



HAL
open science

La subsidiarité des conventions fiscales

Anapaula Trindade Marinho

► **To cite this version:**

Anapaula Trindade Marinho. La subsidiarité des conventions fiscales. Droit. Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2015. Français. NNT : 2015PA010295 . tel-01962381

HAL Id: tel-01962381

<https://theses.hal.science/tel-01962381>

Submitted on 20 Dec 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

UNIVERSITÉ PARIS I - PANTHÉON SORBONNE

Ecole Doctorale de Droit Public et de Droit Fiscal
Doctorat Droit Fiscal

Thèse Présentée par

Anapaula TRINDADE MARINHO

Titre

"LA SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES "

Sous la Direction du Professeur Bernard CASTAGNÈDE

Soutenue le 30 novembre 2015 - Salle 5 - Panthéon Sorbonne

Jury:

- Monsieur le Professeur Xavier CABANNES, Université Paris V René Descartes
- Monsieur le Professeur Bernard CASTAGNÈDE, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne
- Monsieur le Professeur Emmanuel DE CROUY-CHANEL, Université de Picardie Jules Vernes
- Monsieur le Professeur Theodore FORTSAKIS, Université d'Athènes
- Monsieur le Professeur Alexandre MAITROT DE LA MOTTE , Université Paris-Est Créteil

Remerciements

Au **Professeur Bernard Castagnède**, pour m'avoir soutenue jusqu'au bout, y compris lorsque je ne croyais plus et manquais de ressource intérieure. C'est aussi quand un doctorant bloque qu'un excellent directeur se révèle. Plutôt que des brouillons dans une armoire et nombreux fichiers dans le disc dure de mes ordinateurs, mes remarques sur la subsidiarité apportent des gouttes de critiques dans un univers de mots juridiques. La femme que je suis se porte bien mieux, tant que la science ne se porte pas plus mal. Ma gratitude est à votre égard infinie.

A l'**Ecole Doctorale de Droit Public et de Droit Fiscal de Paris I** pour les allocations en début de parcours et l'encadrement. Je vous présente, avec tout mon respect, mes sincères excuses de ne pas avoir été à la hauteur de l'engagement dans le temps normalement imparti. Les obstacles d'ordre privé ont été au-delà de mes forces.

A **Madame Catherine Morel**, assistante du département Sorbonne Fiscalité, pour le sourire que vous êtes en personne, et que vous avez été tout au long, travaillant sérieusement tous les jours au Centre, auprès et aussi pour les doctorants. Votre chaleur humaine irradie le deuxième étage et encourage les doctorants fiscalistes.

A l'**International Bureau of Fiscal Documentation**, pour m'avoir accueillie en tant que chercheuse, pour tout ce que j'ai appris au sein de l'institution, et pour la bibliothèque incontournable et inépuisable en Fiscalité.

A ma **famille et à mes amis**, pour le soutien sans relâche, y compris lorsque terminer paraissait chose invincible. A mon beau-père, décédé quelques jours avant le dépôt final, pour tout l'amour que tu m'as offert et enseigné; nous n'étions pas obligés de nous aimer comme père et fille, mais ce fut chose faite pendant plus de 20 belles années.

(les chiffres renvoient aux numéros de pages)

SOMMAIRE	8
Introduction générale.....	8
1. Le choix du sujet.....	8
2. Contexte conceptuel.....	14
2.1. Les conventions fiscales	14
2.2. La subsidiarité	16
2.3. La subsidiarité et le droit fiscal d'origine internationale.....	22
2.4. Subsidiarité et rapport de systèmes	27
2.5. Subsidiarité et qualifications juridiques posées par les conventions fiscales	30
3. Contexte historique.....	34
4. Enjeux.....	37
5. Méthodologie	39
6. Approche.....	39
PREMIÈRE PARTIE	40
LE PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES	40
TITRE I - LE PARTICULARISME DES NORMES CONVENTIONNELLES EN MATIERE FISCALE	41
CHAPITRE 1 – LA SUPÉRIORITÉ DES NORMES CONVENTIONNELLES	42
SECTION 1- Les contours de la supériorité hiérarchique des engagements internationaux.....	43
§1 - Les formes de supériorité hiérarchique	44
A/ Les supériorités hiérarchiques.....	44
B/ La supériorité hiérarchique des conventions fiscales.....	49
§2 - La supériorité inversée	56
A/ L'indétermination en droit international.....	64
B/ L'indétermination en droit fiscal international.....	68
SECTION 2 – L'utilisation juridique de la subsidiarité	77
§1 – La subsidiarité en droit européen	79
A/ Subsidiarité prescrite par le traité de l'Union européenne	79
B/ La subsidiarité en droit de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme	87
§2- La subsidiarité en droit international	90
A/ Les fonctions de la subsidiarité en droit international public.....	91
B/ Les obstacles à la subsidiarité en droit international public.....	98
Conclusion Chapitre 1.....	101
CHAPITRE 2 - LA SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES EN FRANCE	103
Section 1 – L'émergence de la subsidiarité des conventions fiscales	106
§1 – L'application implicite de la subsidiarité des conventions fiscales dans l'arrêt fondateur	109
A / L'exclusion des conventions fiscales dans le jugement avant-dire droit.....	110
B / L'exclusion des conventions fiscales dans le jugement au fond	116
§2 – L'appel à la subsidiarité conventionnelle dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement.....	121
Section 2 – La consolidation de la subsidiarité des conventions fiscales.....	128

§1 – L’apport conceptuel de la décision Société Schneider Electric.....	130
A / Un contexte singulier de présomption d’évasion fiscale.....	131
B/ Une décision majeure et prévisible	140
§2 – L’apport conceptuel de la décision Société Céline.....	152
A/ Un arrêt confirmatif innovateur	153
B/ La reconnaissance explicite d’un « principe » de subsidiarité.....	159
CONCLUSION – CHAPITRE 2.....	165

