

MANUAL

**FRANCIS
LEFEBVRE**

**Résidence fiscale
et délocalisation:
sujets conflictuels**

À jour au 15 Mai 2020



Esta obra es el resultado
de un estudio técnico cedido
a **Francis Lefebvre** por

Elena Isabel Albaladejo Sobolewski
Abogada tributarista

Coordinador:

Néstor Carmona Fernández

Inspector de Hacienda del Estado, exJefe de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 24,96 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18190-19-3
Depósito legal: M-11495-2020
Impreso en España
por Printing'94
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Table des matières

	Page
Introduction	7
Chapitre I. Conditions requises pour la résidence fiscale des personnes physiques dans le Modèle de Convention de l'OCDE	9
1. Que les deux pays concernés considèrent le contribuable comme résident fiscal en vertu de la réglementation interne (domestique) de chacun d'entre eux	9
2. Que le contribuable concerné soit assujéti dans les deux pays à un régime d'imposition illimité	19
Chapitre II. Application des règles de partage ou <i>tie-breaker rules</i>	23
1. Conditions requises pour l'application des règles de partage ou <i>tie-breaker rules</i> pour déterminer la résidence fiscale quand l'un des pays intervenants est l'Espagne	23
2. Application pratique des règles de partage ou <i>tie-breaker rules</i>	26
Chapitre III. Hypothèses d'inapplicabilité des <i>tie-breaker rules</i> pour résoudre les conflits de double résidence fiscale	33
Chapitre IV. Effets pernecieux causés par les asymétries des différents systèmes nationaux de résidence fiscale qui ne sont pas atténués par les Conventions destinées à éviter la double imposition	35
1. Situations de double non-résidence ou apatrides fiscaux temporaires	35
2. Risques de double non-imposition partielle consécutifs à un changement de résidence	38
3. Les doubles impositions juridiques découlant des changements de résidence	40
Chapitre V. Régimes privilégiés, conflits de résidence fiscale et critères d'interprétation des différents pays à la lumière des Conventions destinées à éviter la double imposition	41
Section 1. Le régime des travailleurs déplacés sur le territoire espagnol ou impatriés	41
A. Situations particulières liées à l'application du régime des impatriés espagnol	47
1. Exclusion du champ d'application des Conventions	47
2. Situations de double et triple imposition dissociée dans le temps visant certains avantages en nature	50
a. Situations de double ou triple imposition juridique en cas d'inapplication ou d'absence de Convention en matière de doubles impositions	50
b. Situations de double imposition juridique en cas d'existence d'une Convention en matière de doubles impositions	53
3. Calcul complexe de la déduction pour éviter les doubles impositions	54
B. Aspects interprétatifs conflictuels du régime des impatriés à la lumière du MCOEDE	55
1. Règle générale de non-accès des impatriés à l'application des conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions	55
2. À la recherche de la réciprocité	56
Section 2. Le régime français des impatriés	57
Aspects interprétatifs conflictuels du régime des impatriés français à la lumière du MCOEDE: possibles cas d'imposition limitée?	64
Section 3. Le régime français d'exonération temporaire de l'impôt sur la fortune	67
Situations particulières liées à l'application de l'exonération temporaire	68
1. Exonération temporaire et champ d'application des Conventions internationales	68
2. La structure de l'assiette de l'impôt selon la réglementation interne doit-elle altérer la résidence dans le sens du MCOEDE?	70

	Page
Section 4. Le régime pour les contribuables non domiciliés du Royaume-Uni (<i>remittance basis</i>)	71
Aspects interprétatifs conflictuels du régime de <i>remittance basis</i> à la lumière du MCOUDE	73
1. <i>Non-doms</i> et article 4.1 du MCOUDE: résidents ou non résidents?	73
2. L'interprétation espagnole et française du régime de <i>remittance basis</i> à la lumière du MCOUDE	76
Section 5. Le régime portugais des résidents non habituels	77
Aspects interprétatifs conflictuels du régime des RNH à la lumière du MCOUDE ...	82
1. Régime RNH et résidence dans le sens de l'article 4.1 MCOUDE	82
2. Modification et dénonce de Conventions ayant comme raison d'être le régime RNH	82
Chapitre VI. Propositions d'amélioration	85
Ressources	87
Bibliographie	87
Règlementation	87
Jurisprudence	88
Doctrines	88
Webographie	89

INTRODUCTION

Même si il y a d'autres modèles de Convention en vue d'éviter les doubles impositions internationales (*Pacto Andino*, Modèle ONU, Convention Multilatérale Nordique, Modèle USA), cette monographie se centre uniquement sur l'analyse de la résidence fiscale à la lumière du Modèle de Convention de l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE), premièrement car c'est le Modèle de Convention le plus étendu en tant que guide suivie par les Conventions signées entre les différents pays, et deuxièmement parce que c'est le modèle suivi par les pays de notre entourage le plus proche.

