édition, 11<sup>e</sup> mille, 2003.
- **LEVINE P.**, *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de convention internationale*, Librairie générale de droit et Bibliographie de sciences financières, TOME XXIV, 1988.
- **LE POURHIET A-M.**, *Droit constitutionnel*, 3ème édition, Economica, Corpus droit public, 2010.
- **LEFEVRE DE LA PLANCHE M.**, Mémoire sur les matières domaniales ou Traité du domaine, Paris, 1764-1765, vol. 2.
- **LEROY M.**, *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*. Finances publiques, L'Harmattan, 2006.
- **LEFEUVRE A.**, *Le paiement en droit fiscal*, Finances publiques, L'Harmattan, 2003.
- **LECHANTRE M. et SCHAJER D.**, *Le budget de l'Union européenne*, Collection Réflexe Europe, la documentation française, 2004.
- **LOPEZ C.**, *Droit pénal fiscal*, 1ère édition, LGDJ, Lextenso éditions, 2012.
- **LOSAPPIO P.**, *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, LGDJ, Bibliothèque de sciences financières, TOME 30, 1996.
- **LUCIANO K. et VIDAL D.**, *Cour de droit spécial des sociétés 2015-2016*, Editions Gualino, 2015.

- **LITTLE T-H.**, *The Legislative Branch Of State Government : People, Process, And Politics*, Collection State Government, ABC-CLIO Ltd, 2006.
- **MALINVAUD P.**, *Introduction à l'étude du droit*. LexisNexis, Litec, 12ème édition, 2008.
- **MAITROT DE LA MOTTE A.**, *Droit fiscal*, Licence droit, PUF, 2011.
- **MAITROT DE LA MOTTE A.**, *Droit fiscal*, Licence Droit, PUF, 2011.
- **MASSON A.**, *Droit communautaire : droit institutionnel et droit matériel*, 2ème édition, Larcier, 2009.
- **MAGNETTE P.**, *La citoyenneté. Une histoire de l'idée de participation civique*, Bruylant Bruxelles, 2001.
- **MAGNON X.**, *Théorie(s) du droit*, Manuel universités Droit, Ellipses, Universités, 2008.
- **MARTINEZ J-C. et DIMALTA P.**, *Droit budgétaire*, 3ème édition., Litec, 2004.
- **MARTINEZ J-C.**, *La fraude fiscale*, Que sais-je ? PUF, 1996.
- **MUZELLEC R. et CONAN M.**, *Manuel intégral de Finances publiques*, 16ème édition, Sirey, 2013.
- **MOCKLE D.**, *Mondialisation et Etat de droit*, Bruylant Bruxelles, 2002.
- **MAULIN E.**, *La théorie de l'Etat de Carré de Malberg*, Thèse droit public, Tome I. Université Panthéon-Assas Paris II, 1997.
- **MILLARD E.**, *Débats autour de la personnalisation juridique*, M. Chauvière, M. Saussier, B. Bouquet, R. Allard, B. Ribes. Les Implicites de la politique familiale, Dunod, 2000.
- **MONNIER, J-M << IMPÔT - Politique fiscale >>**, *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 14 décembre 2015. URL : <http://cache.univ-tln.fr:2126/encyclopedie/impot-politique-fiscale>.
- **NGUYEN-ROUAULT F.**, *La politique juridique extérieure de la République populaire de Chine, Territoire et Souveraineté*, Volume 1, Thèse, Droit public, Université de Toulon et du var, CDPC, 2003.
- **N. JUDSON F.**, *A treatise on the power of taxation, State and Federal in the United States*. The lawbook exchange, LTD. Clark, New Jersey, 2007.
- **ORSONI G.**, *Budgets publics et lois de finances*, Corpus droit public, 2005, Economica, Sciences et législation financière.
- **OBERTDORFF H.**, *Droits de l'homme et libertés fondamentales*, manuel LGDJ Lextenso éditions, 5ème édition, 2015.
- **OPPETIT B.**, *Philosophie du droit*, Droit privé, Précis, 1ère édition Dalloz, 1999.

- **PACTET P. et MELIN-SOUCRAMANIEN F.**, *Droit constitutionnel*, Sirey Universités, 28ème édition, 2009.
- **PARQUET M.**, *Introduction générale au droit*, 4ème édition, Bréal, Lexifac Droit, 2007.
- **PATOUT E.**, *La nationalité en déclin*, Editions Odile Jacob, 2014.
- **PAUVERT B.**, *L'intégration des étrangers en France*, Thèse droit public, Université de Nice Sophia-Antipolis, 1999.
- **PERRIN DE BRICHAMBAUT M. et DOBELLE J-F.**, avec la contribution de Frédérique Coulée, *Leçons de droit international public*, 2ème édition, Presses de sciences PO et Dalloz, 2011.
- **PICARD J-F.**, *Finances publiques*, LexisNexis, Litec, 2ème édition, 2009.
- **PHILIP L.**, *Droit fiscal constitutionnel*, Collection finances publiques, Economica, 1998.
- **POTVIN-SOLIS L.**, *Le principe de non-discrimination face aux inégalités de traitement entre les personnes dans l'Union Européenne*, Septièmes journées d'études du pole européen Jean Monnet 27, 28 et 29 Novembre 2006, Collection colloques Jean Monnet. Bruylant, 2010.
- **PARISOT F.**, *Citoyennetés nationales et citoyenneté européenne*, Hachette éducation, 1998.
- **PRETOT V-X.**, *La notion d'imposition de toutes natures*, RFFP n° 100, 2007.
- **PHILIP L.**, *Droit fiscal constitutionnel : évolution d'une jurisprudence*, Economica, Collection Finances Publiques, 2014.
- **PIKETTY T.**, Les hauts revenus en France au XXe siècle : inégalités et redistributions 1901-1998, Paris, Grasset, 2001.
- **RASSAT P, LAMORLETTE T. et CAMELLI T.**, *Stratégies fiscales internationales*, éditions Maxima Laurent du Mesnil, 24 juin 2010.
- **RAIMBAULT DE FONTAINE S.** (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, L'Harmattan Finances Publiques, 2007.
- **RIDEAU J.**, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 6ème édition, LGDJ, Lextenso éditions, Manuel, 2010.
- **RIVIER R.**, *Droit international public*, Thémis droit, PUF, 2012.
- **ROCHE D.**, La Ville promise. Mobilité et accueil à Paris, fin XVIIe – début XIXe siècle, Paris, 2000.
- **ROUX A.**, *Finances publiques*, Les notices, 2011.
- **ROUSSEAU J-J.**, *Du contrat social*, 1762.

- **ROUBIER P.**, *Théorie générale du droit : histoire des doctrines juridiques et philosophie des valeurs sociales*, Dalloz, 2005.
- **ROSSIGNOL J-L.**, *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, Lavoisier, 2010.
- **ROSANVALLON P.**, *Le sacre du citoyen*, Dalloz, 2003.
- **SAURUGGER S.**, *Théories et concepts de l'intégration européenne*, Presses de Sciences Po, 2009.
- **SAULNIER-CASSIA E. et TCHEV V.**, *Unité du droit des étrangers et égalité de traitement : variations autour des mutations d'une police administrative*, Dalloz, 2009.
- **SARAF J., ROSSIGNOL J-L., GONTHIER-BESACIER N. et DISLE. E.**, *Droit fiscal*, Manuel et applications, Dunod éditions, Francis Lefebvre, DCG4, 2016.
- **SCHNAPPER D.**, *Qu'est ce que la citoyenneté ?* Gallimard, 2000.
- **SCHNERB R.**, Deux siècles de fiscalité française XIXe – XXe siècle, Histoire, économie, politique, ed. Mouton, 1973.
- **SCHMIDT J. et KORNPROBST E.**, *Fiscalité immobilière*, 11ème édition, LexisNexis Litec. 2013.
- **SEGUIN D.**, *Guide du contentieux du droit des étrangers*, LexisNexis, 2013.
- **SFEZ L.**, *L'égalité*, Que sais-je ? PUF, 1996.
- **SIRINELLI J-F.**, Débat sur la nationalité française, In : *Dictionnaire historique de la vie politique française (XXe siècle)*, PUF, Paris, 2003.
- **TCHEV V.**, *Droit des étrangers*, 2<sup>e</sup> édition, Ellipses, Mise au point. 2012.
- **TEULON F.**, *Vocabulaire économique*, Que sais-je ? 3<sup>e</sup> édition. PUF, 1995.
- **TERRE F. et FENOUILLET D.**, *Droit civil : les personnes, la famille, les incapacités*, Dalloz, 7<sup>e</sup> édition, 2005.
- **THIELAY J-P.**, *Les clefs de la nationalité française*, Editions Berger-Levrault, 2001.
- **TILLI N.**, *La taxation du commerce électronique direct : interpellations juridiques à partir des exemples de l'UE et du Mercosur*, Thèse de doctorat : droit public, Université de Toulouse 1, 2008.
- **TOPPINO A.**, *Guide pratique du droit des étrangers*, Esf éditeur, 2013.
- **TOUZERY M.**, L'invention de l'impôt sur le revenu : la taille tarifée, 1715-1789, coll. Histoire économique et financière de la France, ed. CHEEF, octobre 1998.

- **TOUZERY M.**, *L'invention de l'impôt sur le revenu : la taille tarifée, 1715-1789*, coll. Histoire économique et financière de la France, ed. CHEEF, octobre 1998. URL : [http://cache.univ\\_tln.fr:2126/encyclopedie/impôt-sur-le-revenu/](http://cache.univ_tln.fr:2126/encyclopedie/impôt-sur-le-revenu/)
- **TURPIN D.**, *Droit constitutionnel*, Quadrige Manuels, PUF, 2007.
- **TREMBLAY P-P, et LACHAPELLE G.**, << Le Contribuable. Héros Ou Malfaiteur ? >> *Presses de l'Université du Québec*, 1996.
- **TROPER M. et CHAGNOLLAUD D.**, *Traité international de droit constitutionnel : théorie de la Constitution*, Tome 1, Dalloz, 2012.
- **VALADE B.**, *L'impôt sur le revenu (France)*, Encyclopaedia Universalis [en ligne], consulté le 6 septembre 2014.
- **VAN EEUWEN D. et DUQUETTE M.**, *Les nouveaux espaces de l'intégration : Les Amériques et l'Union européenne*, KARTHALA éditions, Université du Quebec à Montréal, 2005.
- **VERPEAUX M.**, *Manuel de droit constitutionnel*, Manuels, Collection droit fondamental, PUF, 2011.
- **VOGEL L. et VOGEL J.**, *Le droit européen des affaires*, Dalloz, 3eme édition, Connaissances du droit, 2011.
- **WACHSMANN P.**, *Libertés publiques*, Dalloz, 6e édition, 2009.
- **WEIL P.**, *Qu'est ce qu'un français ? Histoire de la nationalité française depuis la Révolution*, Gallimard, 2009.
- Recueil des cours. Académie de droit international. 1937, III, Tome 61 de la collection. A.W. SIJTHOFF, LEYDE publisher. Deuxième tirage.
- Manuel de droit européen en matière de droit de non-discrimination. Handbook. Published by FRA, June 2014.
- Memento pratique Francis Lefebvre, Fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2013.
- Lexique des termes juridiques 2012, 19ème édition., Dalloz, 2012.
- Dictionnaire Le petit robert de la langue française, 2000 de Paul Robert, Paris.
- Groupe mondialisation du GEMDEV (Groupement Economie mondiale, Tiers monde, Développement), Mondialisation, les mots et les choses, Editions Khartala, 1999.
- Lexique des termes juridiques, 20ème édition, Dalloz, 2013.
- Dictionnaire historique des institutions, mœurs et coutumes de la France Adolphe Chéruel (1809-1891).

- Mémento pratique Francis Lefebvre, *L'Union européenne*, 2010-2011.

## **2) ARTICLES DE REVUES.**

- **ABOU S.**, << L'intégration des populations immigrées >>, *Revue européenne des sciences sociales* [En ligne], XLIV-135 | 2006, mis en ligne le 13 octobre 2009, consulté le 23 novembre 2015. URL : <http://ress.revues.org/256>; DOI : 10.4000/ress.256.
- **AZOUALI L.**, << Constitution économique et citoyenneté de l'Union européenne. >>, *Revue internationale de droit économique*, 4/2011 (t.XXV), p. 543-557. URL : [www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2011-4-page-543.htm](http://www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2011-4-page-543.htm).
- **BABAUD E.**, << Prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des personnes morales ayant leur siège social hors de France (CGI art. 244 bis A) : incidence de la clause de non-discrimination prévue par la convention franco-britannique. >>, *Droit fiscal*, n° 14, 3 avril 2014, comm. 255.
- **BARBERIS J.**, << Les liens juridiques entre l'Etat et son territoire : perspectives théoriques et évolution du droit international >>, annuaire français de droit international, Année 1999, revue volume 45, numéro 45.
- **BARBOU DES PLACES S.**, << La catégorie en droit des étrangers : une technique au service d'une politique de contrôle des étrangers >>, *Revue Asylon(s)*, N°4, mai 2008, Institutionnalisation de la xénophobie en France.
- **BECUWE A, et LAURENT MERLE I.**, << Pour une approche transdisciplinaire de la discrimination au travail >>, *Revue Interdisciplinaire sur le Management et l'Humanisme*, n° 5, p. 5, janvier/février 2013.
- **BENASSY-QUERE A., et GOBALRAJA N.**, << L'harmonisation fiscale en Europe >>, *Revue d'économie financière*, 2007, volume 89, n° 89.
- **BELLOUBET-FRIER N.**, << Le principe d'égalité >>, AJDA, 1998, p. 152.
- **BELTON L.**, << De la permanence du concept de frontière. Les liens entre travail et vie privée à La Défense >>, *Revue Espaces et sociétés*, 2009/3 (n° 138), Cairn.info. 2009.
- **BENLOLO-CARABOT M.**, << La nationalité à l'épreuve de l'intégration communautaire >>, Petites affiches, 17 mars 2005, n° 54, p. 8.
- **BOUVIER M.**, Finances Publiques << La réforme fiscale, inventer la fiscalité du XXIe siècle : pour un débat transnational >>, *Revue française de Finances publiques*, 1<sup>er</sup> novembre 2011, n° 116, p. 3.
- **BOUVIER M.**, << L'impact de la crise sur les finances publiques, Crise des finances publiques et refondation de l'Etat >>, *Revue française de Finances Publiques*, 01 avril 2010, n° spécial Maroc.