TITRE 2 - LES FONDEMENTS DE LA SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES 167

CHAPITRE 1 - LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT, UN PRINCIPE CONSTITUTIONNEL 168

SECTION 1 – Le principe de légalité de l’impôt.....	171
§1 – Un principe initialement sacré.....	172
A) La garantie de l’Etat de droit.....	172
B) Un principe modulable	181
§2 – Un principe en déclin	187
A) La loi entre excès et déclin.....	188
B) La mesure du principe de légalité de l’impôt sous la Vème République	196
SECTION 2 – Le principe de légalité de l’impôt en conflit.....	207
§1- Les conflits face aux normes d’origine interne	207
A) Le conflit face à des principes constitutionnels précis.....	208
B) L’exclusion du champ de la question prioritaire de constitutionnalité	215
§2 – Les conflits face aux normes d’origine externe.....	221
A) Le principe de légalité face au droit international général.....	222
B) Le principe de légalité face aux conventions fiscales	232
CONCLUSION CHAPITRE 3	241

CHAPITRE 2 - LE PRINCIPE DE NON-AGGRAVATION, UN PRINCIPE EN DISCUSSION 243

SECTION 1 : L’aggravation dans les modèles de convention.....	246
§1 – L’évolution du droit à la non-aggravation.....	247
A) Des travaux préparatoires indifférents au contribuable citoyen.....	248
B) L’émergence du contribuable-citoyen dans les modèles de convention	254
§2 – Le contribuable-citoyen dans les modèles post-Londonien.....	264
A) L’indifférence au contribuable-citoyen dans les modèles OEEC-OCDE.....	265
B) Le contribuable dans les modèles ONU	269
SECTION 2 – LE CONTENTIEUX DE L’AGGRAVATION	271
§1 – L’émergence du principe de non-aggravation dans le contentieux fiscal	273
A) Le contexte factuel des aggravations	274
B) La doctrine de l’aggravation.....	281
§2 – L’évolution controversée de la non-aggravation	294
A) L’autorisation d’aggravations nocives	294
B) L’absence de conflit entre non-aggravation et article 3-III de la loi de 1959	301
CONCLUSION Chapitre 4 –	306

SECONDE PARTIE - L'APPLICATION DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES 309

TITRE I - LES EFFETS DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES..... 310

CHAPITRE 1 : LA DEFORMATION DU CHAMP D'APPLICATION CONVENTIONNEL 311

Section 1 : La fragilité du champ d'application conventionnel.....	311
§ 1 - Les défaillances du champ d'application conventionnel.....	312
A) - L'identification des défaillances	313
B) - L'identification des défaillances dans la doctrine française	316
§2 - Le champ d'application conventionnel en droit comparé	330
A) Des originalités respectueuses du champ d'application.....	330
B) le traitement innovant du champ d'application	335
C) Le traitement "a-étatique" du champ d'application.....	338
Section 2 : L'impact de la refonte du champ d'application sur la subsidiarité conventionnelle....	341
§ 1 - La récupération de la "clé de voûte" manquante.....	341
A)- Le revenu, clé du champ d'application.....	349
B) Des critères d'attribution du revenu au contribuable.....	345
§2 - La particularité de la double imposition Aznavour	348
A) La double imposition dans un contexte triangulaire	348
B) Le contentieux des doubles impositions « économiques ».....	352
C) Le rôle de la qualité d'assujetti.....	356
Conclusion Chapitre 1.....	362

CHAPITRE 2 - LE VERROU A L'ACCES AUX CONVENTIONS FISCALES 363

SECTION 1 : Un accès au texte conventionnel biaisé	363
§1 - Les préalables au choix de la norme de référence du contrôle	364
A) La recherche de qualifications juridiques du droit domestique	364
B) Le choix de la norme de référence inappropriée	370
§2- Un accès limité à l'article conventionnel miroir du droit domestique	375
A) Le choix de l'article 19 sur les revenus d'artistes.....	375
B) L'exclusion discutable de l'article 23 sur les revenus innomés.....	382
C) L'indifférence à l'égard de l'article 7 de la convention franco-suisse	385
SECTION 2 - Le verrou définitif à l'accès aux conventions fiscales.....	389
§1 - La condition d'attributaire du revenu	390
A) L'invocabilité d'une convention fiscale	391
B) L'invocabilité sous l'égide de la subsidiarité.....	399
§ 2 - L'approche subjective des conditions d'accès	395
A) L'application de l'approche subjective	396
B) L'application de l'approche subjective à la transparence fiscale.....	399
Conclusion - Chapitre 2	401

TITRE 2 - LES INSTRUMENTS DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES 404

CHAPITRE 1 – CONTROLE DE CONVENTIONNALITE « ASCENDANT » et INTERPRÉTATION LITTÉRALE 404

Section 1 - L'exercice d'un contrôle de <i>conventionnalité</i> « <i>ascendant</i> ».....	405
§1- Le choix d'un contrôle juridictionnel ascendant.....	408
A) La conventionnalité résultant d'un contrôle juridictionnel ascendant.....	415
B) La perte de la compétence fiscale du fait de l'ascendance.....	417
§2- Les entorses supposées au contrôle ascendant.....	414
A) Le développement d'une méthode « <i>raccourcie</i> ».....	414
B) Le recours casuistique à un contrôle purement descendant	422
Section 2 - L'interprétation littérale des conventions fiscales.....	425
§1 - Les techniques d'interprétation des conventions fiscales.....	427
A) L'interprétation <i>Schneider</i> à la lumière de la CVDT.....	428
B) Le lien entre principe d'imposition et méthode d'interprétation.....	432
§2 - L'autonomie des qualifications conventionnelles	437
A) Les acquis indispensables à l'autonomie des qualifications	437
B) Les utilisations possibles du droit domestique	442
C) Le positionnement doctrinal à l'échelle comparée	447