D'une autre part, cet étude se centre uniquement sur l'analyse des contribuables particuliers sans approfondir dans la résidence fiscale des personnes morales, premièrement car la complexité et dimensions du sujet le font mériter une analyse individualisée sans rester à l'ombre des personnes morales et deuxièmement, tel que le précisent certains auteurs¹ car les conflits de résidence fiscale au niveau des particuliers sont habituellement des conflits «naturels» c'est à dire, non planifiés, pendant que les conflits de résidence de personnes morales, obéissent de manière plus fréquente à des faits provoqués (planification fiscale).

Nous avons considéré que c'est intéressant de centrer cette monographie sur les contribuables personnes physiques car les sociétés multinationales accaparent normalement les médias et le panorama de la fiscalité internationale et relèguent les particuliers à un deuxième plan. Or, leurs situations s'avèrent si intéressantes et complexes du point de vue juridique que celles des personnes morales.

Dans cette œuvre nous proposons également l'analyse de cinq régimes fiscaux avantageux prévus principalement pour animer les investissements étrangers, soit le régime des impatriés espagnol, le régime des impatriés français, le régime français d'exonération temporaire de l'impôt sur la fortune, le régime anglais de *remittance basis* et le régime portugais des résidents non habituels.

Le but de cette œuvre n'est par contre pas celui de constituer un catalogue des régimes fiscaux privilégiés prévus par chacun des pays de notre entourage et si le lecteur attend cela, il sera déçu en voyant que nous en omettons beaucoup d'autres (pour n'en mentionner que certains: le régime des impatriés italien, le régime de forfait suisse, le régime des impatriés belge, le régime des impatriés israélien...).

Par contre, ce que nous proposons dans cette monographie c'est une analyse à fond de l'application des règles internationales de résidence fiscale et de comment celles-ci engagent avec les réglementations internes de chaque pays et aussi avec les régimes fiscaux privilégiés. Donc, le fait de n'analyser que cinq de ces régimes n'entraîne pas que cette œuvre résulte incomplète, car les interprétations et conclusions que nous proposons sont d'ordre relativement général, et donc applicables à des scénarios dans lesquels interviendront les différents pays et non seulement ceux choisis pour cette occasion.

Nous avons choisi les cinq régimes évoqués, principalement car ce sont desquels on entend parler le plus dans les «couloirs» de la pratique professionnelle de tous les jours. Mais, comme évoqué, les conclusions sont d'ordre général et donc applicables aussi à d'autres régimes.

Pour finir, le lecteur rencontrera souvent que nous faisons allusion à la réglementation fiscale interne française, pour la comparer avec la réglementation fiscale inter-

¹ VILCHES DE SANTOS, David, «Residencia fiscal: consecuencias de una insuficiente regulación internacional», *Carta Tributaria, revista de opinión*, numéro 23, février 2017, page 4.

ne espagnole. Ceci vient du fait que ce sont les deux réglementations nationales que notre pratique professionnelle nous permet de connaître le mieux, or, le but n'est pas de limiter l'analyse à ces deux pays, mais bien par contre, de proposer des interprétations et des conclusions d'ordre général, tout en les illustrant avec des exemples pour lesquels nous pouvons nous permettre une exposition approfondie.

CHAPITRE I

Conditions requises pour la résidence fiscale des personnes physiques dans le Modèle de Convention de l'OCDE

1. Que les deux pays concernés considèrent le contribuable comme résident fiscal en vertu de la réglementation interne (domestique) de chacun d'entre eux.....	9
2. Que le contribuable concerné soit assujéti dans les deux pays à un régime d'imposition illimité.....	19

Le modèle de Convention fiscale de l'OCDE¹, prévoit dans le premier alinéa de son article 4, les conditions requises pour que le contribuable concerné soit considéré comme résident dans le sens de la Convention² dans l'un des pays signataires, et dans le deuxième alinéa, les règles de partage ou *tie-breaker rules*, permettant aux deux pays signataires de la Convention concernée de trancher un conflit de double résidence fiscale quand le contribuable peut être considéré comme résident fiscal dans les deux pays dans le sens du premier alinéa³.