- **BOUVIER M.**, << Finances publiques : la justice fiscale au Canada et en France : les conceptions de la justice fiscale. Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne >>, *Revue française de Finances Publiques*, novembre 2013, n° 124, p. 151.
- **BOUVIER M.**, Finances Publiques – << La réforme fiscale, inventer la fiscalité du XXIe siècle : pour un débat transnational >>, *Revue française de Finances publiques*, 1<sup>er</sup> novembre 2011, n° 116, p. 3.
- **BOUVIER M.**, **Finances Publiques**, << Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique >>, *Revue française de Finances publiques*, 1<sup>er</sup> novembre 2010, n° 112, P.V.
- **BOUVERET A, COSTES N, et C. SIMON**, << L'évolution du marché immobilier résidentiel en France. >>, *Economie & prévision* 2/2010 (n° 193) , p. 139-146. URL : [www.cairn.info/revue-economie-et-prévision-2010-2-page-139.htm](http://www.cairn.info/revue-economie-et-prévision-2010-2-page-139.htm).
- **BERR C-J, et NATAREL E.**, << Union douanière >>, *RTD Euro*, 2007, p. 665.
- **BUISSON J.**, << L'érosion de la souveraineté fiscale dans les Etats membres de la Communauté : l'exemple de la France >>, *Recueil Dalloz*, 1999.
- **BRANDEAU J.**, Droit fiscal, << Conséquences fiscales pour un ressortissant étranger de disposer d'une habitation en France >>, *Petites affiches*, 2002, n° 19.
- **CAPORAL S.**, << What Kind of Citizenfor Europe ? >> (Quel citoyen pour l'Europe ?), *Acta Universitatis Danubius Juridica*, n° 2, 2010, pp. 127-152.
- **CASTAGNEDE B.**, << La politique fiscale française et la crise >>, *Droit fiscal*, 2012, n° 9.
- **CASTAGNEDE B.**, << Droit fiscal, le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale >>, *Petites affiches*, 2001, n° 86, p. 4.
- **CHATZISTAVROU F.**, << L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit >>, *Le portique : revue de philosophie et de sciences humaines*, 2005.
- **CHALTIEL F.**, Droit constitutionnel. << Que reste-t-il de l'esprit de 1958 ? La souveraineté >>, *Petites affiches*, 2009, n° 26, p.6.
- **CHALTIEL F.**, Droit constitutionnel, << De la souveraineté nationale à la souveraineté supranationale ? >>, *Petites affiches*, 2008, n° 138.
- **CHASSIN C-A.**, << Droit des étrangers., déchéance de nationalité pour faits de terrorisme >>, *L'essentiel Droit de la famille et des personnes*, 2015, n° 6, p. 7.
- **CHEMILLIER-GENDREAU M.**, << Le concept de souveraineté a-t-il encore un avenir ? >>, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'Etranger*, 2014, n°5.

- **CHEMILLIER-GENDREAU M.**, << Droit public : le concept de souveraineté a-t-il encore un avenir ? >>, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 1er septembre 2014, n° 5.
- **CLERGERIE J-L.**, Droit communautaire. << L'impôt européen : mythe ou réalité ? >>, *Petites affiches*, 1995, n° 51, p. 202.
- **COSSIN J-P.**, << La fiscalité peut-elle être un élément de réponse à la crise ? >>, *Revue française de Finances Publiques*, n° spécial Maroc, 1 avril 2010.
- **COLLIARD J-E., MONTIALOUX C.**, << Une brève histoire de l'impôt. >>, *Regards croisés sur l'économie* 1/2007 (n° 1).
- **COIN R.**, << Droit communautaire : l'élimination des doubles impositions en Europe >>, *Petites affiches*, 5 septembre 1994, n° 106.
- **DAMY G.**, << La discrimination dans la taxation de la plus-value immobilière des non-résidents personnes physiques : approche synthétique et pratique >>, *Petites affiches*, 29 janvier 2013, n° 21, p.5.
- **DAMY G.**, << Droit fiscal. La discrimination dans la taxation de la plus-value immobilière des non-résidents personnes physiques : approche synthétique et pratique >>, *Petites affiches*, 29 janvier 2013, n° 21, p. 5.
- **DE CASANOVA A.**; RJF déc. 1995, n° 1332, dron. G Goulard, p 787, concl. J. Arrighi de Casanova au BDCF janv. 1996, p 1; BGFE n° 53/1995, p6, comm. J.M. Trard; D 1996, p. 108, note G. Tixier et A.G. Hamonic.
- **DE CROUY-CHANEL E.**, << Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? >>, *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 4/2011 (N° 33), p.15-26.
- **DELAUNAY B.**, << Droit de l'Union européenne et politique fiscale >>, *Revue française de Finances Publiques*, 1 mai 2014, n° 126.
- **DELAUNAY B.**, *Revue française de Finances Publiques*, n° 126, 1<sup>er</sup> mai 2014, p. 51.
- **DIARRA E.**, << Les politiques fiscales en France >>, *Revue française de Finances Publiques*, 1 février 2015, n° 129.
- **DUSSART M-L.**, << Droit public, les choix de politiques fiscales du législateur, l'égalité devant les charges publiques et le pouvoir d'appréciation du juge constitutionnel >>, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'Etranger*, 2010, n° 4, p. 1003.
- **DROBENKO B.**, << La définition du domicile fiscal >>, *AJDI*, 1996, p. 792.
- **DURANTON G.**, *Revue critique de droit international privé*, 1992, p. 70.

- **EVEILLARD G.**, Droit constitutionnel : l'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel, *Petites affiches*, n° 20, p. 8, 28 janvier 2000.
- **FASSIN D.**, << L'intervention française de la discrimination >>, *Revue française de science politique*, vol. 52, n° 4, p. 403-423, août 2002. Presses de la Fondation nationale des sciences politiques.
- **FOURRIQUES M.**, << Le régime fiscal des non-résidents >>, *Petites affiches*, 14 février 2008, n° 33, p. 7.
- **FOURRIQUES M.**, Droit fiscal : << l'articulation du droit interne avec les conventions fiscales internationales >>, *Petites affiches*, 03 janvier 2013, n° 3.
- **FOURRIQUES M.**, << Le régime fiscal des non-résidents >>, Droit fiscal, *Petites affiches*, 14 février 2008, n° 33.
- **FOUQUET O.**, << Peut-on distinguer la résidence et la nationalité des sociétés ? >>, *RTD Com*, p. 819, 2010. (CE 5 juillet 2010, req. N° 3°9693, Pinacothèque d'Athènes, Lebon; texte à la RJF 11/10, n° 1092 et concl. E. Cortot-Boucher au BDCF 11/10, n° 122).
- **FOURRIQUES M.**, << Droit fiscal, Domiciliation fiscale des personnes physiques : analyse des critères internes >>, *Petites affiches*, 31 janvier 2013, n° 23, p. 7.
- **GARRONE P.**, << La discrimination indirecte en droit communautaire, vers une théorie générale >>, *RTD Eur*, 1994, p. 425.
- **GHIRARDELLO A.**, << De l'évaluation des compétences à la discrimination : une analyse conventionnaliste des pratiques de recrutement >>, *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n° 56, p. 36-48, Avril-Mai-Juin 2005.
- **GIRARD D.**, << L'imposition forfaitaire des non résidents fiscaux en France : épisode 164 C et final ? >>, Note sous Conseil d'Etat, SSR., 11 avril 2014, Ministre du Budget c. Mme L., requête numéro 332885 : *Revue générale du droit on line*, 2014, numéro 16280 ([www.revuegeneraledudroit.eu/?p=16280](http://www.revuegeneraledudroit.eu/?p=16280)).
- **GONZALEZ-GHARBI N.**, << Prélèvement de l'article 244 bis A du CGI et principe de libre circulation des capitaux : la France doit se conformer au droit communautaire >>, *Constr.-Urb*, comm. 169, 2014.
- **GONZALEZ-GHARBI N.**, << Le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI à l'heure européenne >>, *Construction – Urbanisme*, n° 3, comm. 47, Mars 2015.
- **GUTMANN D. et PORNIN E.**, Droit et Patrimoine 2010, 189, Jurisprudence et législation. *Droit fiscal* Octobre 2008-octobre 2009.
- **HAYAT M.**, << Ou en est l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne ? >> *Gazette du Palais*, 08 juin 2000, n° 160, p. 10.

- **KRUGER H.**, << Portée du principe de non-discrimination au regard de la jurisprudence européenne récente >>, *RJF* mars 1995, no 425, concl. P. Léger, p. 166, *Bull. Fisc.*, 1996, p. 69.
- **KORNPROBST E.**, << Résidence fiscale et discrimination >>, *Revue des sociétés*, 1994, p. 307.
- **LADREYT G.**, << Lutte contre les mesures fiscales discriminatoires : Le TFUE plus efficace que les conventions fiscales bilatérales >>, *Droit fiscal* n° 48, 27 novembre 2014, 650.
- **LAMBERT T.**, << De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne >>, *RTD com*, 517, 2009.
- **LEROY M.**, << Le discours antifiscal à l'épreuve de la sociologie fiscale >>, *Revue française de Finances Publiques*, 1 novembre 2014, n° 128.
- **LE GALL J-P.**, << Les critères de la relation entre l'acte soumis à l'imposition et le contribuable >>, *Revue internationale de droit comparé*, Année 1994, volume 46, numéro 2.
- **LE MENTEC F.**, << Les foyers à résidences fiscales multiples >>, *Fiscalité internationale, La Revue Fiscale Notariale*, Octobre 2013, n° 10, étude 27.
- **LEROY M.**, << La sociologie fiscale : Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes >>, *Socio-logos, Revue publiée par l'association française de sociologie*, n°4, 6 mai 2009. Url : <https://socio-logos.revues.org/2278>.
- **LEGRAUD V.**, << Droit fiscal : la nouvelle Convention fiscale franco-suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions >>, *Petites affiches*, 27 août 2013, n° 171, p. 5.
- **LE ROY F.**, << La concurrence, entre affrontement et connivence >>, *Revue française de gestion*, 1/2007, n°158, p.149-152; S. LIARTE, L. CAILLUEL, << Mais où s'affrontent les entreprises ? De l'étude de la concurrence aux lieux de cette concurrence >>, *E&H*, n°4/2008, n°53, p.7-11.
- **LE POURHIET A-M.**, << Discrimination positives ou injustice ? >>, *Revue française de droit administratif*>>, mai-juin 1998, vol. 14, n° 3, p. 519-525.
- **LIMPENS A.**, << Harmonisation des législations dans le cadre du Marché commun. Revue internationale de droit comparé >>, 1967, Volume 19, Numéro 3, pp. 621-653.
- **LOUIT C.**, Droit fiscal, << L'unité territoriale communautaire et le principe d'égalité >>, *Petites affiches*, 15 mai 2002, n° 97, p. 4.
- **LOPEZ C.**, << Droit communautaire. L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne ? >>, *Petites affiches*, 27 mars 2000, n° 61, p. 5.
- **MADIOT Y.**, << Vers une territorialisation >> du droit, *RFDA*, 1995, p. 946.
- **MAITROT DE LA MOTTE A.**, << L'impôt européen. Enjeux juridiques et politiques >>, *Revue de l'OFCE* 2014/3 (N° 134), p. 149-160.

- **MAITROT DE LA MOTTE A.**, << La taxe de 3% et la prohibition des discriminations fiscales : épilogue >>, *La semaine juridique Entreprise et Affaires*, mai 2008, n° 21.
- **MAITROT DE LA MOTE A.**, << L'application de l'article 164 C du CGI aux contribuables résidants hors de l'Union européenne et les engagements internationaux contenant des clauses de non-discrimination >>, *Droit fiscal*, comm. 525, 14 octobre 2010, n° 41.
- **MAITROT DE LA MOTTE A.**, << Les résidents des Etats tiers à l'Union européenne face à l'imposition discriminatoire des plus-values immobilières : réflexions sur les protections offertes par les conventions fiscales internationales et le droit de l'UE >>, *Droit fiscal*, 20 juin 2013, n° 25, comm. 348.
- **MANGIAVILLANO A.**, << Droit public, le caractère excessif de l'impôt >>, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'Etranger*, 1er janvier 2014, n°1, p. 121.
- **MONTAGNIER G.**, << Harmonisation fiscale communautaire >>, (janvier 1988- décembre 1990), *RTD Eur*, 1991, p. 79.
- **MARTIN P.**, << L'interprétation des conventions fiscales internationales >>, *Fiscalité internationale*, *Droit fiscal* n° 24, 13 juin 2013, 320.
- **MASSART T.**, << Principe de subsidiarité : une évolution sans retenue (à la source) – A propos de l'arrêt " Céline " du 12 mars 2014 >>, *Lexbase revues Hebdo édition fiscale*, du 15 mai 2014, n° 570.
- **MAUBLANC J-P.**, << Compatibilité de la taxe annuelle sur les immeubles possés en France avec le droit d'établissement et la libre circulation des capitaux >>, *AJDJ*, 2007, p. 290.
- **MAUBLANC J-P.**, << Inconventionnalité du taux du tiers frappant les plus-values immobilières des non-résidents >>, *AJDI*, 2013, 811.
- **MAUBLANC J-P.**, << Libre circulation des capitaux et Etats tiers : clarification du régime fiscal par la Cour de justice >>, *Revue du marché commun de l'UE*, 2008, n° 518, p. 335.
- **MAUBLANC J-P.**, << Inconventionnalité du taux du tiers frappant les plus-values immobilières des non-résidents >>, *AJDI*, 2013, p. 811.
- **NEVEU C.**, << Les enjeux d'une approche anthropologique de la citoyenneté >>, *Revue Européenne des Migrations Internationales*, vol. 20 – n° 3, 2004.
- **NICOLAS E., ROBINEAU M.**, << Prendre le droit souple au sérieux ? A propos de l'étude annuelle du Conseil d'Etat pour 2013 >>, *La Semaine Juridique Edition Générale* n°43, 21 Octobre 2013, doctr. 1116.
- **OLIVA E.**, "Compétitivité et impôt : ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !", *Pouvoirs, revue française d'études constitutionnelles et politiques*, n°151, 151 - Les impôts, p.99-115. URL : <http://www.revue-pouvoirs.fr/Competitivite-et-impot-ne-pas.html>.