Conclusion Chapitre 1.....	450
----------------------------	-----

CHAPITRE 2 - L'IMPREVISIBILITÉ DU DROIT

CONVENTIONNEL 451

SECTION 1 - Un contentieux imprévisible.....	452
§1- Un contrôle de conventionnalité hétérogène par le juge administratif	453
A- Une subsidiarité hétérogène dans l'affaire Cheynel.....	454
B- Une subsidiarité limitée ou effacée en cas de contrôle descendant.....	468
§2 - L'absence de subsidiarité dans le contentieux judiciaire.....	466
A) Une fausse alerte pour un contrôle de conventionnalité classique	467
B) Le refus explicite du principe de subsidiarité.....	471
SECTION 2 - Un champ d'application conventionnel influencé par le rapport de systèmes	474
§1 -Le champ d'application conventionnel dans le contexte dualiste	475
A) Les bienfaits de deux sphères distinctes	475
B) Une subsidiarité quasi-inexistante.....	477
§2 - Le champ d'application conventionnel dans le contexte moniste.....	480
§1- Défaut de subsidiarité et identité des rangs hiérarchique.....	480
A) L'inutilité de la subsidiarité.....	481
B) Treaty override au lieu et place de la subsidiarité	481
§2- Subsidiarité et diversité des rangs hiérarchique.....	481
A) Le principe de l'effet négatif des traités	482
B) La préservation des avantages du droit interne.....	483
CONCLUSION chapitre 2	484
<u>Conclusion générale.....</u>	485

BIBLIOGRAPHIE 488

1 - OUVRAGES.....	488
2- ARTICLES DE REVUES.....	493
3- ARTICLES CONSULTÉS SUR INTERNET	495
4- SITES INTERNET.....	496
4- DECISIONS DE JUSTICE.....	496
Arrets du Conseil d'état.....	496
Décisions du conseil constitutionnel.....	501
Arrets de la cour de cassation.....	502
Arrets de la Cour de Justice de l'Union Européenne.....	502
Modèles de Conventions fiscales et travaux préparatoires.....	502

TABLE DES MATIÈRES Erreur ! Signet non défini.

Introduction générale

Au moment même où l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE) propose une convention fiscale multilatérale visant à éviter les abus aux conventions fiscales internationales, cette thèse vient rappeler que l'application effective d'une convention fiscale – bilatérale ou multilatérale, le risque est le même - dépend en dernier lieu des juridictions nationales¹. L'état de la jurisprudence sur l'application des articles d'une convention fiscale invite à observer les techniques d'interprétation de ces sources du droit fiscal afin d'apprécier si le contrôle juridictionnel est conforme à l'intention exprimée par les deux Etats signataires. Le rôle des juridictions nationales est fondamental pour assurer une application effective et conforme aux souhaits exprimés par les parties à une convention fiscale².

1. Le choix du sujet

Le droit fiscal international a pour vocation essentielle organiser un régime fiscal adapté aux flux transfrontaliers de revenus et capitaux et aux situations transfrontalières de détention de capital dans un Etat autre que celui de la résidence³. Les droits domestiques prévoient très souvent des dispositifs qui permettent de neutraliser les doubles impositions mais les conventions fiscales internationales vont plus loin dans la mesure où elles organisent, entre autres, les compétences fiscales des deux Etats en cause, généralement appelées Etat de résidence et Etat de source⁴. La convention fiscale préconise soit le droit d'imposition exclusif

¹ www.oecd.org et http://www.lecese.fr/sites/default/files/pdf/Avis/2016/2016_14_evitement_fiscal.pdf.

² La question devient celle de savoir si face à « *une question particulière* », une appréciation « correcte de la convention applicable » apportera une solution au litige, T. LAMBERT, Procédures fiscales, LGDJ, 2^{ème} éd., 2015, p. 373. Le Professeur Thierry LAMBERT ne se focalisait pas sur le doute que nous soulevons ici mais évoque le caractère « correcte » de l'appréciation – nous comprenons « interprétation » et « application » - d'une convention fiscale applicable. La démonstration qui sera conduite au long de cette thèse tend à démontrer que la jurisprudence du Conseil d'Etat sur la priorité du droit interne peut compromettre le caractère « correct » de l'appréciation de la convention fiscale et de la solution au litige dans certains cas.

³ Dit autrement, T. LAMBERT, Procédures fiscales, LGDJ, 2^{ème} éd., 2015, p. 371 : « *Le droit fiscal international a pour objet de déterminer les conditions d'imposition des opérations internationales, c'est-à-dire des opérations faites par un résident d'un Etat sur le territoire d'un autre, ou avec un résident d'un autre Etat. Il a également pour but de fixer les règles relatives à l'imposition de biens ou du capital détenus par un résident d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat. Chaque Etat conserve sa souveraineté en matière fiscale, mais les Etats peuvent volontairement limiter leur pouvoir en concluant des conventions fiscales* ».

⁴ Comme il sera exposé plus loin, cette dichotomie peut prêter à discussion car les situations « triangulaires » sont de plus en plus nombreuses : Etat de résidence du contribuable, Etat de source où le contribuable tire au final le flux de revenus en cause, et un troisième Etat intermédiaire dans lequel le contribuable dispose d'une société intermédiaire ou d'un établissement stable, par exemple. Les configurations possibles sont nombreuses, voir Partie II, Titre 1, Chapitres 1 et 2 de cette thèse. T. LAMBERT, Procédures fiscales, LGDJ, 2^{ème} éd., 2015, p. 372 : « *Deux solutions sont envisageables pour éliminer la double imposition. Soit accorder à l'un des deux*

au bénéfice de l'un des Etats signataires, soit le "partage" de la même matière imposable entre deux Etats souverains. Le contribuable est ainsi protégé contre le risque d'être doublement imposé, en partie du moins, les conventions pouvant également laisser subsister une double imposition « atténuée »⁵.