À noter que ledit article contient non seulement les règles pour déterminer le partage permettant de trancher les conflits de double résidence des personnes morales. Par contre, comme évoqué plus haut, dans cette œuvre nous allons traiter uniquement la partie concernant les personnes physiques, compte tenu que les règles sont différentes.

Afin de pouvoir considérer un contribuable comme résident fiscal dans le sens de la Convention dans l'un des pays signataires, deux conditions simultanées doivent être remplies:

- Que les deux pays concernés considèrent le contribuable comme résident fiscal en vertu de la réglementation interne (domestique) de chacun d'entre eux.
- Que le contribuable concerné soit assujéti dans les deux pays à un régime d'imposition illimité (c'est à dire, pour la totalité de ses revenus et non uniquement pour les revenus dont la source est située dans cet État de résidence).

Nous procédons pour la suite à développer l'analyse de ces deux conditions:

1. Que les deux pays concernés considèrent le contribuable comme résident fiscal en vertu de la réglementation interne (domestique) de chacun d'entre eux

En ce qui concerne la notion de résidence fiscale tel que prévue dans les réglementations internes, le MCOE indique dans son article 4 que l'expression «résident

¹ OECD (2018), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2017, OECD Publishing, Paris. Disponible en ligne: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr. Dernière consultation: le 08 octobre 2019. Ledit Modèle constitue le guide qui a été utilisé pour rédiger les conventions bilatérales signées entre les différents pays.

² Comprise comme la Convention bilatérale d'application dans le cas objet d'analyse (par exemple: convention franco-espagnole).

³ Compte tenu que la notion de résidence fiscale de chaque pays continue à être délimitée par la réglementation interne de chaque pays.

d'un état contractant», se réfère à toute personne qui soit assujettie dans ledit État en vertu de son domicile, de sa résidence, du siège de gestion ou toute autre critère analogue aux antérieurs. De plus, le paragraphe 4 des commentaires audit MCO-CDE, précise que les Conventions ne se préoccupent en général pas des règles internes des États concernant la définition de la résidence fiscale et n'établissent donc pas les critères pour délimiter la notion de résidence de chaque pays. Ceci fait que chaque État détermine librement ses propres règles internes de résidence fiscale sans que le MCO-CDE puisse établir des précisions à ce sujet.

Par contre, à la lecture tant de l'article 4.1 du MCO-CDE comme des *tie-breaker rules* qui seront détaillées plus tard, ce n'est pas difficile d'arriver à la conclusion de que le MCO-CDE prétend que le contribuable soit considéré comme résident dans le pays avec lequel il a les liens vitaux les plus forts. Et en fait, c'est aussi ce que suggère apparemment le paragraphe 8 des commentaires à l'article 4 du MCO-CDE quand il précise que la définition de résidence fiscale prétend reprendre les différentes formes de liens personnels avec un pays, qu'utilisent les réglementations internes des différents États.

Cette conclusion pourrait amener à songer à une autre, bien plus dangereuse: même si le MCO-CDE ne prévoit pas quels critères doivent suivre les réglementations internes pour délimiter la résidence fiscale, ledit instrument fait quand même pivoter la résidence sur les liens vitaux qu'un contribuable puisse avoir avec un pays. Donc, ne devrait cela pas entraîner que les critères de délimitation de la résidence fiscale des réglementations internes qui ne pivotent que sur des faits objectifs n'aient pas accès à la résidence telle que définie dans l'article 4.1 du MCO-CDE?

Par exemple, la réglementation espagnole, prévoit plusieurs critères permettant de déterminer la résidence fiscale et qui seront expliqués en détail pour la suite. Or, desdits critères, uniquement l'un d'eux pivote sur la permanence effective du contribuable, pendant que les deux autres sont des critères un peu plus objectifs: que les intérêts économiques du contribuable se trouvent en Espagne, ou, par présomption qui admet de fournir des preuves en contraire, que le conjoint non séparé et enfants mineurs soient résidents fiscaux espagnols (ce dernier critère pourrait également être considéré comme subjectif, par contre, il s'agit d'une présomption, ce qui fait que nous l'ayons qualifié comme objectif).

Ceci veut dire, tel que cela sera expliqué ci-après, que le seul fait que posséder plus de patrimoine sis en Espagne que dans n'importe quel autre pays et même si le contribuable concerné ne se rend jamais sur place, entraîne qu'il puisse être considéré comme résident fiscal espagnol.

Mais l'Espagne, n'est pas le seul cas: d'autres pays, comme par exemple la France, prévoient aussi des règles semblables.