- **PALLANTZA D.**, << La discrimination fondée sur l'âge, une discrimination unique en son genre >>, *Cahiers sociaux*, 2014, n° 259, p. 21.
- **PANDO A.**, << Divers : la France se dote d'une convention fiscale avec Hong Kong >>, *Petites affiches*, 2011, n° 219, p. 33.
- **PANDO A., Droit fiscal**, << Suisse : une convention fiscale sur les successions en faveur de la France >>, *Petites affiches*, 2013, n° 166.
- **PELLAS J-R.**, << La sécurité fiscale : quelles enjeux juridiques ? >> *Revue française de Finances Publiques*, 2015, n° 130.
- **PERROTIN F.**, << Dossier : Territorialité de l'impôt sur le revenu >>, *Petites affiches*, 22 novembre 2011 , n° 232, p. 3.
- **PERROTIN F.**, << Divers : territorialité de l'ISF : les précisions de Bercy >>, *Petites affiches*, 13 janvier 2012, p. 3.
- **PERROTIN F.**, << Droit fiscal : la délicate détermination du domicile fiscal >>, *Petites affiches*, 19 août 2011, n° 165, p. 3.
- **PERROTIN F.**, << Droit fiscal, retour sur la notion de domicile fiscal >>, *Petites affiches*, 15 mars 2010, n° 52.
- **PERROTIN F.**, << Conventions fiscales internationales et principe de subsidiarité >>, *Petites affiches*, Divers, 12 mai 2014, n° 94, p. 4.
- **PERROTIN F.**, << Taxe de 3 % : des évolutions >>, *Petites affiches*, 07 novembre 2011, n° 221, p.3.
- **PERROTIN F.**, << Droit fiscal Taxe de 3 % : la CJUE continue son œuvre jurisprudentielle >>, *Petites affiches*, 12 novembre 2010, n° 226, p. 3.
- **PERROTIN F.**, << Imposition forfaitaire des résidents monégasques >>, *Petites affiches*, 15 avril 2014, n° 75, p. 3.
- **PERROTIN F.**, Droit fiscal << Taxe de 3 % : un pas en arrière ? >>, *Petites affiches*, 18 janvier 2010, n° 12, p. 4.
- **PERROTIN F.**, << Taxe de 3 % : des précisions jurisprudentielles >>, *Petites affiches*, 26 novembre 2012, p.4.
- **PERROTIN F.**, << Droit de l'immobilier, Plus- values immobilières perçues par les résidents suisses >>, *Petites affiches*, , 10 mars 2014, n° 49, p.3.
- **PERROTIN F.**, << Divers : l'appréciation du domicile fiscal >, *Petites affiches*, 6 mai 2014, n° 90, p. 3.

- **PERROTIN F.**, << Divers, Les critères du domicile fiscal >>, *Petites affiches*, 18 décembre 2013, n° 252, p. 3.
- **PEROZ H.**, << Une réforme de plus en matière de nationalité ! >>, *L'Essentiel Droit de la famille et des personnes*, 01 septembre 2009, n° 5, p. 5.
- **PONTIER J-M.**, << Territorialisation et déterritorialisation de l'action publique >>, *ADJA*, 1997.
- **RABAULT H.**, << La fraude fiscale aggravée : vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? >> *Droit fiscal, Petites affiches*, 13 août 2014, n° 161.
- **RIBES D.**, << Le principe constitutionnel d'égalité fiscale >>, *Revue juridique de l'économie publique*, Février 2008, n° 650, étude 2.
- **ROUMELIAN O.**, << Fiscalité Domicile fiscal des personnes physiques : précisions jurisprudentielles >>, *Gazette du Palais*, 30 septembre 2010, n° 273, p. 8.
- **SADOWSKY M.**, << Vers un système fiscal standard ? >>, *Droit fiscal*, n° 25, p. 337, 20 juin 2013.  
**ROBIN-OLIVIER S.**, << Le principe d'égalité en droit communautaire – Etude à partir des libertés économiques >>, *Revue internationale de droit comparé*, Année 2000, volume 52, numéro 2, pp. 476-478.
- **SAHLINS P., RAB S. et ALDUY C.**, << La nationalité avant la lettre. Les pratiques de naturalisation en France sous l'Ancien Régime >>, In : *Annales. Histoire, Sciences Sociales*, 55, 2000, p. 1083.
- **SAHLINS P.**, << Sur la citoyenneté et le droit d'aubaine à l'époque moderne. Réponse à Simona Cerutti >>, In : *Annales. Histoires, Sciences sociales*, 2/2008 (63<sup>e</sup> année), p. 385-398.
- **SCHWARTZ R.**, << Constitution et nationalité >>, *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 01 avril 2013, n° 39, p. 43.
- **SIBONY A-L, DEFOSSEZ A.**, Marché intérieur (Libre circulation des marchandises, des services, des capitaux et liberté d'établissement), *RTD eur*, 2010, 633.
- **SIMON P. et ZAPPI S.**, << La lutte contre les discriminations : la fin de l'assimilation à la française ? >>, *Mouvements* 3/2003 (no27-28) , p. 171-176. [www.cairn.info/revue-mouvements-2003-3-page-171.htm](http://www.cairn.info/revue-mouvements-2003-3-page-171.htm)
- **TAXAND A.**, << Immobilier, Réforme de la taxe de 3% >> - Les commentaires de l'Administration Fiscale enfin publiés, 2008 URL : [http://www.arsene-taxand.com/Reforme-de-la-taxe-de-3-Les-commentaires-de-l-Administration-Fiscale-enfin-publies\\_a115.html](http://www.arsene-taxand.com/Reforme-de-la-taxe-de-3-Les-commentaires-de-l-Administration-Fiscale-enfin-publies_a115.html)
- **TAXIER G. et HAMONIC A-G.**, << Un arrêt de principe : les critères du domicile fiscal en l'absence de convention applicable >>, *Recueil Dalloz*, 1996, p. 108.
- **TIXIER G., MICHEL C.**, << La notion de domicile fiscal en matière de droit de succession >>, *Recueil Dalloz*, 1997, p. 75.

- **TIXIER G.**, << L'imposition des non-résidents disposant d'une résidence en France (article 164 C du CGI) >>, *Petites affiches*, 23 avril 1997, n° 49, p. 91.
- **TIXIER G.**, << Droit fiscal, Primauté de la convention fiscale sur le droit interne et portée de la clause de non discrimination >> : CE, 30 décembre 1996.
- **VIEIRA DA COSTA CERQUEIRA G.**, << Libre circulation des sociétés en Europe : concurrence ou convergence des modèles juridiques >>, *RTDEur*, janvier-mars 2014, p. 7-39.
- **WAHNICH S.**, << Éditorial. La nationalité ne fait pas le citoyen >>, *L'Homme et la société* 1/2010 , n° 175.
- **WARUSFEL B.**, << Lettre des professionnelles du droit : " Le Monde du droit " >>, avril 2010, n° 43 , p. 1-15. Dossier spécial : l'intelligence juridique : une nouvelle approche pour les praticiens du droit.
- **ZOGO NKADA S-P.**, << La libre circulation des personnes : réflexions sur l'expérience de la C.E.M.A.C. et de la C.E.D.E.A.O... >>, *Revue internationale de droit économique* 1/2011 (t.XXV) , p. 113-136, paragraphe 19. URL : [www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2011-1-page-113.htm](http://www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2011-1-page-113.htm).
- CJCE, 4e ch., 11 oct. 2007, aff. C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (Elisa) c/ DGI, pts 87 à 89 : Dr. fisc. 2007, n° 50, comm. 1047, note J.-L. Pierre ; A. Maitrot de la Motte, La "taxe de 3 % " et le droit communautaire : Dr. fisc. 2008, L'Année fiscale 2008, n° hors-série, étude 5 ; L. Bernardeau et F. Schmied, Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (oct./déc. 2007) : Dr. fisc. 2008, n° 8-9, étude 183 ; Europe 2007, comm. 336, note L. Idot ; RJF 2008, n° 97.
- CJCE 21 sept 1999, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, RJF 12/1999, n° 1629; Bull. Joly 2000, n° 3, p. 283, note D. Berlin; D. 2000. Jur 457, note G. Tixier et A.-G Hamonic-Gaux; CJCE 8 mars 2001, Metallgesellschaft, RJF 5/2011
- *JBB*-2013-0060, Bulletin Joly Bourse, 01 mars 2013 n° 3, P. 127 - Droit boursier - Vers une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières.
- *JBB*-2012-0161 - Bulletin Joly Bourse, 01 septembre 2012 n° 9, P. 353 - Droit boursier - Le régime de la taxe sur les transactions financières se précise.
- *AJDI* 2009 p.887. << Non-assujettissement d'un fonds de pension étranger au prélèvement de l'article 24 bis A du CGI en raison d'une discrimination selon la nationalité >>.
- *AJDI* 2009. 91, spc. 97 et 98.
- Les Nouvelles Fiscales – 2010, 1049, Actualité, fiscalité des personnes, << *Foyer fiscal : domiciliation fiscale à l'étranger et modalités d'imposition en cas de séparation des époux* >>.
- Droit fiscal n° 14, 3 avril 2014, comm. 255. Prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des personnes morales ayant leur siège social hors de France (CGI, art. 244 bis A) : incidence de la clause de non-discrimination prévue par la convention franco-britannique

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- Droit et Patrimoine 2001 – n°99 du 12/2001. Pratique, fiscal : les principes d'égalité fiscale et de la légalité fiscale.
- Les nouvelles fiscales. 2010. 1043. Fiscalité des personnes, Domiciliation fiscale : critère du centre des intérêts économiques.
- Lexbase Le Quotidien du 15 avril 2014, Fiscalité immobilière, Brèves, Clap de fin : l'imposition à l'IR des immeubles détenus en France par des non-résidents ressortissants de l'UE sur une base forfaitaire est contraire à la libre circulation des capitaux.
- La revue fiscale du patrimoine n° 6, Juin 2014, 95. L'article 164 C du CGI constitue une restriction injustifiée à la liberté de circulation des capitaux.
- Cahiers fiscaux européens, 42ème année, Liberté de circulation des capitaux et discriminations fiscales : l'exemple des investissements immobiliers en France par des résidents monégasques. Revue fiscalité et droit international des affaires n° 165.
- AJDA 2012, Portée de l'interdiction de la discrimination par la Conv. EDH, p. 902.
- RTD Eur. 2008 p.1 - L'Union, une communauté de valeurs ?
- Déchéance de la nationalité française pour préparation d'acte de terrorisme : Gazette du Palais, 11 juin 2015 n° 162, P. 29.
- Les Nouvelles Fiscales, 2014. Fiscalité internationale : foyer d'un célibataire ayant des enfants. Lamy fiscal 2013, n° 4400.
- Droit fiscal n° 21, 22 mai 2014, comm. 341. Impôt sur le revenu.
- Droit fiscal n° 48, 28 novembre 1984, comm. 2009, Territorialité, Domicile fiscal.
- Petites affiches, 12 décembre 2013 n° 248, P. 5 - Droit fiscal, << Traité fiscaux bilatéraux : un contrôle de conventionnalité assez peu conventionnel >>.
- Droit et patrimoine 2008. 175. Pratique, fiscalité. Domicile et résidence fiscale font-ils bon ménage ?
- Revue – Institut Montaigne n° 45 : << vers un impôt européen ? >> - Économie – 01/10/2003.
- Revue du Marché Commun de l'Union européenne , n° 518, 335, 2008.
- Les nouvelles fiscales, Lamy fiscal 2001, n° 1741, n° 5845. Actualité; Enregistrement, << impôt sur la fortune : Critères de détermination du domicile fiscal du contribuable >>.
- Recueil Lebon – Recueil des décisions du Conseil d'Etat 2008 : << le principe de subsidiarité et la détermination de la résidence fiscale dans la convention franco-belge du 10 mars 1964 >>.