Les conventions fiscales bilatérales ont vu le jour dès la fin du XIX^{ème} siècle mais se sont développées entre les deux guerres⁶, connaissant un essor considérable à partir des années 60⁷. La Ligue des Nations d'abord, l'OCDE ensuite, ont entrepris l'élaboration des premiers modèles de conventions fiscales internationales - les modèles dits de Londres, Mexico et Paris⁸. Ces modèles servent d'appui aux Etats signataires lors du processus de négociation de la convention bilatérale ; le modèle OCDE est plus favorable au droit d'imposition exclusif de l'Etat de résidence, tandis que le modèle de l'ONU permet à ce que l'Etat de source puisse imposer davantage le revenu ou le capital⁹. Ces modèles se sont perfectionnés au fil des années, notamment grâce à leur révision régulière organisée par l'OCDE et, plus récemment, au développement du modèle des Nations Unies (dit « modèle ONU ») dont la dernière mise à jour date de 2011¹⁰. Les Etats adoptent chacun un « modèle » de convention fiscale qui sera proposé lors des négociations avec les Etats partie. Il est possible de reconnaître ainsi des caractéristiques communes aux conventions fiscales signées par la France ou par le Pays-Bas et ainsi de suite, chaque Etat prévoyant également des versions adaptées à l'Etat partie en face. Les conventions fiscales signées avec des pays en voie de développement vont emprunter certaines dispositions au modèle ONU, tandis que celles signées avec des pays de l'OCDE auront tendance à être davantage conformes au modèle OCDE. Ce constat n'est pas de rigueur comme démontre des études récentes qui révèlent des clauses types ONU dans des conventions fiscales signées entre pays membres de

Etats concernés le droit exclusif d'imposer le revenu ou le profit. Soit de partager le droit d'imposer entre les deux Etats, mais en prévoyant que l'impôt payé dans un Etat (source) constitue un crédit d'impôt dû dans l'autre Etat (résidence) ».

⁵ T. LAMBERT, Procédures fiscales, 2^{ème} éd., op.cit., p. 373, l'auteur reconnaît également que la double imposition peut dans certains cas être seulement « atténuée » sans être pour autant intégralement éliminée.

⁶ La France a signé ses deux premières Conventions fiscales en 1936 : Convention fiscale franco-suédoise sur l'élimination de la double imposition des revenus, signée le 24/12/1936, et convention fiscale franco-suédoise sur l'élimination de la double imposition en matière de droits de succession (même date).

⁷ Partie I, Titre 2, Chapitre 2.

⁸ *Ibid.*

⁹ Les différences se situent entre autres au niveau de la répartition des bénéfices d'entreprises, de l'identification d'un établissement stable (dès 0 à 6 mois contre 12 mois dans le modèle OCDE), de la répartition du droit d'imposer les revenus de capitaux mobiliers, les management fees et les prestations d'assistance technique.

¹⁰ http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf.

l'OCDE, et vice-versa¹¹. D'autres modèles « régionaux » se sont développés, préconisant une organisation de la compétence fiscale différente par rapport aux modèles majeurs (en nombre de conventions les ayant suivi) qui sont ceux de l'OCDE et de l'ONU. Le modèle ILADT, le modèle de l'UEMOA, et ainsi de suite. Néanmoins, le dernier mot reviendra à l'administration fiscale et, si le contribuable persiste, au juge fiscal, peu important le modèle de convention fiscale suivi. La méthode juridictionnelle suivie pour l'application des conventions fiscales se consolide au fur et à mesure que les années passent et que ces sources du droit fiscal régissent de plus en plus de situations.

La France a signé ses premières conventions fiscales visant essentiellement à éliminer les doubles impositions le 24 décembre 1936¹². Les conventions fiscales sont couvertes par l'article 55 de la Constitution de 1958 dont les dispositions prévoient que, en tant que traités internationaux, elles occupent rang hiérarchique supérieur à celui des lois ordinaires. L'application des lois ordinaires doit être assurée de façon compatible avec les dispositions des conventions fiscales ; à défaut, l'acte administratif d'imposition pourrait être annulé dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir ou de plein contentieux. Cette supériorité hiérarchique doit en revanche être respectée dans le cadre imparti par la loi selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, en vertu du principe de priorité du droit interne quant au fondement initial du droit d'imposer. Cette priorité est depuis 2002 appelée aussi « principe de subsidiarité des conventions fiscales » dans les conclusions rendues par les commissaires du gouvernement au Conseil d'état¹³. Le contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition vis-à-vis des conventions fiscales internationales en vigueur en France est fait en respectant la « priorité » du droit domestique sur l'existence même de l'obligation fiscale. La terminologie « *contrôle de conventionnalité* » renvoie dans la présente étude au contentieux où, parmi les normes de référence du contrôle juridictionnel, figure une norme "d'origine internationale".

¹¹ W. Wijnen and J. de Goede, *The UN Model in Practice 1997-2013*, Bulletin for International Taxation, 03/2014, également consultable sur internet directement sur le site de l'IBFD : https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/BIFD_BIT/BITPreview2014_03.htm

¹² Convention fiscale franco-suédoise sur l'élimination de la double imposition des revenus, signée le 24/12/1936, et convention fiscale franco-suédoise sur l'élimination de la double imposition en matière de droits de succession (même date).

¹³ Affaire Schneider développée au sein de la Partie I, Titre I, Chap.2. Expliquée par le Professeur Thierry Lambert sous ces termes initiaux de « priorité » du droit interne : « *une convention fiscale peut interdire à l'un des Etats signataires d'exercer le droit d'imposer qu'il tient de sa législation nationale, mais réciproquement le texte conventionnel ne crée pas, à lui seul, le pouvoir d'opérer un prélèvement non prévu par le droit interne (cite Memmi CE). C'est le principe de priorité du droit interne, parfois appelé principe de subsidiarité des conventions. Autrement dit, l'autorité supérieure à celle des lois que l'article 55 de la constitution confère a tout engagement international ne peut jouer que pour autant que la loi est d'abord susceptible de trouver application* », T. LAMBERT, Procédures fiscales, 2^{ème} éd., op.cit., p. 372.