Est-ce que ce critère de résidence relié uniquement aux intérêts économiques devrait être accepté par l'article 4.1 du MCO-CDE comme équivalent à un critère d'ordre plus subjectif se centrant sur la permanence, la résidence ou le domicile? À notre avis non, même si en principe la pratique ne reflète pas de conflits interprétatifs à ce sujet.

La justification de cette réflexion vient du fait qu'à ce jour et dans un monde globalisé, une personne peut choisir de se constituer un patrimoine dans un pays avec lequel elle n'a pas de liens dans sa vie ordinaire et pour des raisons qui vont bien plus loin que l'épargne fiscale et les comptes numérotés: l'instabilité économique ou politique du pays de résidence éveille aussi la prudence et le souhait de sécuriser les actifs.

Par contre, cela ne veut pas dire que nous considérons que les critères de résidence fiscale doivent être tellement subjectifs pour se conformer à l'article 4.1 du MCO-CDE, que le contribuable concerné puisse les manipuler à son souhait. Bien au contraire.

D'une autre part et en reprenant l'explication concernant la résidence fiscale dans le sens de la Convention, la première condition requise pour que le contribuable en question soit considéré comme résident fiscal dans le sens de ladite Convention, est qu'il le soit considéré en vertu de la réglementation interne du pays signataire. Cela semble évident, mais ne l'est pas tellement.

Car cela demande tout d'abord que les pays concernés appliquent correctement leurs règles internes déterminant la résidence fiscale. C'est à dire: ce n'est pas possible d'appliquer l'article 4 du modèle de Convention si le contribuable concerné n'est pas considéré comme résident fiscal dans le pays signataire selon la réglementation nationale de celui-ci.

Un exemple d'application incorrecte de ce mécanisme par l'Administration fiscale et connu dans la pratique vient du fait de considérer comme résident fiscal à la lumière de la Convention un contribuable sans qu'il accomplisse les critères de résidence prévus dans la réglementation interne, dans le but de provoquer un conflit de double résidence fiscale soit disant «fictif» pour, pour la suite essayer d'appliquer en sa faveur les *tie-breaker rules*, auxquelles elle n'aurait pas eu accès en cas d'avoir appliqué correctement les critères pour attirer la résidence fiscale prévus dans sa réglementation interne et qui auraient donné comme résultat la non résidence.

Voyons un exemple: les règles françaises délimitant la résidence fiscale (qui seront détaillées plus tard) prévoient, entre autres, comme critère permettant d'attirer la résidence fiscale en France, le fait de développer en France une activité professionnelle, à condition que celle-ci ne soit pas exercée à titre accessoire.

Imaginons un contribuable dirigeant d'une société en Suède à plein temps, qui décide aussi d'investir à Paris pour y installer une petite boutique qu'il n'ouvre que certaines fins de semaine. Le fait que l'État français le considère comme résident fiscal via l'application incorrecte de ses règles domestiques de résidence fiscale, entraînerait, aussi à tort, l'application de l'article 4 de la Convention franco-suédoise, afin de déterminer quel pays doit retenir la résidence fiscale dudit contribuable. Tandis qu'avec l'application correcte des règles domestiques de résidence fiscale l'application de l'article 4 de la convention n'aurait pas lieu d'être.

Il est également important de souligner que pour que l'article 4.1 du MCOUDE soit d'application, il suffit que le contribuable soit considéré comme résident fiscal par les deux réglementations nationales, avant indépendance de si les administrations ont ou pas entamé une procédure de contrôle ou de mise en recouvrement. C'est à dire, que ce n'est pas nécessaire que les deux administrations concernées réclament la résidence du contribuable pour appliquer cet article. Il est d'application même si uniquement l'une des deux administrations concernées réclame la résidence (du moment que les conditions requises pour être considéré comme résident fiscal selon la réglementation domestique sont accomplies dans les deux pays).

Cette interprétation est prévue dans les commentaires au Modèle de Convention (dernier alinéa du paragraphe deux des commentaires à l'article quatre du MCOUDE), qui précisent que le conflit de double résidence découle du fait que soit l'un des États, soit les deux, allèguent qu'en vertu de la réglementation interne l'intéressé réside dans leur territoire.

Cet article est même applicable pour déterminer la résidence fiscale du contribuable concerné quand le conflit de double résidence ne s'est pas encore matérialisé, soit, même quand aucun des états concernés ne s'est encore prononcé pour réclamer la résidence.

Cela permet au contribuable de déterminer *motu proprio* dans quel pays il doit être considéré comme résident⁴, soit pour accomplir ses obligations sous la règle

⁴ Sauf quand une procédure à l'amiable entre pays s'avère la seule voie possible pour trancher la situation de double résidence fiscale, tel que cela sera détaillé plus bas.

d'assujettissement illimité si le pays concerné prévoit ledit système, soit pour déterminer lequel des deux pays doit être considéré comme pays de la source et lequel comme pays de la résidence, afin d'appliquer les dispositions de la convention d'application (et donc les règles de partage d'imposition).