**3) TEXTES JURIDIQUES OFFICIELS.**

- La Constitution française du 4 octobre 1958.
- La Charte des Nations unies du 26 juin 1945.
- La Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789.
- Le Code civil 2015 – 114 ème édition. Dalloz. De Xavier Henry, Guy Venandet, Georges Wiederkehr, François Jacob, Alice Tisserand-Martin, Pascale Guiomard.
- Le code de la sécurité sociale 2015 – 39 ème édition. Dalloz. De Anne-Sophie Ginon, Frédéric Guiomard, Armelle Mavoka-Isana.
- Le Code général des impôts 2015, Dalloz, de Gérard Zaquin.
- Projet L. fin. rect. pour 2014, n° 2353, enregistré à la Présidence de AN, 12 nov. 2014.
- Loi. finances. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 60 et 62. Article 60.
- Loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 20.
- L. n° 82-1126, 29 déc. 1982 : Dr. fisc. 1983, n° 2-3, comm. 43 ; JCP N 1983, III, 53588.
- L. n° 2007-1824, 25 dec. 2007.
- La loi n° 2008-496 du 27 mai 2008 portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine de la lutte contre les discriminations .
- Loi du 14 juillet 1819 relative à l'abolition du droit d'aubaine et de détraction.
- Modèle de convention des Nations Unies sur les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, mise à jour du 3 novembre 2011 New York.
- Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète du 22 juillet 2010, Volume I et II, OCDE, Commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur les articles du Modèle de Convention fiscale.
- Accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de Turquie sur l'encouragement et la protection réciproques des investissements, signé à Ankara le 15 juin 2006.
- Convention de New York du 28 septembre 1954.
- Convention de Genève du 28 juillet 1951 relative au statut des réfugiés.
- CEDH, no 22718/08 du 6 octobre 2009, Association nationale des pupilles de la nation c. France.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République d'Inde en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, du 29 septembre 1992.
- Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République démocratique et populaire d'Algérie en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, signée le 17 octobre 1999 à Alger.
- Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la Fédération de Russie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 26 novembre 1996.
- Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, signée à Venise le 5 octobre 1989.
- Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République socialiste tchecoslovaque tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus, signé à Paris le 1<sup>er</sup> juin 1973.
- CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/France, 8 mars 2001, aff. 397/98 et 410/98, Metallgesellschaft et Hoechst.
- Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, du 1<sup>er</sup> avril 1958 modifié.
- Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus, signé à Londres le 22 mai 1968.
- Convention entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée le 9 septembre 1966 modifié.
- Le Bulletin officiel des impôts.
- BOI 7 Q-1-08 ; Dr. fisc. 2008, n° 37, instr. 13956 ; JCP N 2008, n° 36, act. 603.
- Instruction administrative du 26 juillet 1977 de la Direction générale des Impôts relative à l'impôt sur le revenu. Champ d'application. Territorialité. Modification des règles de territorialité et des conditions d'imposition des personnes non domiciliées en France. Commentaires de la loi n. 76-1234 du 29 décembre 1976 (B.O.D.G.I. 5 B-24-77).
- Instruction administrative 7 Q-1-08 en date du 7 août 2008 : B.O.I. N° 81 du 7 AOÛT 2008 [BOI 7Q-1-08].
- BOI-IR-DOMIC-10-20-10-20150326.
- BOI-IS-BASE-10-10-10-20140725.

- Instruction du 31 juillet 1986, BODGI 4 J-I-86.
- Instruction administrative du 26 juillet 1977, 5B-24-77, n° 15, Doc. Adm. D.61 5B-7511, paragraphe 6. CAA Lyon, 28 juillet 1990, n° 89-227, Woolf : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 679 note G. Tixier et T.Lamulle.
- Instruction administrative du 26 juillet 1977 (5B-24-77, n° 3). La notion de chef de famille est devenue obsolète, remplacée par celle de contribuable : Doc. Adm. D61 5B-121, paragraphe 5, 1er septembre 1999.

#### **4) JURISPRUDENCE.**

##### **4.1. Jurisprudence du Conseil Constitutionnel.**

- CC, décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, Loi de finances rectificative pour 2012.
- CC, décision n° 2011-165, QPC du 16 sept. 2011.
- CC, décision n° 2011-159, QPC du 5 août 2011, Mme Elke B. et autres.
- CC, décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006.
- CC, décision n° 98-397 DC, 6 mars 1998.
- CC, décision n° 93-325 DC du 13 août 1993, Loi relative à la maîtrise de l'immigration et aux conditions d'entrée, d'accueil et de séjour des étrangers en France.
- CC, décision n° 93-330 DC du 29 décembre 1993.
- CC, décision n° 90-283 DC du 8 janvier 1991.
- CC, décision n° 89-261 DC du 28 juillet 1989 : Rec. Cons. const. 1989, p. 81 ; AJDA 1989, p. 619, note Chevallier.
- CC, décision n° 89-254 DC du 4 juillet 1989.
- CC, décision n° 85-191 DC du 10 juillet 1985, J.O. Du 12 juillet 1985 p 7888, Rec. D.C.
- CC, décision n° 81-133 DC du 29 décembre 1981, Loi de finances pour 1982.
- CC, décision n° 73-51 DC du 27 décembre 1973, Taxation d'office.
- CC, décision n° 68-51 L DC du 4 avril 1968.

##### **4.2. Jurisprudence communautaire.**

- CJUE, décision n° C-181/12, du 17 octobre 2013, Yvon Welte contre Finanzamt Velbert.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- CJUE, 28 oct. 2010, n° C-72/09, Etablissements Rimbaud SA.
- CJUE, 25 février 2010, Affaire C-337/08, << X Holding BV >>.
- CJCE, 18 décembre 2007, Affaire C-281/06, Hans-Dieter Jundt et Hedwig Jundt contre Finanzamt Offenburg.
- CJCE, 11 octobre 2007, Hollmann n° 433/06, RJF 1/2008, n° 98.
- CJCE, 23 octobre 2008, Affaire C-157/07, << Krankenheim Ruhesitz >>.
- CJCE 15 mai 2008, Affaire C-414/06, << Lidl Belgium >>.
- CJCE 23 févr. 2006, n° 513/03, *Héritiers de M.E.A Van Hiltens-van der Heijden*, point 42, RJF 5/2006 n° 646.
- CJCE, 14 octobre 2004, Omega, Affaire C-36/02 Rec. 2004, PI-9609.
- CJCE, 5 mars 2002, Affaire C-515§99, Reish : Rec. CJCE, 2002, I, p. 2157.
- CJCE, 6 juin 2000, Affaire C-35/98, << Verkooijen >>.
- CJCE, 19 janvier 1999, Affaire C-348/96, Procédure pénale contre Donatella Calfa.
- CJCE, 14 octobre 1999, Affaire C-439/97, Sandoz gmbh c. Finanzlandesdirktion fur Wien et autres.
- CJCE, 21 septembre 1999, Affaire C-124/97, << Läärä >>.
- CJCE, 16 juillet 1998, Affaire C-264/96, << ICI >>.
- CJCE, 12 mai 1998, C- 336/96, Gilly, RJF 7/98, n° 890.
- CJCE 9 décembre 1997. << Commission des Communautés européennes contre République française >>. Affaire C-265/95.
- CJCE, 17 oct. 1997, Affaire C-450/93, Kalanke, pts 17 s. : Rec. CJCE 1997, I, p. 3051.
- CJCE 15 mai 1997, Affaire 250/95, << Futura Participations et Singer >>.
- CJCE, 14 février 1995, Affaire C6279/93, << non-résidents Schumacker >>.
- CJCE, 10 mai 1995, Affaire C-384/93, Alpine Investments BV contre Minister van Financiën.
- CJCE 4 octobre 1991, << Commission des Communautés européennes c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord >>, aff. C-246/89, Rec., 1991, p. I-4585.
- CJCE, 5 février 1991, Affaire C-363/89, Danielle Roux contre État belge.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- CJCE, 5 décembre 1989, Affaire C-3/88, Commission c/ Italie, Rec. CJCE, p. 4035.
- CJCE, 27 septembre 1988, Affaire 263/86, État belge contre René Humbel et Marie-Thérèse Edel.
- CJCE, Affaire. 270/83, DF 1986, n°18, COMM. 903, concl. Avocat général F. Mancini.
- CJCE, 15 janv. 1985, Affaire 250 / 83, << Finsinder c/ Comm. >> : Rec. CJCE 1985, p.131 s.
- CJCE, 30 nov. 1983, Affaire 234/82, << Ferriere di Roe Volciano c/ Comm >>. : Rec. CJCE 1983, p.3921.
- CJCE 1977, << Ruckdescel >>, Affaire C-117/77 Rec 1753.
- CJCE, 27 octobre 1977, Affaire 30-77, Régina contre Pierre Bouchereau.
- CJCE, 28 oct. 1975, << Rutili >>, Affaire 36/75, Rec. 1219, pt. 49.
- CJCE, 10 décembre 1968, << Commission des Communautés européennes contre République italienne >> – Affaire 7-68

**4.3. Jurisprudence de la Cour de cassation.**

- Cour de cassation, 10 juillet 2012, n° 11-15572, Sté Class.
- Cour de cassation. Com., 20 mars 2012, no 11-10484, Société Polonium.
- Cour de cassation, arrêt du 10 mai 2011, pourvois n° 07-13448 et 07-13562; Cour de cassation, arrêt du 15 mars 2011, pourvoi n° 08-17393; Cour de cassation, arrêt du 1er mars 2011, pourvoi n° 08-19354.
- Cour de Cassation. Com. 8 avril 2008, n° 02/10.359, Société Elisa, Dr fisc .2008, n° 17, comm. 291, note A. Maitrot de la Motte.
- Cour de Cassation. 13 déc. 2005, n° 1673 FS – P + B, Société Elisa : Ind. enr. 2006, n° 18-822.
- Cour de Cassation. Com. 15 oct. 1996, Vital-Behard, Dr. fisc. 1996 n° 47, comm. 1420 et RJF févr. 1997, n° 180.
- Cour de Cassation, Assemblée plénière, du 21 décembre 1990, ROVAL, 88-15.744, Publié au bulletin.
- Cour de Cassation. Com .28 fev 1989, n° 328 P, Anglo Swiss Land and Building; RJF 4/89 n° 524
- Cour de Cassation, Ch. Mixte, 24 mai 1975, Administration des douanes c/ Sté Cafés J. Vabre et autres : Bull. Civ. ch. Mixte, n° 4, concl. Touffait. - Comp. Ce, Ass., 20 octobre 1989, Nicolo : Rec, p. 192.

**4.4. Jurisprudence du Conseil d'Etat.**

- CE, 31 mars 2014, n° 357019, M. Yannick N., Les nouvelles fiscales, 2014, 1133.
- CE, 24 janvier 2014, n° 331071, publié au recueil Lebon.
- CE, 3<sup>e</sup>, 8<sup>e</sup>, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s., 11 avril 2014, n° 332 885, publié au recueil Lebon.
- CE, 3e et 8e ss-sect., 20 oct. 2014, n° 367234 : JurisData n° 2014-025561 ; Rec. CE 2014, tables.
- CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect. Réun., 26 déc. 2013, n° 360488.
- CE, 26 décembre 2013, n° 360488.
- CE, 9 et 10e ss.-sect., 26 d. 2013, n° 360488, min. c/ Kramer : JurisData n° 2013-031340 ; Rec. CE 2013, tables ; BDCF 2014, n° 49.
- CE, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 20 novembre 2013, n° : 361167.
- CE, 29 octobre 2012, n° 346641, 8e et 3 e s.—s Kessler, RJF 1/13 n° 83.
- CE, 28 juill. 2011, no 319616.
- CE, 28 juill. 2011, n° 322672, min c/ Holzer : JurisData n° 2011-019924 ; RJF 11/11, n°1249 ; Dr. fisc., 2011, comm. 576, concl C. Legras, Note B. Delaunay.
- CE, 5 juillet 2010, n° 309693, Pinacothèque d'Athènes, Lebon ; RTD com. 2010. 819, obs. O. Fouquet; RJF 11/10 n° 1092, concl. E. Cortot-Boucher ; BDCF 2010, n° 122.
- CE, 10e et 9e sous-sections, 11 avril 2008 : 185583, Cheynel : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais; RJF juillet. 2008, n° 769.
- CE, 9ème sous-section jugeant seule, du 4 août 2006, 252495.
- CE, 27 juillet 2005, n° 244671, Cohen.
- CE, sect, 30 déc. 2003, n° 233894, SA ANDRITZ.
- CE 11 juin 2003, n° 221075, 9e et 10 e s s ministre c/Biso.
- CE, 27 juillet 2002 n° 337.656, M. Regazzacci, Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. Aladjidi, note F. Le Mentec.
- CE, Ass., 18 déc. 1998, n° 181.249, SARL du parc d'activités de Blotzheim et SCI Haselaecker, Rec. p. 483, conc. G. Bachelier.
- CE, Ass., 18 déc. 1998, n° 181.249, SARL du parc d'activités de Blotzheim et SCI Haselaecker, Rec. p. 483, conc. G. Bachelier.
- CE, 30 décembre 1996 n° 128611.

- CE, Sect., 3 nov. 1995, n° 126513, Larcher : Dr. Fisc. 1996, n° 5, comm. 121, concl. J.
- CE, 1er juin 1994, n° 1994 n° 129805 et n° 129727, SCA Du Piada et Letierce (2 aff.) : Dr. Fisc. 1994, comm. 1694.
- CE, 3 mars 1993, n° 85626.
- CE, Ass., 29 juin 1990, n° 78.519, GISTI, Rec. p. 171, concl. R. Abraham.
- CE 26 janvier 1990, n° 69853, 7e et 9e s.-s, Renck, CE, 10 novembre 1993, n° 116355, 8 et 9e s.-s, Granat Rutter.
- CE, 7e et 8e sous-section, 10 février 1989, n° 58-873, Vanian, concl. O. Martin. Laprade; RJF 1989 n° 392.
- CE, 18 novembre 1985, n° 50643, DF 1986, n°9, COMM. 347, concl. Fouquet.
- CE, 10 décembre 1969, 76354, publié au recueil Lebon.
- CE 13 mars 1968, n° 94-19.120: Bull. civ. IV, n° 236, p. 205; RJF 1997. 180.