Par norme "d'origine internationale" il convient de comprendre les normes adoptées en concert avec les autorités d'un autre Etat, à l'échelle internationale ou européenne, faisant nôtre la définition proposée par Madame le Professeur Agnès Roblot-Troizier¹⁴.

Les conventions fiscales internationales vont faire l'objet d'un contentieux juridictionnel grandissant à partir des années 60. Des zones d'ombre subsistent toujours sur des concepts clés au processus de détermination du droit exclusif ou partagé d'imposer une même matière imposable par l'un ou deux des Etats signataires. L'application d'une convention fiscale se révèle un exercice de plus en plus complexe, les concepts ou liens de connexion manquants dans les modèles ayant vocation à être complétés ou régis par le droit domestique de l'Etat où a lieu le contentieux fiscal¹⁵.

L'application d'une convention fiscale est d'abord l'affaire du contribuable et de l'administration fiscale, premier organe de l'Etat confronté aux dispositions d'un traité fiscal, censée adapter le régime d'imposition prévu par le droit interne en fonction des dispositions conventionnelles. L'exigence de la « conventionnalité » de la solution apportée aux conflits d'imposition se traduira concrètement par la concession du droit d'imposer une matière imposable, en partie du moins, ou par l'application d'un taux moins élevé que celui réservé aux situations « purement » internes. C'est en ce sens qu'une convention fiscale a pour effet de « limiter » volontairement le pouvoir d'imposer des Etats parties¹⁶.

Les conventions fiscales portent sur l'impôt sur les revenus et la fortune des personnes physiques et des personnes morales. En France, étant donné le dualisme des ordres de juridiction, l'ordre administratif et l'ordre judiciaire seront compétents en fonction de l'impôt contesté ; le contentieux relatif aux impôts directs relèvent de la compétence du juge administratif – impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les bénéfices des sociétés, couverts par les conventions fiscales -, et le contentieux relatif aux impôts indirects

¹⁴ Sur la terminologie « *Contrôle de conventionnalité* » : nous retenons ici l'heureuse définition par A. ROBLOT-TROIZIER, « *Contrôle de constitutionnalité et normes visées par la Constitution française, Recherches sur la constitutionnalité par renvoi* », Nouvelle Bibliothèque des Thèses, Dalloz, 2007, p.15-16: L'auteur définit la notion de contrôle de conventionnalité comme l'utilisation par le juge, lors du contrôle de légalité de l'acte, d'une norme d'origine internationale parmi les normes de référence de son contrôle. Pour d'autres auteurs ayant accepté la terminologie: O. GOHIN, *Contentieux administratif*, LexisNexis, 8^{ème} éd., 2014, p. 77 et 78 : l'auteur explique le contrôle de constitutionnalité indirect par les juridictions administratives par le biais du « *contrôle de conventionnalité, puisque la jurisprudence du Conseil d'Etat a fini par s'aligner sur celle de la Cour de cassation qui déduit de l'incompétence du Conseil constitutionnel pour connaître de la conformité de la loi à un traité la possibilité ouverte au juge judiciaire de donner lui-même sa pleine effectivité à l'article 55 de la Constitution, en vue de faire prévaloir le traité sur la loi postérieure contraire* ». A propos de Cons.const., 15/01/1975, n°74-54 DC, *Interruption volontaire de grossesse*, Rec.Cons.const.1975, p.9 ; AJDA 134/1975, RIVERO.

¹⁵ Partie II, Titre 2, Chapitre 1.

¹⁶ T. LAMBERT, *Procédures fiscales*, 2^{ème} éd., op.cit., p. 371, sur la lecture de la « limitation volontaire » du droit d'imposer par la signature d'une convention fiscale.

relèvent de la compétence du juge judiciaire – impôt sur la fortune et droits d'enregistrement¹⁷. De ce fait, le contentieux des conventions fiscales est exposé à la diversité des méthodes d'interprétation ou d'application du droit international. En effet, et là se situe l'une des originalités de la « priorité du droit interne » ou de la « subsidiarité des conventions fiscales », seul le juge administratif applique la priorité du droit interne lors du contentieux relatif aux conventions fiscales internationales¹⁸. Le juge judiciaire refuse jusqu'à présent à reconnaître et à mettre en œuvre cette priorité du droit national quant à l'existence de l'obligation fiscale.

A l'origine, cette étude était consacrée au « contrôle de conventionnalité en droit fiscal », englobant parmi les normes de référence du contrôle le droit de l'Union européenne, le droit OMC, les conventions d'établissement, etc. L'étude devait être conduite suivant une démarche comparative en droit, cherchant à identifier et à analyser les particularités du contrôle de conventionnalité mis en œuvre par les différentes juridictions nationales. Le défi était aussi vaste que périlleux dans la mesure où le constat fut d'abord celui d'un contentieux influencé par l'histoire des institutions politiques et du droit constitutionnel de chacun des Etats. La réception et l'application des sources internationales du droit paraît davantage facilitée et favorable dans les pays ayant connu des régimes totalitaires violents au cours du XX^e siècle. Le droit d'origine internationale d'une façon générale véhicule l'espoir et l'essence de l'Etat de droit, d'une Constitution juste, ou d'un système juridique à l'abri de l'arbitraire et du dictat¹⁹. C'est ainsi qu'au Portugal, en Espagne ou en Allemagne, le droit international paraît comme la garantie d'une démocratie, et d'un vecteur de reconnaissance de droits fondamentaux aux citoyens²⁰. Le contentieux juridictionnel révèle une sorte de « dévouement » au droit international – entendu ici au sens le plus général du terme, englobant donc le droit européen et le droit international général public et privé -, voire, de surestime du droit international. La France et la Grande Bretagne n'ont pas connu cette situation ; les années Pétain furent bien plus courtes que les années Franco, Salazar ou Mussolini, impactant dans une moindre mesure les institutions politiques, le droit constitutionnel et le droit administratif français. Le contrôle juridictionnel paraît à maintes reprises davantage respectueux du « droit des gens », y compris là où son rang hiérarchique