Et cela permet de faire ressortir une autre pratique très discutable suivie par l'Administration parfois: celle d'exiger une attestation de résidence fiscale de l'autre pays afin de pouvoir considérer qu'effectivement le contribuable remplit les conditions pour être considéré comme résident dans les deux pays concernés par la Convention d'application dans le cas concret et selon l'article 4 dudit MCOUDE.

C'est à dire, parfois, certaines Administrations songeant à attirer la résidence fiscale d'un contribuable selon ses règles domestiques, exigent audit contribuable de fournir une attestation de résidence fiscale dans le sens de la Convention signée entre les deux pays concernés, afin d'accepter que ledit contribuable remplit également les critères pour être considéré comme résident fiscal dans l'autre pays et d'appliquer les *tie-breaker rules* dont nous parlerons pour la suite.

Par contre, tel qu'évoqué plus haut, les propres commentaires au MCOUDE confirment qu'un conflit de double résidence découle du fait que soit l'un des états, soit les deux, allèguent qu'en vertu de la réglementation interne l'intéressé réside dans leur territoire.

Donc nous considérons que si le contribuable en question prouve qu'il remplit aussi les conditions requises dans la réglementation de l'autre pays concerné pour y être considéré comme résident fiscal selon sa réglementation interne, le premier pays songeant à retenir la résidence fiscale devrait accepter l'application des *tie-breaker rules*, même si le contribuable n'a pas fourni une attestation de résidence fiscale dans le sens de la Convention d'application. Et cela notamment car la pratique connaît certains pays qui ne fournissent pas d'attestations de résidence fiscale. Donc le fait de les considérer comme élément indispensable pour accéder à l'article 4 du MCOUDE pourrait engager plus d'un contribuable dans une position juridiquement fragile.

Puis, en effet, le MCOUDE ne prévoit aucun article modèle exigeant l'émission d'une attestation de résidence fiscale afin de justifier la résidence dans le sens de l'article 4.1.

Et c'est en ce moment que nous devons parler des attestations de résidence fiscale que les pays signataires de conventions en vue d'éviter les doubles impositions fournissent normalement (mais pas toujours) aux contribuables qu'ils considèrent comme résidents dans leur territoire dans le sens de la Convention (c'est à dire techniquement selon un régime d'imposition illimité tel que nous l'exposerons plus bas).

À notre avis, lesdites attestations de résidence fiscale dans le sens de la Convention d'application entre les deux pays concernés dans chaque cas, sont fournies dans le but de simplifier la tâche de vérification de l'autre État. C'est à dire que dans le cas d'une double résidence selon les réglementations internes des deux pays, si l'autre pays signataire reconnaît aussi directement que le contribuable concerné accomplit les critères de sa réglementation interne pour être considéré comme résident et que cette résidence rentre bien dans les paramètres de l'article 4 du Modèle de Convention (imposition illimité, expliquée en détail plus bas), cela simplifie la tâche du premier pays, n'ayant pas besoin d'aller vérifier plus loin qu'effectivement le contribuable accomplit les critères de résidence non seulement dans son pays mais aussi dans l'autre.

D'une autre part, lesdites attestations sont également utiles dans les cas où il n'y a pas de conflit de double résidence mais que le contribuable prétend bénéficier de la Convention signée entre deux pays, notamment en ce qui concerne l'application de taux d'imposition réduits à la source, pour les intérêts, dividendes ou redevances.

Et c'est à ces fins et non aux fins de justifier la résidence dans le sens de l'article 4.1 du MCOCDE que certaines Conventions prévoient littéralement l'émission d'une attestation de résidence fiscale, comme par exemple l'article 30 de la Convention franco-espagnole⁵.

C'est à dire, pour les cas où il n'y a pas de conflit de double résidence fiscale mais que le pays de la source souhaite vérifier que le contribuable a bien le droit de bénéficier de la Convention en question en tant que résident fiscal de l'autre pays signataire et donc de bénéficier des taux d'imposition plafonnés à la source.

Compte tenu que dans ce cas-là, la situation du contribuable est plus simple n'ayant de conflit de double résidence, nous pourrions accepter plus facilement que l'attestation de résidence fiscale soit considérée comme un élément indispensable, compte tenu que le pays de la source limite sa faculté d'imposer et, en échange, le pays de la résidence s'assure que lesdits revenus seront également imposés dans son territoire, compensant ainsi la limitation d'imposition à la source.