#### **4.5. Jurisprudence des Cours Administratives d'Appel.**

- CAA Marseille, 4e ch., 24 avr. 2012, n° 08MA04100.
- CAA Versailles 7 juin 2012, n° 11VE03607, Min c/Redler, CAA Lyon 29 janvier 2013, n° 12LY00100, SCI Saint Etienne, DF 2013, n° 25, comm. 348, concl. L. Lévy Ben Cheton.
- CAA Paris, 31 mai 2012, n° 10PA04737.
- CAA Marseille, 24 avr. 2012, no 08MA04100.
- CAA Paris, plén. 24 juin 2010, n° 08PA01624, Mme Rossi Di Monterela.
- CAA Paris, 7 octobre 2011, n° 09PA°4989, Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco, DF 2011, n° 49, comm. 616, concl. Ph. Blanc; RJF 1/2012, n° 84; BDCF 1/2012, n°13.
- CAA Versailles, 21 juillet 2011 n° 10VE04101, *Wolf Von Guggenberger*, RJF 1/2012, n° 35.
- CAA Marseille du 30 septembre 2008 n°06MA00613.
- CAA Marseille 21 décembre 2007, n°05MA01745.
- CAA Paris 6 déc. 2007, n° 06-3370, Fondation Stichting Unilever.
- CAA Lyon, 2e ch., 26 oct. 2006, Blanc : Dr. fisc. 2007, comm. 545, concl. G. Gimenez; RJF Yannick N., Les nouvelles fiscales , 2014, 1133.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- CAA Paris, 2e chambre., 10 nov. 2005, n° 01-3469 et 04-558, Embiricos : RJF mars 2006, n° 234; concl. F. Bataille au BDCF 3/2006, n° 34.
- CAA Marseille 11 mars 2003, *Société de promotion écologique*, V. étude B. Boutemy et E. Meier, DF 2003, n° 49.
- CAA Marseille, 27 décembre 2001, n° 98MA00124.
- CAA Paris, 5e chambre., 6 déc. 2001, Pianta : Dr. fisc. 2002, n° 24 comm. 502.
- CAA, Paris 2e ch., 12 mai 1998, n° 96-1177, Renaldo, RJF août-sept 1998, n° 896.
- CAA Lyon, 2em ch. 25 février 1998, n° 94-21487, Arvanitakis : Dr. fisc. 1998, n° 48 comm. 1060 et RJF juillet 1998, n° 758.
- CAA Nantes, 1ère ch., 15 oct. 1996, n° 96-504, Liard, Dr. fisc. 1997, n° 3, comm. 25.
- CAA Paris 28 décembre 1995, n° 94-1491.
- CAA Paris, 3e chambre., 11 fév. 1992, n° 89-1441, Canello, Dr. fisc. 1993, n° 22-23, comm. 1165.
- CAA Paris, 25 septembre 1990, n° 89-1330. Geallad : Dr. fisc. 1991, n° 23-24, comm. 1189, obs. G. Tiwier et T. Lamulle, RJF janv. 1991, n° 1.
- CAA Bordeaux, 1ere chambre., 9/7/1991, n° 89-640 De Montal; Dr. fisc. 1992, n° 15 comm. 761.
- CAA Paris, 2eme chambre, 11 déc. 1990, n° 450, RJF mai 1991, n° 540.
- CAA Paris, 3eme chambre., 29 mai 1980, n° 475, Badan, RJF oct. 1980, n° 1146.

**4.6. Jurisprudence des Tribunaux Administratifs.**

- TA Nice, 15 avr. 2008, no 0404908.
- TA de Toulouse, 2e ch., 6 avril 2004, n° 99-3472, Gerschel : RJF oct. 2004, n° 960 et CAA Nancy, 2e ch. 30 janv. 1992, n° 113, Zitouni : Dr. fisc. 1993, n° 29, comm. 1504; RIF juillet. 1992, n° 927.
- TA de Montreuil, 25 février 2011 n° 0904837, Mme Thériault.
- TA Nice, 14 déc. 2004, no 95-3597 : RJF 2005. 597.
- TA Nice, 6e ch., 28 juin 2005, n° 02-4689, Karbainov : Juris-Data n° 2005-295580.
- TA Paris, 20 mai 2010 n° 07-11610, Aaron, RJF 1/2011, n° 94 ; DF 2011, n° 10, comm. 242.
- TA Nice 3 août 1988, n° 897/88/111, RJF 1/1989, n° 54 ; BF Lefebvre 12/1988. 590, note M. Duchon-Doris ; CE, 30 déc. 1996, n° 128611, Ministre chargé du budget c/ Benmiloud, au Lebon; RJF 2/1997, n° 158, concl. G. Bachelier, p. 74 ; LPA 1997, n° 48, p. 11, note G. Tixier et A. G.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

Hamonic-Gaux, faisant prévaloir la clause de non-discrimination contenue, respectivement, dans la convention franco-belge et dans la convention franco-algérienne..

- TA de Cergy-Pontoise, 29 oct. 2010, n° 07-1577, RJF 6/2011, n° 738.

**5) AUTRES SOURCES.**

- Société française pour le droit international, OCDE. Le pouvoir normatif de l'OCDE. Journée d'études de Paris; Editions. A. Pedone 2014.
- Assemblée Nationale n° 4290 Constitution du 4 octobre 1958, Rapport d'information déposé par la Commission des affaires européennes sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés et présenté par MM. Jean-Yves COUSIN et Pierre FORGUES, P15.
- Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2014, Eurostat.
- Légifrance.fr.
- Europa.eu.
- Sénat.fr.
- Rapport du syndicat national-Solidaires Finances Publiques, Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal, Janvier 2013.
- Etude de l'OCDE, << Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial >>. 1998.
- Ministère des Finances et des Comptes publics; Finances publiques; Rapport d'activité de la DGFIP 2013.
- Cour internationale de justice du 6 avril 1955, affaire Nottebohm Liechtenstein c. Guatemala, CIJ Recueil 1955, p. 4, point 23.
- Rapport d'information sur la mondialisation de l'Assemblée nationale, n° 1279. 2003.
- Travaux parlementaires - Rapport d'information n°75 (2008-2009) de M. Philippe MARINI, fait au nom de la commission des finances, déposé le 4 novembre 2008. Le système fiscal français à l'épreuve de la crise.
- Dictionnaires pratiques RF. 2014. 29eme édition. Fiscal. Groupe Revue Fiduciaire.
- Actes de colloques Numéro hors série, Regards sur le droit des étrangers. Actes du colloque de l'Adoc du 24 octobre 2008. ADC, Université Toulouse Capitole. Presses de l'université de Toulouse 1 Capitole. IFR mutation des normes juridiques.
- Rapport général Sénat n° 88. Tome I, Le budget de 1978 et son contexte économique et financier. Par Maurice BLIN. 1977. P7.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- Communiqué de presse de l'Union Nationale de la Propriété Immobilière (UNPI), Paris, le 14 octobre 2015. Taxes foncières : + 16,5 % en cinq ans, de très mauvais chiffres en 2015 !  
[http://www.unpi.org/Donnees\\_Client/Doc/Produit/664510.pdf](http://www.unpi.org/Donnees_Client/Doc/Produit/664510.pdf).
- Recommandation de politique générale n° 7 de l'ECRI sur la législation nationale pour lutter contre le racisme et la discrimination raciale, CRI(2003)8, adoptée le 13 décembre 2002, p. 6.
- RJF 1/1989 n 054 Dr fisc. 1989 n° 15 comm 766.
- Doc. Adm. D 61 5B – 112 paragraphe 16, 1er sept. 1999.
- Doc. Adm. D 61 5 B-112, paragraphe 17, 1er septembre 1999.
- Conc. E. Glaser CE, 2 juillet 2007, Laier, RJF nov. 2007, n° 1292, concl. Glaser au BDCF 11/2007, n° 29.
- Question écrite n° 15165 de Mme Jacky Deromedi (Français établis hors de France – UMP) publiée dans le JO Sénat du 12/03/2015 - page 538.
- Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Commentaires du Modèle de convention de l'OCDE sur la prévention des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, 2008, OCDE.
- Rép. min. à M. Péricard : J.O. déb. Ass. nat. 8 fév. 1982, p. 456 ; Droit fiscal 1982, n° 12, comm. 604.
- Revue de Droit fiscal - 6 Avril 2006 - n° 14.
- Dossier de presse Etude annuelle 2013 du Conseil d'Etat : << Le droit souple >>, Le résumé.

## **ANNEXES.**

### **ANNEXE 1 : EXTRAIT du modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune au 22 juillet 2010.**

#### *Chapitre I*

#### **CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION**

#### **ARTICLE 1 PERSONNES VISÉES**

La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.

#### **ARTICLE 2 IMPÔTS VISÉS**

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception. Dans le Projet de Convention de 1963 et avant que le Modèle de Convention de 1977 ne soit adopté, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'alléiation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment :

- a) (dans l'État A) : .....
- b) (dans l'État B) : .....

4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplacerait. Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications significatives apportées à leurs législations fiscales.

#### *Chapitre II* **DÉFINITIONS**

#### **ARTICLE 3 DÉFINITIONS GÉNÉRALES**

1. Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

- a) le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes ;

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- b) le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ;
  - c) le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire ;
  - d) les expressions « entreprise d'un État contractant » et « entreprise de l'autre État contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un État contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre État contractant ;
  - e) l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre État contractant ;
  - f) l'expression « autorité compétente » désigne :
    - (i) (dans l'État A) : .....
    - (ii) (dans l'État B) : .....
  - g) le terme « national », en ce qui concerne un État contractant, désigne :
    - (i) toute personne physique qui possède la nationalité ou la citoyenneté de cet État contractant ; et
    - (ii) toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans cet État contractant ;
  - h) les termes « activité », par rapport à une entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant.
2. Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État.

## ARTICLE 4 RÉSIDENT

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne 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 ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

- a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;
- b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ;
- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ;
- d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

3 Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où son siège de direction effective est situé.

### **ARTICLE 5** **ÉTABLISSEMENT STABLE**

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction,
- b) une succursale,
- c) un bureau,
- d) une usine,
- e) un atelier et
- f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :

- a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;
- e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;
- f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 – agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

*Chapitre III*  
**IMPOSITION DES REVENUS**

**ARTICLE 6**  
**REVENUS IMMOBILIERS**

1. Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.
2. L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.
3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation des biens immobiliers.
4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise.

**ARTICLE 7**  
**BÉNÉFICES DES ENTREPRISES**

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État.
2. Aux fins de cet article et de l'article [23 A] [23B], les bénéfices qui sont attribuables dans chaque État contractant à l'établissement stable mentionné au paragraphe 1 sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise.
3. Lorsque, conformément au paragraphe 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise d'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, cet autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui a été perçu sur ces bénéfices dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition de ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, les autorités compétentes des États contractants se consultent si nécessaire.
4. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

**ARTICLE 8**  
**NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE**

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.
2. Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.
3. Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.
4. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.

### **ARTICLE 9 ENTREPRISES ASSOCIÉES**

1. Lorsque
  - a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que
  - b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant,et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.
2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

### **ARTICLE 10 DIVIDENDES**

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.
2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
  - a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;
  - b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas.Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations. Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes.
3. Le terme « dividendes » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

5. Lorsqu'une société qui est un résident d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, cet autre État ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable situé dans cet autre État, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État.

## ARTICLE 11 INTÉRÊTS

1. Les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder

10 pour cent du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

3. Le terme « intérêts » employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalités pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable est situé.

6. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

## ARTICLE 12 REDEVANCES

1. Les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État.

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

2. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

3. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

4. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées,

excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

## ARTICLE 13 GAINS EN CAPITAL

1. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6, et situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.

2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise), sont imposables dans cet autre État.

3. Les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions qui tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

5. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident.

## [ ARTICLE 14 - PROFESSIONS INDÉPENDANTES ]

[Supprimé]

## ARTICLE 15 REVENUS D'EMPLOI

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et
- b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et
- c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

### **ARTICLE 16 TANTIÈMES**

Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

### **ARTICLE 17 ARTISTES ET SPORTIFS**

1. Nonobstant les dispositions des articles 7 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

### **ARTICLE 18 PENSIONS**

Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État.

### **ARTICLE 19 FONCTIONS PUBLIQUES**

- 1. a) Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires payés par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité ne sont imposables que dans cet État.
  - b) Toutefois, ces salaires, traitements et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant si les services sont rendus dans cet État et si la personne physique est un résident de cet État qui :
    - (i) possède la nationalité de cet État ; ou
    - (ii) n'est pas devenu un résident de cet État à seule fin de rendre les services.
- 2. a) Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres rémunérations similaires payées par un État contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet État.

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

- b) Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant si la personne physique est un résident de cet État et en possède la nationalité.
3. Les dispositions des articles 15, 16, 17 et 18 s'appliquent aux salaires, traitements, pensions, et autres rémunérations similaires payés au titre de services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

### **ARTICLE 20 ÉTUDIANTS**

Les sommes qu'un étudiant ou un stagiaire qui est, ou qui était immédiatement avant de se rendre dans un État contractant, un résident de l'autre État contractant et qui séjourne dans le premier État à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation,

reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans cet État, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet État.

### **ARTICLE 21 AUTRES REVENUS**

1. Les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet État.
2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

### *Chapitre IV* **IMPOSITION DE LA FORTUNE**

### **ARTICLE 22 FORTUNE**

1. La fortune constituée par des biens immobiliers visés à l'article 6, que possède un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant, est imposable dans cet autre État.
2. La fortune constituée par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant est imposable dans cet autre État.
3. La fortune constituée par des navires et des aéronefs exploités en trafic international, par des bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, n'est imposable que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.
4. Tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État.

### *Chapitre V* **MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS**

### **ARTICLE 23 A MÉTHODE D'EXEMPTION**

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempté de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État.

3. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

4. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.

## ARTICLE 23 B MÉTHODE D'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde :

- a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État ;
- b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État.

Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.

2. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

## *Chapitre VI* DISPOSITIONS SPÉCIALES

### ARTICLE 24

#### NON-DISCRIMINATION

1. Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.

2. Les apatrides qui sont des résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'État concerné qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

3. L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité. La présente disposition ne peut être interprétée comme obligeant un État contractant à accorder aux résidents de l'autre État contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

4. A moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État. De même, les dettes d'une entreprise d'un État contractant envers un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier État.

5. Les entreprises d'un État contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier État.

6. Les dispositions du présent article s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 2, aux impôts de toute nature ou dénomination.