¹⁷ Partie II, Titre 2, Chapitre 2.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Le principe de sécurité juridique et protection de la confiance légitime, in *Revue de Droit Fiscal*, n°Hors-Série, L'année fiscale, June 2007, LexisNexis 2007 ;

²⁰ *Ibid* et Partie II, Titre 2, Chapitre 2.

est égal à celui des normes domestiques²¹. L'impression est que la crainte d'une atteinte à la souveraineté étatique est bien moins présente et favorise une application du droit international davantage rationnelle et impartiale dans ces pays.

Néanmoins, la méthodologie comparative nous a permis d'identifier la particularité du contrôle de conventionnalité exercé par le juge administratif français lorsque la norme de référence du contrôle était une convention fiscale. La « priorité » du droit national n'est pas appliquée de la même façon devant un certain nombre de juridictions nationales à l'échelle comparée, lorsque cette règle ou méthode est reconnue²². Cette démarche, qualifiée tantôt de "méthodologie", tantôt de "principe implicite", est aujourd'hui pleinement affirmée dans le texte même des décisions rendues par le Conseil d'état depuis récemment sous l'enveloppe d'un principe juridique, le principe de subsidiarité des conventions fiscales.

Le caractère "subsidaire" d'une convention fiscale résulte suivant cette logique du principe constitutionnel de légalité de l'impôt et du fait que les dispositions d'un traité fiscal sont nécessairement dépendantes du droit interne. Le droit domestique est aussi sollicité à d'autres niveaux, afin de rendre opérationnels et exécutoires les décisions fondées sur des conventions fiscales, confirmant, selon la jurisprudence administrative française, le rôle subsidiaire que ces conventions sont censées jouer. La complémentarité entre le droit interne et le droit international fut rarement niée d'une façon générale par la doctrine au fil du temps ; l'interdépendance est reconnue aussi bien par les écrits portant sur le droit international public et privé²³. Pourtant, ni les juridictions françaises de l'ordre judiciaire, ni les juridictions étrangères observées, n'appliquent la subsidiarité en tant que démarche systématique dans le contentieux des conventions fiscales²⁴.

Au même temps que les limites d'un sujet aussi vaste devenaient incontournables, le Conseil d'Etat a rendu une décision charnière sur la subsidiarité des conventions fiscales, la décision "Aznavour"²⁵. Les méfaits potentiels de l'exercice d'un contrôle de conventionnalité sous le prisme de la subsidiarité des conventions fiscales nous ont paru aussi notoires qu'excessifs. La solution retenue dans cette affaire est conforme à l'idéal de justice fiscale dans son résultat : le mécanisme d'optimisation fiscale agressive mis en œuvre par le contribuable a échoué, tant mieux. Toutefois, la méthode d'application de la convention

²¹ S. LAMPERT, Tax legislation : legal standards, trends and challenges, Germany National Report, in Ed. W. Nykiel and M. SEK, Ed. Kluwer 2015, p.265.

²² Partie II, Titre 2, Chapitre 2.

²³ Partie I, Titre 1, Chapitre 1.

²⁴ *Ibid*

²⁵ CE, 10^e et 9^e ss-sect., 28/03/2008, n°271366, *Aznavour*, JurisData n°2008-081297, RDF 17/2008, com.293, concl. C. Landais.

fiscale s'est révélée périlleuse pour la suite si elle devait être adoptée de façon systématique, au-delà des affaires où il est possible d'identifier un montage fiscal abusif. Il s'agissait d'une application du considérant de principe consacré un peu plus tôt par le juge administratif dans le cadre de l'affaire Schneider, dont les vices se sont révélés selon nous dans l'affaire Aznavour précitée. Prenant appui sur les résultats de la recherche comparée conduite jusque-là, il paraît plausible de soutenir que la subsidiarité prônée par les juridictions administratives françaises est susceptible de corrompre le contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition. Convaincus par l'idée que ce particularisme pouvait devenir un obstacle redoutable à l'application effective des engagements internationaux signés par la France et à la clarté du contentieux relatif aux conventions fiscales, la subsidiarité conventionnelle est devenue l'objet de cette étude.

2. Contexte conceptuel

2.1. Les conventions fiscales

La terminologie communément utilisée "conventions fiscales contre la double imposition et l'évasion fiscale" laissera souvent place au sein de cette étude à celle de "conventions fiscales", "conventions fiscales bilatérales" ou "conventions fiscales internationales". Ces simplifications terminologiques ont aussi une vocation « militante » dans la mesure où l'étude révélera notamment que la portée des conventions fiscales a trop souvent été restreinte aux seuls objectifs d'élimination de la double imposition et de lutte contre l'évasion fiscale. Réduire les conventions fiscales aux fonctions d'élimination des doubles impositions et de lutte contre l'évasion fiscale présente le risque d'interpréter ses clauses toujours à la lumière de ces fonctions, et de procéder à des interprétations strictement littérales de ces normes. L'objet principal ou majeur des conventions fiscales est en effet celui d'éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale. Toutefois, enfermé dans ces deux fonctions, le travail d'interprétation du juge fiscal s'est parfois traduit par des décisions jusqu'aujourd'hui discutables²⁶. Les conventions fiscales contiennent des dispositions qui sortent de ces deux fonctions telles que les clauses d'octroi de crédits d'impôts fictifs en tant que mesures fiscales incitatives au bénéfice de pays en voie de développement, et les clauses