Cette théorie peut être confirmée par le fait que dans d'autres pays, comme par exemple la France, les attestations de résidence fiscale aux effets de l'article 4.1 du MCOCDE sont différentes des attestations de résidence fiscale permettant de bénéficier du taux réduit de la Convention. Dans ce dernier cas, le contribuable doit informer des revenus qu'il compte percevoir avant que le pays de résidence lui fournisse le certificat de résidence fiscale.

Voici comme exemple, deux attestations de résidence fiscale françaises:

La première, est une attestation de résidence fiscale dans le sens de l'article 4.1 du MCOCDE et la deuxième, est une attestation de résidence fiscale aux fins de bénéficier des taux plafonnés à la source:

⁵ Convention franco-espagnole en vue d'éviter les doubles impositions en matière de l'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Madrid le 10 octobre 1995.

751-SD


LIBERTÉ • ÉGALITÉ • FRATERNITÉ
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES SERVICE DES IMPÔTS DES PARTICULIERS DE 165 RUE GARIBALDI BP 3176 69401 LYON CEDEX 03 TÉLÉPHONE : 04 78 63 28 23 MÉL : slp.lyon-berthelot@dgi.finances.gouv.fr	SERVICE DES IMPÔTS DES PARTICULIERS DE LYON BERTHELOT 165 RUE GARIBALDI BP 3176 69401 LYON CEDEX 03
---	--

POUR NOUS JOINDRE :

Réception : lundi au vendredi de 8 H 30 à 16 H Ou sur rendez-vous Affaire suivie par : Rémi BURGIARD Téléphone : 04 78 63 33 36 Télécopie : Réf. :
--

LYON, le 15/11/2018

Objet : **CERTIFICAT DE RESIDENCE FISCALE 2018**

Madame, Monsieur,

Le contrôleur Principal des Finances Publiques soussigné certifie que _____ sont résidents en France pour l'année 2018 au sens de l'article 4 de la convention signée à MADRID le 10 Octobre 1995 et approuvée par la loi n°97-206 du 10 mars 1997 entre la République Française et le Royaume d'Espagne tendant à éviter la double imposition

Je me tiens à votre disposition pour tout renseignement complémentaire et vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.



Contrôleur Principal des Finances Publiques

SERVICE IMPÔTS DES PARTICULIERS
DE LYON BERTHELOT

165, rue Garibaldi - BP 3176
69401 LYON CEDEX 03

À
MINISTÈRE DE L'ACTION
ET DES COMPTES PUBLICS

⁶ Document extrait de nos dossiers professionnels. Les données personnelles ont été dûment effacées. Modèle non disponible en ligne.

 13800*01	 LIBERTÉ • ÉGALITÉ • FRATERNITÉ RÉPUBLIQUE FRANÇAISE	730-FR-ESP-SD Enregistrer sous...
Destiné à l'administration fiscale étrangère <i>Con destino a la administración extranjera</i>	CERTIFICAT DE RESIDENCE FISCALE <i>Certificado de residencia</i>	
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES Tampon du service /	Demande d'application de la convention fiscale entre la France et <i>Solicitud de aplicación del convenio fiscal entre Francia y ①</i>	
<div style="background-color: #cccccc; width: 100%; height: 100%;"></div>		
Nature des revenus <i>Naturaleza de la renta</i> ②		
Dividendes Dividendos	<input type="checkbox"/>	Intérêts Intereses
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Redevances Cánones
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Désignation du bénéficiaire des revenus <i>Nombre del beneficiario de la renta</i>		
Nom et Prénom ou raison sociale <i>Apellidos y nombre o razón social</i> Profession <i>Profesión</i> Adresse complète du domicile ou du siège social <i>Dirección completa del domicilio o del domicilio social</i>		
Société ou fonds d'investissement ③ <i>Sociedad o fondo de inversión</i> - Nombre de porteurs de parts du fonds : <i>Número de portadores de participaciones del fondo</i> - Pourcentage de porteurs de parts résidents de France : <i>Porcentaje de portadores de participaciones residentes de Francia</i>		
Déclaration de l'administration française <i>Declaración de la administración francesa</i>		
L'administration fiscale de France certifie qu'au sens de la convention fiscale susvisée le bénéficiaire a bien la qualité de résident de FRANCE pour l'année ④ <i>La administración de Hacienda de Francia certifica que conforme al convenio fiscal del epígrafe, el beneficiario tiene efectivamente la calidad de residente de FRANCIA por el año</i>		
Le bénéficiaire des revenus relève de son ressort sous le numéro fiscal (pour les entreprises seulement) ⑤ <i>El beneficiario de la renta depende de su delegación y tiene el numero (para las empresas solamente)</i>		
A Date et lieu <i>Fecha y lugar</i>	le	Grade / nom et signature <i>Firma y sello</i>