## ARTICLE 25 PROCÉDURE AMIABLE

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

[...]

## ARTICLE 26 ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés dans au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

[...]

## ARTICLE 27

### ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS<sup>1</sup>

1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent Article.

[...]

## ARTICLE 28

### MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET POSTES CONSULAIRES

Les dispositions de la présente Convention ne portent pas atteinte aux priviléges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou postes consulaires en vertu soit des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers.

## ARTICLE 29

### EXTENSION TERRITORIALE<sup>1</sup>

1. La présente Convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) qui est spécifiquement exclue du champ d'application de la Convention ou] à tout État ou territoire dont (l'État A) ou (l'État B) assume les relations internationales, qui perçoit des impôts de nature analogue à ceux auxquels s'applique la Convention. Une telle extension prend effet à partir de la date, avec les modifications et dans les conditions, y compris les conditions relatives à la cessation d'application, qui sont fixées d'un

1. Les mots entre crochets visent le cas où, en vertu d'une disposition spéciale, la Convention ne s'applique pas à une partie du territoire d'un État contractant.

commun accord entre les États contractants par échange de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles.

2. A moins que les deux États contractants n'en soient convenus autrement, la dénonciation de la Convention par l'un d'eux en vertu de l'article 30 mettra aussi fin, dans les conditions prévues à cet article, à l'application de la Convention [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) ou] à tout État ou territoire auquel elle a été étendue conformément au présent article.

## *Chapitre VII*

### DISPOSITIONS FINALES

## ARTICLE 30

### ENTRÉE EN VIGUEUR

1. La présente Convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à ..... aussitôt que possible.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

2. La Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables :

- a) (dans l'Etat A) : .....
- b) (dans l'Etat B) : .....

ARTICLE 31  
DÉNONCIATION

La présente Convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par un Etat contractant. Chaque Etat contractant peut dénoncer la Convention par voie diplomatique avec un préavis minimum de six mois avant la fin de chaque année civile postérieure à l'année ..... Dans ce cas, la Convention cessera d'être applicable :

- a) (dans l'Etat A) : .....
- b) (dans l'Etat B) : .....

**ANNEXE 2 : EXTRAIT du modèle OCDE de Convention fiscale concernant les successions et les donations de 1982.**

*Chapitre I*  
CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION.

ARTICLE 1  
SUCCESSIONS ET DONATIONS VISEES.

La présente Convention s'applique :

- a) aux successions des personnes domiciliées au moment de leur décès dans un Etat contractant ou dans les deux Etats contractants; et
- b) aux donations faites par des personnes domiciliées au moment de la donation dans un Etat contractant ou dans les deux Etats contractants.

ARTICLE 2  
IMPOTS VISES

1. La présente convention s'applique aux impôts sur les successions et sur les donations perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

2. Sont considérés comme impôts sur les successions, les impôts perçus par suite de décès sous forme d'impôts sur la masse successorale, d'impôts sur les parts héréditaires, de droits de mutations ou d'impôts sur les donations pour cause de décès. Sont considérés comme impôts sur les donations, les impôts perçus sur les mutations entre vifs du seul fait de la gratuité totale ou partielle de la mutation.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont :

- a) (dans l'Etat A) : .....
- b) (dans l'Etat B) : .....

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des Etats contractants se communiquent à la fin de chaque année les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives

### CHAPITRE III. DEFINITIONS

#### ARTICLE 3 : DEFINITIONS GENERALES .

1. Au sens de la présente Convention, et à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a) l'expression << biens qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un Etat contractant comprend tout bien dont la dévolution ou la mutation est en vertu de la législation d'un Etat contractant, soumise à un impôt visé par la Convention;

b) l'expression << autorité compétente >> désigne:

i) (dans l'Etat A) : .....  
ii) (dans l'Etat B) : .....

2. Pour l'application de la Convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

#### ARTICLE 4. DOMICILE FISCAL.

1. Au sens de la présente Convention, l'expression << personne domiciliée dans un Etat contractant >> désigne toute personne dont la succession ou la donation est, en vertu de la législation de cet Etat, soumise à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes dont la succession ou la donation n'est soumise à l'impôt dans cet Etat que pour les biens qui y sont situés.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est domiciliée dans les deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante:

a) cette personne est considérée comme domiciliée dans l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme domiciliée dans l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux);

b) si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme domiciliée dans l'Etat où elle séjourne de façon habituelle;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme domiciliée dans l'Etat dont elle possède la nationalité.

d) si cette personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est domiciliée dans les deux Etats contractants, elle est considérée comme domiciliée dans l'Etat où son siège de direction effective est situé.

### CHAPITRE III. REGLES D'IMPOSITION.

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

### ARTICLE 5. BIENS IMMOBILIERS.

1. Les biens immobiliers qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un Etat contractant et sont situés dans l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.
2. L'expression << biens immobiliers >> a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme biens immobiliers.
3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent également aux biens immobiliers d'une entreprise et aux biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant.

### ARTICLE 6. BIENS MOBILIERS APPARTENANT A UN ETABLISSEMENT STABLE OU A UNE BASE FIXE.

1. Les biens mobiliers d'une entreprise qui fait partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un Etat contractant, qui appartiennent à un établissement stable situé dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.
2. Au sens de la présente Convention, l'expression << établissement stable >> désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.
3. L'expression << établissement stable >> comprend notamment :
  - a) un siège de direction,
  - b) une succursale,
  - c) un bureau,
  - d) une usine,
  - e) un atelier, et
  - f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.
4. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.
5. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas << établissement stable >> si :
  - a) il est fait usage d'installation aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;
  - b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison;
  - c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise;
  - d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise;
  - e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire;
  - f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.
6. Les biens mobiliers qui font partie de la succession, ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un Etat contractant et servent à l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant, qui appartiennent à une base fixe située dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.

### ARTICLE 7. AUTRES BIENS.

Les biens, quelle qu'en soit la situation, qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un Etat contractant et qui ne sont pas visés aux articles 5 et 6 ne sont imposables que dans cet Etat.

## CHAPITRE IV. METHODES POUR ELIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS.

### ARTICLE 91. METHODE D'EXEMPTION.

1. L'Etat contractant dans lequel était domicilié le défunt au moment du décès ou le donateur au moment de la donation exempte de l'impôt les biens qui, à l'occasion du même événement et conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant.
2. Le premier Etat contractant exempte également de l'impôt les biens qui, à l'occasion d'une donation antérieure et conformément aux dispositions de la Convention, étaient imposables dans l'autre Etat contractant. Cependant, le premier Etat n'exempt pas les biens qui étaient imposables dans cet Etat conformément aux dispositions des articles 5 ou 6 de la Convention.
3. Dans chaque cas, le premier Etat contractant peut tenir compte des biens exemptés pour calculer le montant de l'impôt applicable aux autres biens.

### ARTICLE 9B. METHODE D'IMPUTATION.

1. L'Etat contractant dans lequel était domicilié le défunt au moment du décès ou le donateur au moment de la donation accorde, sur l'impôt calculé selon sa législation, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans l'autre Etat contractant pour les biens qui, à l'occasion du même événement et conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans cet autre Etat.
2. Le premier Etat contractant accorde également sur cet impôt une déduction d'un montant égal à l'impôt qui, conformément aux dispositions de la Convention, a été payé dans l'autre Etat contractant à l'occasion d'une donation antérieure, dans la mesure où cette déduction n'a pas été accordée, au moment de cette donation, en application des dispositions du paragraphe 1. Cependant, le premier Etat n'accorde aucune déduction au titre de l'impôt payé pour les biens qui étaient imposables dans cet Etat conformément aux dispositions des articles 5 ou 6 de la Convention.
3. Les déductions visées aux paragraphes 1 et 2 ne peuvent toutefois excéder la fraction de l'impôt du premier Etat contractant, calculé avant ces déductions, correspondant aux biens à raison desquels les déductions doivent être accordées.

## CHAPITRE V. DISPOSITIONS SPECIALES.

### ARTICLE 10. NON-DISCRIMINATION.

1. Les nationaux d'un Etat contractant, quel que soit leur domicile, ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation.
2. Le terme <>nationaux<> désigne :
  - a) toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant;
  - b) toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant.
3. Les apatrides qui sont domiciliés dans un Etat contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'Etat concerné qui se trouvent dans la même situation.
4. Les dispositions du présent article s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 2, aux impôts de toute nature ou dénomination.

**ANNEXES 3 : Liste des conventions fiscales internationales conclues par la France, par ordre alphabétique (en vigueur au 1er janvier 2015) : BOI-ANX-000306-20151007.** Entre parenthèse sont mentionnés les impôts visés par la convention concernée. S : droits sur les successions, D : droits sur les donations, IF : impôt sur la fortune, IR : impôt sur le revenu, DE : droits d'enregistrement. Les dates correspondent au moment de la signature de la convention concernée.

**A.**

Afrique du Sud : 8 décembre 1993 (IR-IF), BOI-INT-CVB-ZAF.  
Albanie : 24 décembre 2002 (IR-IF), BOI-INT-CVB-ALB.  
Algérie : 17 octobre 1999 (IR-IF-S), BOI-INT-CVB-DZA.  
Allemagne : 21 juillet 1959 (IR-IF), et 12 octobre 2006 (S-D), BOI-INT-CVB-DEU  
Andorre : 2 avril 2013 (IR), BOI-INT-CVB-AND.  
Arabie Saoudite : 18 février 1982 (IR-IF-S), BOI-INT-CVB-SAU.  
Argentine : 4 avril 1979 (IR-IF), BOI-INT-CVB-ARG.  
Arménie : 9 décembre 1997 (IR-IF), BOI-INT-CVB-ARM.  
Australie : 20 juin 2006 (IR), BOI-INT-CVB-AUS.  
Autriche : 26 mars 1993 (IR-IF) et 26 mars 1993 (S-D), BOI-INT-CVB-AUT.  
Azerbaïdjan : 20 décembre 2001 (IR-IF), BOI-INT-CVB-AZE.

**B.**

Bahreïn : 10 mai 1993 (IR-IF-S), BOI-INT-CVB-BHR.  
Bangladesh : 9 mars 1987 (IR), BOI-INT-CVB-BGD.  
Belgique : 10 mars 1964 (IR) et 20 janvier 1959 (S-DE), BOI-INT-CVB-BEL.  
Bénin : 27 février 1975 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-BEN.  
Biélorussie : la convention avec l'ex-URSS du 4 octobre 1985 continue à produire ses effets dans les relations entre la France et la Biélorussie. BOI-INT-CVB-BLR.  
Bolivie : 15 décembre 1994 (IR-IF), BOI-INT-CVB-BOL.  
Bosnie-Herzégovine : l'accord particulier avec la Bosnie-Herzégovine convient que la convention fiscale entre la France et l'ex-République socialiste fédérative de Yougoslavie du 28 mars 1974, continue à produire ses effets dans le cadre des relations bilatérales entre la France et cet État. BOI-INT-CVB-BIH.  
Botswana : 15 avril 1999 (IR), BOI-INT-CVB-BWA.  
Brésil : 10 septembre 1971 (IR), BOI-INT-CVB-BRA.  
Bulgarie : 14 mars 1987 (IR), BOI-INT-CVB-BGR.  
Burkina Faso : 11 août 1965 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-BFA.

**C.**

Cameroun : 21 octobre 1976 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-CMR.  
Canada : 2 mai 1975 (IR-IF-D-S), BOI-INT-CVB-CAN. Et entente fiscale du 1er septembre 1987 entre la France et la province du Québec (IR-IF), BOI-INT-CVB-CAQC.  
République Centrafricaine : 13 décembre 1969 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-CAF.  
Chili : 7 juin 2004 (IR-IF), BOI-INT-CVB-CHL.  
Chine : 26 novembre 2013 (IR), BOI-INT-CVB-CHN.  
Chypre : 18 décembre 1981 (IR-IF), BOI-INT-CVB-CYP.  
Congo : 27 novembre 1987 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-COG.  
Corée du Sud : 19 juin 1979 (IR), BOI-INT-CVB-KOR.  
Côte d'Ivoire : 6 avril 1966 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-CIV.  
Croatie : 19 juin 2003 (IR), BOI-INT-CVB-HRV.

**D.**

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

Danemark : par note diplomatique du 10 juin 2008, le Danemark a notifié à la France sa décision de mettre fin à la convention fiscale franco-danoise du 8 février 1957. Cette dénonciation a pris effet au 1er janvier 2009.

### **E.**

Égypte : 19 juin 1980 (IR-IF), BOI-INT-CVB-EGY.  
Émirats Arabes Unis : 19 juillet 1989 (IR-IF-S), BOI-INT-CVB-ARE.  
Équateur : 16 mars 1989 (IR), BOI-INT-CVB-ECU.  
Espagne : 10 octobre 1995 (IR-IF), et 8 janvier 1963 (S), BOI-INT-CVB-ESP.  
Estonie : 28 octobre 1997 (IR-IF), (BOI-INT-CVB-EST).  
États-Unis d'Amérique : 31 août 1994 (IR-IF) et 24 novembre 1978 (S-D), BOI-INT-CVB-USA.  
Éthiopie : 15 juin 2006 (IR), BOI-INT-CVB-ETH.

### **F.**

Finlande : 11 septembre 1970 (IR-IF) et 25 août 1958 (S), BOI-INT-CVB-FIN.

### **G.**

Gabon : 20 septembre 1995 (IR-S-DE-IF), BOI-INT-CVB-GAB.  
Géorgie : 7 mars 2007 (IR-IF), BOI-INT-CVB-GEO.  
Ghana : 5 avril 1993 (IR), BOI-INT-CVB-GHA.  
Grèce : 21 août 1963 (IR), BOI-INT-CVB-GRC.  
Guinée : 15 février 1999 (IR-IF-S-D), BOI-INT-CVB-GIN.