²⁶ CE, 8^e. et 3^e. ss-sect., 26/07/2006, n°284930, *Sté Natexis Banques Populaires*, JurisData n°2006-080989, RDF 50/2006, com.791, concl. Pierre Collin. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 25/02/2015, n°366680, *Sté Natexis*, Concl. M.-A.Nicolazo de Barmon, RDF 24/2015, com.408.

visant à garantir le respect du principe de non-discrimination entre des contribuables d'Etat parties respectifs. Il sera démontré au cours de la deuxième partie l'importance de ne pas s'enfermer dans les acquis du droit interne, ni se limiter aux fonctions « principales » d'une convention fiscale afin de trouver la « correcte application » aux situations particulières notamment²⁷. Cet aspect peut être considéré également comme étant à l'origine des critiques sérieuses émises à l'encontre de la décision Céline rendue par le Conseil d'Etat en 2013, sur laquelle nous reviendrons²⁸. A ce stade il convient de souligner que la Constitution de 1958 ne consacre de façon explicite aucune limite au contenu matériel d'une convention fiscale. Le principe de légalité de l'impôt peut-il être considéré comme tel dans la mesure où les lois ordinaires qui créent des impositions de toute nature ont une valeur hiérarchiquement inférieures à celles des traités internationaux ? La question mérite d'être discutée, elle a par ailleurs été explicitement abordée par la doctrine étrangère²⁹.

La définition de l'objet des conventions fiscales par ces deux objectifs majeurs a pu jouer un rôle très important dans la portée excessive que le principe de subsidiarité des conventions fiscales revêt dans certaines décisions du Conseil d'Etat comme il sera soutenu plus loin. Il est permis de se questionner sur l'état du contentieux des conventions fiscales si l'objet de ces traités avait été défini autrement, laissant libre cours au contenu potentiel d'un tel traité, dans le cadre institué par la Constitution de 1958.

Les conventions fiscales internationales sont les principaux engagements internationaux à contenir des dispositifs tendant à déroger au droit fiscal domestique, mais ce ne sont pas les seules. Des mesures fiscales peuvent être introduites dans les traités de commerce, dans les traités miniers, dans les conventions d'établissement signées depuis le début du XXème siècle, et bien d'autres. Toutefois, l'examen de la jurisprudence administrative française enseigne que la subsidiarité ne concerne jusqu'à présent que les conventions fiscales sur l'élimination de la double imposition et l'évasion fiscale³⁰. C'est pour cette raison que l'étude se limite au contentieux relatif à ces conventions. Bien que la délimitation du sujet puisse paraître trop restrictive au départ, la subsidiarité conventionnelle

²⁷ T. LAMBERT, Procédures fiscales, op.cit., p. 373 .

²⁸Partie I, Titre 2, Chapitre 2.

²⁹ Partie I, Titre 1, Chapitre 1.

³⁰ Partie I, Titre 1, Chapitre 2.

permettra d'investir les croisements du droit fiscal avec le droit international public, la théorie du droit, le droit constitutionnel, le droit administratif et le droit européen.

2.2. La subsidiarité

La subsidiarité des conventions fiscales interpelle de par son particularisme. La matière fiscale n'est qu'une branche supplémentaire du droit à avoir recours au mécanisme de la subsidiarité pour régler des conflits entre des autorités compétentes et concurrentes, ou entre des objets en conflit. La subsidiarité est un concept ayant été "juridicisé" suivant la définition suivante: "*technique de coordination d'éléments concurrents, qui subordonne à la défaillance de l'élément placé en position première le recours à l'élément placé en position subsidiaire: si l'élément premier n'est pas défaillant, l'élément subsidiaire est bloqué*"³¹. La définition proposée par Monsieur Antoine Gouëzel résumé de façon fidèle les utilisations courantes de la subsidiarité en droit.

La subsidiarité des conventions fiscales va alors soulever la question de savoir si une norme telle qu'un engagement international, hiérarchiquement supérieur aux lois ordinaires selon l'article 55 de la Constitution de 1958 et selon une vision pyramidale des rapports entre les normes juridiques d'un système donné, peut faire l'objet d'une application subsidiaire vis à vis des lois ordinaires. Cette question est la raison d'être du présent travail dont les arguments juridiques mobilisés permettent d'affirmer que la réponse n'est pas aussi simple que souvent exposé par la doctrine³².

La subsidiarité, ou le principe de subsidiarité, est utilisée en droit suivant la dynamique de coordination d'éléments concurrents où l'élément subsidiaire est censé intervenir uniquement en cas de défaillance de l'élément premier. C'est ainsi que la subsidiarité constituera la clé de répartition du pouvoir à l'échelle locale et nationale, ou nationale et européenne, même si, dans ce dernier cas, la subsidiarité est encadrée par l'appareil institutionnel européen et régie par une norme européenne. La subsidiarité suivra de façon quasi unanime cette dynamique de coordination d'éléments concurrents. En droit

³¹ A. GOUËZEL, *La subsidiarité en droit privé*, Economica, 2013, 394 pages, p.21.