 MINISTÈRE DU BUDGET
 DES COMPTES PUBLICS
 ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

7

Par contre, l'Espagne par exemple n'a qu'un seul modèle d'attestation de résidence fiscale dans le sens des conventions (celui visant l'article 4.1 du MCOUDE) et utilise d'habitude les modèles fournis par les pays de la source quand il s'agit d'obtenir l'application d'un taux limité à la source par un résident fiscal espagnol.

⁷ Document disponible en ligne:

<https://www.impots.gouv.fr/portail/formulaire/730-sd/attestation-de-residence-fiscale-en-france>.

Date de dernière consultation: 03 décembre 2019.

Voici ci-dessous le modèle de certificat de résidence fiscal espagnol et en ce qui concerne l'article 4.1 du MCOCDE:

 Agencia Tributaria www.agenciatributaria.es	Delegación Especial de MADRID
Administración de FERMIN CABALLERO CL FERMIN CABALLERO, 66 28034 MADRID (MADRID) Tel. 915826419 Fax. 917307229	Nº de Remesa: 00083390017  Nº Comunicación: 1896562309098

RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA. CONVENIO

Nº REFERENCIA:

Las autoridades fiscales de ESPAÑA certifican que, en cuanto les es posible conocer, con NIF: _____, es residente en ESPAÑA en el sentido del Convenio entre **ESPAÑA y FRANCIA**. *The tax Authorities of SPAIN certify that to the best of their knowledge, _____ with ID _____, is a resident of SPAIN within the meaning of the **SPAIN and FRANCE** tax Convention.*

Podrá consultar este certificado en la página de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.gob.es) en: *You can view this certificate at the Tax Agency's web page (www.agenciatributaria.gob.es) at: "Sede Electrónica/Utilidades/cotejo de documentos mediante código seguro de verificación(CSV)", utilizando el código seguro de verificación que se proporciona a pie de página. *by using the secure verification code provided at the bottom of the page.**

Se expide el presente certificado a petición del interesado. *This certificate is issued at the request of the applicant.*

Documento firmado electrónicamente (Real Decreto 1671/2009) por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con fecha 5 de diciembre de 2018. Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación en www.agenciatributaria.gob.es
Document signed electronically (R.D. 1671/2009) by the Tax Agency, dated 5 de diciembre de 2018. Authenticity verifiable on www.agenciatributaria.gob.es using a secure verification code.

App AEAT

Documento firmado electrónicamente (R.D. 1671/2009). Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación en www.agenciatributaria.gob.es

8

Par contre, en cas de besoin de justifier la résidence en Espagne pour que le contribuable concerné bénéficie des taux réduits de la Convention dans le pays de la source des revenus, comme évoqué, l'Espagne utilise en général les formulaires fournis par l'autre pays.

⁸ Document extrait de nos dossiers professionnels. Les données personnelles ont été dûment effacées. Modèle non disponible en ligne.

Voici par exemple le modèle d'attestation de résidence dans le sens de la Convention Franco-Espagnole afin qu'un contribuable résident fiscal espagnol bénéficie en France des taux de prélèvement réduits sur les dividendes⁹, intérêts ou redevances:



@ internet - DGFIP
5000-ES



12816*03

Con destino a la administración extranjera

CERTIFICADO DE RESIDENCIA

Solicitud de aplicación del convenio fiscal entre Francia y

El contribuyente debe indicar en este recuadro el nombre del Estado contratante

Número de anexos

I) Naturaleza de la renta

<input type="checkbox"/> Dividendos	<input type="checkbox"/> Proceso normal <input type="checkbox"/> Proceso simplificado	<input type="checkbox"/> Intereses <input type="checkbox"/> Cánones (Royalties)	<input type="checkbox"/> Adjúntese un formulario anexo nº 5001 <input type="checkbox"/> Preséntese sólo este certificado de residencia	<input type="checkbox"/> Adjúntese un formulario anexo nº 5002 <input type="checkbox"/> Adjúntese un formulario anexo nº 5003
-------------------------------------	--	--	---	--

II) Nombre del beneficiario de la renta

Apellidos y nombre o razón social	
Profesión / forma jurídica	
Dirección completa del domicilio o del domicilio social	
Correo electrónico	
Para residentes en EE.UU. cf. nota	