### **H.**

Hong-Kong : 21 octobre 2010 (IR-IF), BOI-INT-CVB-HKG.  
Hongrie : 28 avril 1980 (IR-IF), BOI-INT-CVB-HUN.

### **I.**

Inde : 29 septembre 1992 (IR-IF), BOI-INT-CVB-IND.  
Indonésie : 14 septembre 1979 (IR-IF), BOI-INT-CVB-IDN.  
Iran : 7 novembre 1973 (IR), BOI-INT-CVB-IRN.  
Irlande : 21 mars 1968 (IR), BOI-INT-CVB-IRL.  
Islande : 29 août 1990 (IR), BOI-INT-CVB-ISL.  
Israël : 31 juillet 1995 (IR-IF), BOI-INT-CVB-ISR.  
Italie : 5 octobre 1989 (IR-IF) et 20 décembre 1990 (S-D), BOI-INT-CVB-ITA.

### **J.**

Jamaïque : 9 août 1995 (IR), BOI-INT-CVB-JAM.  
Japon : 3 mars 1995 (IR), BOI-INT-CVB-JPN.  
Jordanie : 28 mai 1984 (IR), BOI-INT-CVB-JOR.  
Kazakhstan : 3 février 1998 (IR-IF), BOI-INT-CVB-KAZ.  
Kenya : 4 décembre 2007 (IR), BOI-INT-CVB-KEN.  
Kirghizistan : la convention avec l'ex-URSS du 4 octobre 1985 continue à produire ses effets dans les relations entre la France et le Kirghizistan. BOI-INT-CVB-KGZ.  
Kosovo : la convention fiscale entre la France et l'ex-République socialiste fédérative de Yougoslavie continue à produire ses effets dans le cadre des relations bilatérales entre la France et le Kosovo.  
Koweït : 7 février 1982 (IR-IF-S), BOI-INT-CVB-KWT.

### **K.**

Lettonie : 14 avril 1997 (IR-IF), BOI-INT-CVB-LVA.

## *La taxation des étrangers non-résidents en France.*

Liban : 24 juillet 1962 (IR-S), BOI-INT-CVB-LBN.  
Libye : 22 décembre 2005 (IR-IF), BOI-INT-CVB-LBY.  
Lituanie : 7 juillet 1997 (IR-IF), BOI-INT-CVB-LTU.  
Luxembourg : 1er avril 1958 (IR-IF), BOI-INT-CVB-LUX.

### **M.**

Ancienne République Yougoslave de Macédoine (ARYM) : 10 février 1999 (IR-IF), BOI-INT-CVB-MKD.  
Madagascar : 22 juillet 1983 (IR), BOI-INT-CVB-MDG.  
Malaisie : 22 avril 1975 (IR), BOI-INT-CVB-MYS.  
Malawi : la convention franco-britannique du 14 décembre 1950 continue à produire ses effets dans les relations de la France avec le Malawi (IR).  
Mali : 22 septembre 1972 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-MLI.  
Malte : 25 juillet 1977 (IR-IF), BOI-INT-CVB-MLT.  
Maroc : 29 mai 1970 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-MAR.  
Maurice (Île) : 11 décembre 1980 (IR-IF), BOI-INT-CVB-MUS.  
Mauritanie : 15 novembre 1967 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-MRT.  
Mayotte : 27 mars et 8 juin 1970 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-MYT.  
Mexique : 7 novembre 1991 (IR), BOI-INT-CVB-MEX.  
Monaco : 18 mai 1963 (Convention fiscale n'ayant pas principalement pour objet d'éviter les doubles impositions, et 1er avril 1950 (S).  
Mongolie : 18 avril 1996 (IR-IF), BOI-INT-CVB-MNG.  
Monténégro : L'accord avec la Serbie-et-Monténégro entré en vigueur le 26 mars 2003, qui indique que la convention fiscale entre la France et l'ex-République socialiste fédérative de Yougoslavie du 28 mars 1974 continue à produire ses effets dans le cadre de leurs relations bilatérales, se poursuit à l'égard du Monténégro, BOI-INT-CVB-MNE.

### **N.**

Namibie : 29 mai 1996 (IR-IF), BOI-INT-CVB-NAM.  
Niger : 1er juin 1965 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-NER.  
Nigeria : 27 février 1990 (IR), BOI-INT-CVB-NGA.  
Norvège : 19 décembre 1980 (IR-IF), BOI-INT-CVB-NOR.  
Nouvelle-Calédonie : 31 mars et 5 mai 1983 (IR-S-DE-D), BOI-INT-CVB-NCL.  
Nouvelle-Zélande : 30 novembre 1979 (IR), BOI-INT-CVB-NZL.

### **O.**

Oman (Sultanat d') : 1er juin 1989 (IR-S), BOI-INT-CVB-OMN.  
Ouzbékistan : 22 avril 1996 (IR-IF), BOI-INT-CVB-UZB.

### **P.**

Pakistan : 15 juin 1994 (IR), BOI-INT-CVB-PAK.  
Panama : 30 juin 2011 (IR), BOI-INT-CVB-PAN.  
Pays-Bas : 16 mars 1973 (IR-IF), BOI-INT-CVB-NLD.  
Philippines : 9 janvier 1976 (IR), BOI-INT-CVB-PHL.  
Pologne : 20 juin 1975 (IR-IF), BOI-INT-CVB-POL.  
Polynésie française : 28 mars et 28 mai 1957 (impôts sur les revenus des capitaux mobiliers), BOI-INT-CVB-PYF.  
Portugal : 14 janvier 1971 (IR), BOI-INT-CVB-PRT.

### **Q.**

Qatar : 4 décembre 1990 (IR-IF-S), BOI-INT-CVB-QAT.

*La taxation des étrangers non-résidents en France.*

**R**

République Tchèque : 28 avril 2003 (IR-IF), BOI-INT-CVB-CZE.  
Roumanie : 27 septembre 1974 (IR-IF), BOI-INT-CVB-ROU.  
Royaume-Uni : 21 juin 1963 (S) et 19 juin 2008 (IR), BOI-INT-CVB-GBR.  
Russie : 26 novembre 1996 (IR-IF).

**S**

Saint-Martin : 21 décembre 2010 (IR), BOI-INT-CVB-MAF.  
Saint-Pierre-et-Miquelon : 30 mai 1988 (IR-S-DE-D), BOI-INT-CVB-SPM.  
Sénégal : 29 mars 1974 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-SEN.  
Serbie : L'accord avec la Serbie-et-Monténégro entré en vigueur le 26 mars 2003, qui indique que la convention fiscale entre la France et l'ex-République socialiste fédérative de Yougoslavie du 28 mars 1974 continue à produire ses effets dans le cadre de leurs relations bilatérales, se poursuit à l'égard de la Serbie. BOI-INT-CVB-SRB.  
Singapour : 9 septembre 1974 (IR), BOI-INT-CVB-SGP.  
Slovaquie : 1er juin 1973 (IR-IF), BOI-INT-CVB-SVK.  
Slovénie : 7 avril 2004 (IR-IF), BOI-INT-CVB-SVN.  
Sri Lanka : 17 septembre 1981 (IR), BOI-INT-CVB-LKA.  
Suède : 27 novembre 1990 (IR-IF) et 8 juin 1994 (S-D), BOI-INT-CVB-SWE.  
Suisse : 9 septembre 1966 (IR-IF), BOI-INT-CVB-CHE.  
Syrie : 17 juillet 1998 (IR), BOI-INT-CVB-SYR.

**T**

Taïwan : L'article 77 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 fixe les règles destinées à éviter la double imposition et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales avec Taïwan. BOI-INT-CVB-TWN.  
Thaïlande : 27 décembre 1974 (IR), BOI-INT-CVB-THA.  
Togo : 24 novembre 1971 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-TGO.  
Trinité-et-Tobago : 5 août 1987 (IR), BOI-INT-CVB-TTO.  
Tunisie : 28 mai 1973 (IR-S-DE), BOI-INT-CVB-TUN.  
Turkménistan : La convention avec l'ex-URSS du 4 octobre 1985 continue à produire ses effets dans les relations entre la France et le Turkménistan. BOI-INT-CVB-TKM.  
Turquie : 18 février 1987 (IR), BOI-INT-CVB-TUR.

**U**

Ukraine : 31 janvier 1997 (IR-IF), BOI-INT-CVB-UKR.

**V**

Venezuela : 7 mai 1992 (IR), BOI-INT-CVB-VEN.  
Viêt-Nam : 10 février 1993 (IR-IF), BOI-INT-CVB-VNM.

**Z**

Zambie : La convention franco-britannique du 14 décembre 1950 continue à produire ses effets dans les relations de la France avec la Zambie (IR).  
Zimbabwe : 15 décembre 1993 (IR-IF), BOI-INT-CVB-ZWE

**TABLE DES MATIERES.**

SOMMAIRE.....	4
INTRODUCTION GENERALE.....	9
I) CHAMP CONCEPTUEL DE L'ANALYSE ET SOURCES JURIDIQUES DU DROIT FISCAL FRANCAIS DES ETRANGERS NON-RESIDENTS.....	10
A) << LES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES >> FRAPPANT LES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.....	11
1) L'impôt au sens strict.....	12
2) La taxe fiscale.....	13
B) LES CONTRIBUABLES VISES.....	14
C) LES SOURCES JURIDIQUES DU DROIT FISCAL FRANCAIS DES ETRANGERS NON-RESIDENTS.....	16
1) La loi, source juridique majeure du droit de la taxation des étrangers non-résidents en France.....	16
2) La place du pouvoir réglementaire dans le droit de la taxation des étrangers non-résidents.....	17
3) Les autres sources juridiques de droit interne régissant la taxation des étrangers non-résidents en France.....	18
4) Les sources juridiques externes.....	19
II) LES ENJEUX DE LA TAXATION DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.....	20
A) LES ENJEUX HISTORIQUES.....	20
1) La fiscalité de l'ancien régime.....	22
2) La fiscalité après la Révolution française.....	25
B) LES ENJEUX ECONOMIQUES ET SOCIAUX.....	29
1) Les justifications économiques et sociales à l'imposition des étrangers non-résidents.....	29
1.1. La crise de la dette publique française.....	29
1.2. L'étranger non-résident et les biens publics.....	31
2) Le consentement à l'impôt des étrangers non-résidents.....	33
2.1. La psychologie fiscale et l'étranger non-résident en France.....	33
2.2. L'étranger non-résident et l'imposition excessive.....	36

C) Les enjeux juridiques, problématique de la recherche.....	38
PREMIERE PARTIE : LA TAXATION DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE : UNE FISCALITE SPECIALE.....	43
TITRE PREMIER : LE CRITERE PRINCIPAL DE TERRITORIALITE.....	45
CHAPITRE 1 : LE DOMICILE FISCAL AU SENS NATIONAL.....	45
SECTION 1 : LA SOUVERAINETE FISCALE ET LE TERRITOIRE DE L'IMPOT.....	46
PARAGRAPHE 1 : L'ETAT, ORDRE DE CONTRAINTE.....	46
A) L'étranger non-résident, destinataire de l'autorité politique.....	46
B) Les moyens de contrainte de l'Etat souverain : la norme.....	48
PARAGRAPHE 2 : L'INCONTOURNABLE TRINOME ETAT-TERRITOIRE-SOUVERAINETE FISCALE.....	53
A) Le territoire politique.....	53
B) Le territoire fiscal.....	55
SECTION 2 : LA TERRITORIALITE DE L'IMPOT DES ETRANGERS NON-RESIDENTS.....	57
PARAGRAPHE 1 : LES CONDITIONS INTERNES DU DOMICILE FISCAL.....	57
A) Les critères d'ordre personnels.....	59
B) Les critères professionnel et économique.....	63
PARAGRAPHE 2 : L'OBLIGATION FISCALE << LIMITEE >> DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.....	66
A) L'obligation fiscale << illimitée >> des étrangers domiciliés fiscalement en France.....	67
B) Le contenu de l'obligation fiscale << limitée >> des étrangers non-résidents en France.....	68
CONCLUSION CHAPITRE 1.....	75
CHAPITRE 2 : L'AMENAGEMENT DE LA DEFINITION NATIONALE DU DOMICILE FISCAL PAR LE DROIT INTERNATIONAL.....	77
SECTION 1 : L'ETRANGER NON-RESIDENT, SUJET DU DROIT INTERNATIONAL....	78
PARAGRAPHE 1 : L'OBJET DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES....	78
A) L'objectif principal des conventions fiscales bilatérales : la prévention des phénomènes économiques et souverains de double impositions.....	78
B) Fonctionnement des dispositifs conventionnels de lutte contre les doubles impositions....	81

PARAGRAPHE 2 : LA PORTEE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES DANS LE DROIT FRANCAIS.....	84
A) Le principe de supériorité des conventions fiscales internationales sur l'ordre juridique national français.....	84
B) Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales.....	86
SECTION 2 : CONTENU ET IMPACT DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES.....	87
PARAGRAPHE 1 : LES CRITERES INTERNATIONAUX DE LA RESIDENCE FISCALE.....	88
PARAGRAPHE 2 : L'IMPACT DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES SUR LA SOUVERAINETE ET LE DROIT DES ETATS.....	92
A) La remise en cause de la souveraineté nationale.....	92
B) L'attitude quasi-normative de l'OCDE.....	95
CONCLUSION CHAPITRE 2.....	98
CONCLUSION DU TITRE 1.....	99
TITRE DEUXIEME : LE CRITERE SECONDAIRE DE NATIONALITE.....	101
CHAPITRE 1 : LA SIGNIFICATION DU CRITERE DE LA NATIONALITE.....	101
SECTION 1 : LA CATEGORISATION DES ETRANGERS.....	101
PARAGRAPHE 1 : POPULATION, NATIONALITE ET CITOYENNETE.....	102
PARAGRAPHE 2 : LA NOTION D'ETRANGER.....	104
A) La définition de l'étranger.....	104
B) Les différentes catégories d'étrangers.....	108
SECTION 2 : LA NATIONALITE DU CONTRIBUABLE, UN CRITERE EXCEPTIONNEL D'IMPOSITION.....	111
PARAGRAPHE 1 : LE PRINCIPE D'ASSIMILATION DES CONTRIBUABLES ETRANGERS AUX NATIONAUX.....	112
A) Un principe relativement récent.....	112
B) Les justifications de la réforme du 29 décembre 1976.....	114
PARAGRAPHE 2 : LES EXCEPTIONS AU PRINCIPE D'ASSIMILATION DES ETRANGERS AUX NATIONAUX.....	116
A) L ancien article 164 C du CGI.....	117
B) Lancien article 150 C du CGI et l'article 150 U-II du CGI.....	119

C) L'article 783 du CGI.....	120
D) L'article 199 du CGI.....	121
E) Les articles 990 D et 990 E du CGI.....	121
F) L'ancien article 244 bis A et le nouveau dispositif.....	124
CONCLUSION DU CHAPITRE 1.....	125
CHAPITRE 2 : LA JUSTIFICATION DE L'EMPLOI DU CRITERE DE NATIONALITE.....	126
SECTION 1 : LES LIENS ETROITS ENTRE LE CRITERE DE NATIONALITE ET LA RATIONALITE ECONOMIQUE.....	126
PARAGRAPHE 1 : LES ARGUMENTS EN FAVEUR DE L'APPLICATION DU CRITERE DE NATIONALITE.....	127
PARAGRAPHE 2 : LE CRITERE DE NATIONALITE, ELEMENT STIMULATEUR DE LA CONCURRENCE FISCALE ENTRE LES SYSTEMES JURIDIQUES.....	131
SECTION 2 : LA VOLONTE DU LEGISLATEUR DE PERSONNALISER L'IMPOT.....	133
PARAGRAPHE 1 : PERSONNALISATION DE LA LOI ET COMPLEXITE DU REGIME FISCAL DES ETRANGERS NON-RESIDENTS EN FRANCE.....	133
PARAGRAPHE 2 : LA PERSONNALISATION DE LA LOI, FACTEUR DE DISCRIMINATIONS FISCALES.....	136
A) La nationalité comme critère de personnalisation propice à la discrimination.....	136
B) La signification du principe d'égalité en droit fiscal interne français.....	140
CONCLUSION DU CHAPITRE 2.....	143
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	144
DEUXIEME PARTIE : LA TAXATION DES ETRANGERS NON-RESIDENTS : UNE FISCALITE REFORMABLE.....	146
TITRE PREMIER : L'ETRANGER NON-RESIDENT A L'EPREUVE DU DROIT COMMUNAUTAIRE.....	148
CHAPITRE 1 : LE CONTENU DU PRINCIPE COMMUNAUTAIRE DE NON-DISCRIMINATION.....	148
SECTION 1 : L'ABSENCE DE DISCRIMINATION A RAISON DE LA NATIONALITE, PRINCIPE STRUCTUREL DU DROIT COMMUNAUTAIRE.....	148
PARAGRAPHE 1 : L'EGALITE ENVISAGEE COMME UN INSTRUMENT DE REALISATION DU MARCHE COMMUN EUROPEEN.....	149
PARAGRAPHE 2 : L'EGALITE ENVISAGEE COMME DROIT FONDAMENTAL DE LA PERSONNE.....	156

SECTION 2 : LES LIMITES OPPOSEES AU PRINCIPE COMMUNAUTAIRE DE NON-DISCRIMINATION SUIVANT LA NATIONALITE.....	161
PARAGRAPHE 1 : UN PRINCIPE CONTESTE.....	161
PARAGRAPHE 2 : UN PRINCIPE ISOLE.....	167
A) Une harmonisation des législations fiscales des Etats membres limitée.....	168
B) Citoyenneté européenne et intégration par l'impôt.....	172
CONCLUSION DU CHAPITRE 1.....	176
CHAPITRE 2 : LA NEUTRALISATION DU CRITERE DE NATIONALITE PAR LE DROIT DE L'UNION EUROPEENNE.....	177
SECTION 1 : LA LENTE RECONNAISSANCE DE L'INCOMPATIBILITE DE L'ARTICLE 164 C DU CGI AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE.....	177
PARAGRAPHE 1 : LA JURISPRUDENCE ANTERIEURE AU 26 DECEMBRE 2013.....	178
PARAGRAPHE 2 : L'ARRET EVOLUTIONNAIRE DU CE EN DATE DU 26 DECEMBRE 2013 ET SES CONSEQUENCES.....	182
SECTION 2 : L'INCOMPATIBILITE DES ARTICLES 244 BIS A ET 990 D-E DU CGI AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE.....	188
PARAGRAPHE 1 : LE REGIME DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES CONTRAIRE AUX PRINCIPES COMMUNAUTAIRES.....	188
PARAGRAPHE 2 : L'IMBROGLIO AUTOUR DU REGIME DE LA TAXE DE 3% ET DE SA COMPATIBILITE AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE.....	192
A) La reconnaissance du caractère inconventionnel de la taxe de 3 % par la jurisprudence Elisa.....	193
B) Le retour en arrière opéré par la jurisprudence " Etablissements Rimbaud SA ".....	197
CONCLUSION DU CHAPITRE 2.....	201
CONCLUSION DU TITRE 1.....	202
TITRE 2 : L'ETRANGER NON-RESIDENT A L'EPREUVE DU DROIT INTERNATIONAL.....	204
CHAPITRE 1 : LE CONTENU DU PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION DANS LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES.....	204
SECTION 1 : LA SIGNIFICATION DU PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION SELON LA NATIONALITE.....	204
PARAGRAPHE 1 : LES CARACTERES DU PRINCIPE.....	204
A) Un principe largement reproduit.....	204

B) Le caractère facultatif et variable des clauses de non-discrimination suivant la nationalité.....	207
PARAGRAPHE 2 : L'INFLUENCE DU MODELE TYPE OCDE SUR LA REDACTION DES CLAUSES DE NON-DISCRIMINATION SUIVANT LA NATIONALITE.....	210
SECTION 2 : LE CHAMP D'APPLICATION DU PRINCIPE CONVENTIONNEL DE NON-DISCRIMINATION SUIVANT LA NATIONALITE.....	214
PARAGRAPHE 1 : LE CHAMP D'APPLICATION RATIONE PERSONAE.....	214
A) L'illégitimité des différences de traitement fondées sur la nationalité.....	214
B) La légitimité des différences de traitement fondées sur la résidence.....	217
PARAGRAPHE 2 : LE CHAMP D'APPLICATION RATIONE MATERIAE.....	220
CONCLUSION DU CHAPITRE 1.....	222
CHAPITRE 2 : LA NEUTRALISATION DU CRITERE DE NATIONALITE PAR LE DROIT INTERNATIONAL.....	224
SECTION 1 : LA NEUTRALISATION DU CRITERE DE NATIONALITE DANS LES ARTICLES 164 C DU CGI ET DU REGIME DES SOCIETES MERES ET FILIALES.....	224
PARAGRAPHE 1 : L'ARTICLE 164 C AU CRIBLE DU DROIT INTERNATIONAL.....	224
PARAGRAPHE 2 : LA SUPPRESSION DE LA CONDITION DE NATIONALITE POUR LE BENEFICE DU REGIME DES SOCIETES MERES ET FILIALES.....	228
SECTION 2 : TAXATION IMMOBILIÈRE ET CLAUSE CONVENTIONNELLE DE NON-DISCRIMINATION SELON LA NATIONALITE.....	231
PARAGRAPHE 1 : L'IMPACT DU DROIT CONVENTIONNEL SUR L'ARTICLE 244 BIS A DU CGI.....	231
PARAGRAPHE 2 : L'IMPACT DU DROIT CONVENTIONNEL SUR L'ARTICLE 990 D DU CGI.....	238
CONCLUSION DU CHAPITRE 2.....	240
CONCLUSION GENERALE.....	241
BIBLIOGRAPHIE.....	245
ANNEXES.....	276
TABLE DES MATIERES.....	297
INDEX ALPHABETIQUE.....	303

## **INDEX ALPHABETIQUE.**

**A**ubain : 22, 23, 24, 26, 27.

Administration fiscale : 19, 122, 183, 236.

Attractivité : 24, 26, 38, 91, 93, 129, 144.

Assimilationniste : 110, 112, 120, 201, 238.

**C**onsentement : 18, 25, 28, 32, 33, 170, 239.

Chevage : 22, 23.

CSG : 68, 79.

Concurrence : 38, 52, 92, 115, 133, 168, 171, 203.

Catégorisation : 100, 128.

Citoyenneté européenne : 109, 127, 153, 161, 175.

Circulation : 68, 85, 93, 109, 111, 132, 153, 163.

**D**omicile civil : 10, 57.

Dette publique : 30.

Discrimination : 20, 27, 92, 133, 148, 176, 204, 227.

Différenciation : 28, 104, 120, 124, 133, 141, 144, 156.

**E**vasion fiscale : 33, 36, 79, 109, 122, 201, 208, 215.

Egalité : 12, 18, 25, 35, 50, 117, 130, 140, 159, 207.

**F**ormariage : 22, 23.

Fraude fiscale : 37, 80, 82, 127, 130, 140, 171, 205.

Frontière : 32, 40, 42, 45, 54, 55, 57, 67, 151, 192.

**G**lobalisation : 19, 20, 38, 41, 44, 49, 52, 94, 127, 147.

**H**armonisation : 20, 42, 93, 94, 131, 133, 169, 170, 203.

**I**mposition de toutes natures : 12.

Internationalisation : 9, 19, 38, 127, 131, 132.

Intelligence économique : 128.

**M**arché commun : 20, 90, 91, 148, 150, 169, 171, 172.

Moderniser : 113, 144, 145.

**N**ationalité : 15, 39, 57, 88, 102, 116, 125, 160, 183, 216.

Nation : 21, 32, 38, 51, 75, 98, 125, 160, 183, 237.

**O**CDE : 79, 81, 87, 93, 97, 201, 212.

Optimiser : 124, 128, 129, 141.

**P**sychologie fiscale : 33.

Patrimonial : 90, 184, 185.

Pluraliste : 112, 116, 135.

Personnalisation : 129, 132, 135, 238, 241.

Privilèges fiscaux : 24, 179, 237.

Revenu mondial : 67, 68, 125, 217, 219.

Restriction : 156, 167, 184, 186, 188, 190, 195, 198.

**S**iège social : 16, 123, 124, 173, 189, 198, 218, 229.

Souveraineté fiscale : 38, 45, 52, 56, 83, 88, 92, 172.

Supranationale : 16, 41, 93, 95.

**T**raités bilatéraux : 22, 55, 83, 98, 122, 177, 204, 234.

Taxe fiscale : 28, 81, 123, 143, 174, 197, 200, 239.

Territoire : 9, 15, 33, 33, 69, 105, 135, 172, 181, 212.

**U**nion européenne : 20, 42, 79, 92, 108, 151, 180, 203.

Uniformité : 39, 41, 140, 147, 168, 244.

**Florian RAVAZ.**

Université de Toulon.

Laboratoire CDPC

### **La taxation des étrangers non-résidents en France.**

Les étrangers non-résidents représentent une catégorie juridique très particulière de contribuables. Deux conditions sont nécessairement réunies pour taxer ces opérateurs économiques : un critère de territorialité qui tient à la localisation de leur obligation fiscale, il s'agit du domicile fiscal; et puis un critère de nationalité. La définition de ce contribuable est négative car il s'agit ainsi d'une personne qui n'a pas la nationalité française, et qui n'a pas son domicile fiscal en France. Le législateur ne fait que très rarement référence explicitement aux étrangers non-résidents dans le Code général des impôts, le principe étant l'assimilation avec les non-résidents français. Néanmoins, lorsqu'il y fait directement référence, c'est notamment pour le discriminer par rapport aux nationaux. Il en résulte une différence de traitement fiscal le plus souvent contraire aux normes communautaires et internationales lesquelles agissent efficacement contre toute dérive protectionniste du législateur français. En effet, le principe d'égalité et son corollaire le principe de non-discrimination constituent des principes fondamentaux du droit communautaire et international, lesquels se chargent de neutraliser les dispositifs fiscaux nationaux qui font application du critère de nationalité dans la taxation des étrangers non-résidents en France. En définitive, la rupture du principe d'assimilation envers les nationaux non-résidents crée des contentieux juridiques qui forcent l'Etat français à s'aligner sur la législation externe et qui tendent par conséquent à aboutir à la fin des discriminations.

**Mot clés :** étrangers, non-résidents, résidents, domicile fiscal, nationaux, discrimination, égalité, fiscalité, imposition, taxation, France, Union européenne, convention fiscale internationale.

### **Taxation of non-resident aliens in France.**

Non-resident aliens represent a very specific legal category of taxpayers. Two conditions are necessarily met in order to tax these economic operators : a territoriality criterion relating to the location of their tax liability, it is the fiscal domicile; and then one nationality. The definition of taxpayer is negative, as a matter of fact, it is a person who does not have French nationality, and who does not have tax domicile in France. The French legislature only rarely explicit reference to non-resident foreigners in the Tax Code, the principle being the assimilation with the French non-residents. However, when there is a direct reference, it is to discriminate against national. This results in a difference in tax treatment most often contrary to EU and international standards which effectively act against any protectionist drift of the French legislator. Indeed, the principle of equality and its corollary the principle of non-discrimination are fundamental principles of EU and international law, which are responsible for neutralizing the national tax systems which apply the criterion of nationality in the taxation of non-resident aliens in France. At last, breaking the principle of assimilation to national non-residents creates legal disputes that force the French legislator to align with the external legislation and which therefore tend to lead to an end to discrimination.

**Keywords :** Non-resident, taxation, tax law, foreigners, aliens, equality, France, European Union, resident, discrimination, trials, international law.