III) Declaración del beneficiario de la renta

Fondos y sociedades de inversión: cumplimente también el cuadro VII

El firmante certifica que:

- es el beneficiario efectivo de la renta para la que se solicita beneficiarse del convenio;
- en virtud del convenio fiscal arriba mencionado, el beneficiario tiene efectivamente la condición de residente de (o si se trata de un fondo de pensión, de un fondo o de una sociedad de inversión, está establecido/a en).....;
- está sujeto al impuesto en virtud de la legislación de..... (Nombre del Estado de residencia), en razón de su forma jurídica o su actividad, incluso en relación con los dividendos de origen francés. Sin embargo, esta condición no se exige en el caso de determinados convenios fiscales suscritos por Francia.....;
- no posee en Francia ningún establecimiento permanente o base fija que estén en relación con la renta;
- esta renta fue o será declarada a la Hacienda del Estado en que reside.

.....

Fecha y lugar
Firma del acreedor o de su representante legal

IV) Declaración de la administración extranjera

La Administración tributaria de certifica que, según sus informaciones:

- las indicaciones que el declarante hace en la presente solicitud son exactas;
- conforme al convenio fiscal del epígrafe, el beneficiario tiene efectivamente la calidad de residente de (o si se trata de fondo de pensión o de fondo o sociedad de inversión, está establecido en).....;
- el beneficiario de la renta depende de su delegación para pago de un impuesto y tiene el NIF (si existe tal número).

.....


Fecha y lugar
Firma y sello





⁹ À noter, à titre informatif, que le taux général de prélèvement sur les dividendes pour les non-résidents français prévu par la réglementation interne française a baissé, étant à ce jour de 12,80%, soit en dessous du taux prévu par la plupart des conventions (15%), ce qui rend inutile l'application dudit plafond de 15% dans la plupart des cas.

@ internet - DGFIP

V) Declaración de la entidad pagadora	
Nombre / Denominación
Domicilio
Número SIREN
Certificamos haber pagado al beneficiario, por el año, la renta contemplada en esta solicitud por el importe neto correspondiente, esto es, tras deducción de la retención fiscal en la fuente al tipo previsto por el derecho interno francés.	
..... Fecha y lugar Sello

VI) Declaración de la entidad financiera norteamericana  (sólo para los residentes en los EE.UU.)	
Nombre / Denominación
Domicilio
La entidad anterior certifica que a su conocimiento el declarante es un residente de los Estados Unidos y que los datos indicados en esta declaración son exactos.	
..... Fecha y lugar Sello

VII) Sociedad o fondo de inversión 	
- Ejercicio social del al; 	- Número de portadores de participaciones del fondo:
- Para los OICVM de Alemania, si la Hacienda francesa ha dado una autorización: fecha y número de la autorización: autorización n° del.....	- Porcentaje de portadores de participaciones residentes de  : %

VIII) En caso de que la administración devuelva el importe al acreedor
¿Dónde se debe enviar el monto devuelto al acreedor (cuenta bancaria, cuenta postal)? Adjuntar IBAN/SWIFT
.....

10

Comme évoqué plus haut, à notre avis, le fait de ne pas fournir une attestation de résidence fiscale dans le cas d'un conflit de double résidence fiscale ne devrait pas entraîner que l'état requérant méconnaisse directement l'accomplissement des critères de résidence dans l'autre pays concerné par le conflit et omette l'application des *tie-breaker rules*, car cela peut mettre le contribuable dans une situation d'impuissance juridique bien plus grave que le fait de ne pas pouvoir bénéficier d'un taux réduit à la source. Par exemple, comme précité, dans le cas de pays qui ne fournissent pas de d'attestations de résidence fiscale (dans la pratique c'est apparemment le cas de certains pays extra-européens).

Certains critères publiés par la *Dirección General de Tributos* (DGT) –organisme espagnol en charge d'annoncer via rescrits fiscaux l'interprétation officielle de la réglementation suivie par l'administration fiscale espagnole– confirmeraient la position que nous défendons, comme par exemple, la réponse à la consultation numéro V3107-13, de 18 octobre 2013, qui précise qu'en cas de ne pas pouvoir fournir une attestation de résidence fiscale, le contribuable pourra fournir d'autres éléments dont l'Administration devra également tenir compte (selon le système d'analyse globale des preuves) et ladite DGT informe même de quelques exemples: attestations

¹⁰ Document disponible sur: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/formulaires/5000-sd/2016/5000-sd_1404.pdf. Dernière consultation le 03 décembre 2019.