³² La doctrine présente de façon majoritaire la subsidiarité des conventions fiscales comme une règle indiscutable et qui va de soi, Partie I, chapitres I, II et III.

constitutionnel, administratif, européen, civil et, aussi, en droit fiscal "domestique", les logiques de coordination et d'intervention uniquement en cas de défaillance du premier élément se retrouvent. En droit fiscal interne, les articles L80A et L80B du Livre des procédures fiscales, permettent au contribuable d'opposer à l'administration fiscale sa propre doctrine lorsque celle-ci a pu fonder la confiance légitime des contribuables sur un dispositif fiscal. Mais la doctrine fiscale ne peut être invoquée que *subsidiativement* ; le juge de l'impôt examinera la conformité de l'acte d'imposition vis-à-vis de la loi domestique d'abord³³. Si l'acte d'imposition est contraire à la loi, le juge pourra en second lieu voir si la doctrine administrative illégale est susceptible de "sauver" l'acte d'imposition, reprenant ici les termes du Professeur Martin COLLET³⁴. Cela respecte la logique de l'élément subsidiaire qui est "bloqué" tant que le premier n'est pas défaillant. Ce raccourci emprunté pour définir la subsidiarité est bien conforme à l'historique du concept, en dehors même du droit. En effet, les premiers écrits sur la subsidiarité datent d'Aristote dont les premières lignes sur la logique de la subsidiarité portent sur l'éducation des enfants de la cité³⁵. La théologie ensuite a investi de façon approfondie la subsidiarité, faisant d'elle une des règles de conduite morale,

³³ M. COLLET, *Droit fiscal*, 3^e. ed., op.cit., p. 115.

³⁴ *Ibid*

³⁵ Sur le partage « juste » du pouvoir : III, 12, 1282-b, 15 à 40 : *il faudrait partager inégalement les magistratures selon la supériorité < des citoyens> concernant un bien quelconque, si dans tous les autres domaines ils ne se différenciaient en rien et se trouvaient être égaux. (...) Si, en effet, quelqu'un est supérieur dans l'art de la flûte, mais de bcp inférieur en noblesse et en beauté, si même chacune de ces deux qualités (...) est un bien plus grand que l'art du flûtiste, et que, de plus, elles surpassent proportionnellement plus l'art de la flûte que notre flûtiste surpasse les autres dans son art, c'est néanmoins à lui qu'on doit donner les meilleures flûtes. Car c'est à l'accomplissement de la tâche que doit servir la supériorité, et dans le cas du jeu de flûte, la supériorité en richesse et celle de la naissance n'y contribuent en rien.*

concrétisée par le devoir de secours³⁶. Thomas d'Aquin a défendu dans ses écrits le devoir de secours en cas de défaillance du pouvoir politique suivant la logique de la subsidiarité³⁷.

Dans les écrits philosophiques, déjà, la subsidiarité entretient des liens intrinsèques avec la « hiérarchie » puisque le concept est censé jouer un rôle de « gestion » de compétences qui seraient en conflit ; la règle, la théorie, ou le principe de subsidiarité, sont censés réguler le partage de compétences appartenant à des autorités ou à des instances distinctes sur une même matière ou groupe de personnes. Il est alors identifiée une instance « supérieure » ou « englobante » - la cité du temps d'Aristote, l'Etat central, ou la Fédération plus tard, l'Union européenne souvent aujourd'hui -, face à des instances « inférieures » ou « englobées » - le père de famille du temps d'Aristote, les autorités locales d'un Etat central, les Etats fédérés d'une Fédération, les Etats membres de l'Union européenne. L'ensemble de ces instances ont des compétences concurrentes, susceptibles d'être mises en œuvre, et la subsidiarité est alors le joint permettant de les organiser afin que l'action concomitante de plusieurs acteurs ne nuise à la gestion d'une situation donnée. La clé de voûte de la subsidiarité est donc l'identification d'un conflit de compétences ; c'est ce qui la justifie et ce qui légitime sa mise en œuvre.

Le besoin d'utiliser la logique subsidiaire résulte de l'idée selon laquelle une institution « inférieure » est plus à même de résoudre de façon optimale une situation de fait donnée, et que l'institution « supérieure » est censée la laisser agir tant que la première est capable de le faire. La délégation est censée émaner de l'autorité supérieure, entité

³⁶ R. J. CASTILLO LARA, *La subsidiarité dans l'Eglise*, in J.-B. D'ONORIO, *La subsidiarité. De la théorie à la pratique*, Téqui, Paris, 1995, p.153 à 179. D'abord, la subsidiarité a été utilisée dans l'articulation des relations entre les pontifs, représentant de Dieu sur terre, et l'empereur ou le roi. La primauté du pouvoir pontifical ayant été de vigueur jusqu'à ce que Philippe Le Bel mette fin à ce qui était devenu un véritable règne des papes. La subsidiarité a également été employée pour définir les relations avec les églises locales. Ensuite, le principe de subsidiarité s'est surtout développé à partir du XIXème siècle grâce au Christianisme social, défendu en 1891 par le Pape Léon XIII dans son Encyclique « *Rerum novarum* », qui condamne le capitalisme libéral et insiste sur le « bien commun » et la solidarité (sous l'influence de Mgr Wilhelm von Ketteler, évêque de Mayence et député au Reichstag (1811-1877). Mais il sera véritablement consacré par le mouvement personnaliste, dont s'inspira le Pape Jean XXIII dans sa célèbre Encyclique « *Pacem terris* », publiée le 11 avril 1963. Il s'agissait pour les partisans de ce mouvement de concilier la liberté individuelle avec les exigences de la justice sociale. Par souci d'efficacité, ils ont voulu privilégier les collectivités les plus proches du citoyen, comme la famille, la commune ou tous les corps intermédiaires, plutôt que les autorités publiques comme l'Etat, dont l'action « subsidiaire » (ou accessoire) devrait se limiter à assister l'individu.

³⁷ T. D'AQUIN, *De Regno*, I, chap. XV - l'entité chrétienne de personne se substitue à l'entité ancienne de citoyen. La personne est un monde à elle seule, responsable de son destin, mais insuffisante à réaliser son bonheur espéré. Le pouvoir politique, simple moyen au service de la société, seule instance privée de fins propres, a pour mission de garantir à toutes les instances sociales les conditions pour parvenir utilement à leurs buts : « *corriger, s'il trouve quelque chose en désordre ; suppléer, si quelque chose manque ; parfaire, si quelque chose de meilleur peut être fait* ».

englobante, au profit de l'entité inférieure, entité englobée, une fois que la première estime la deuxième à même de résoudre plus efficacement une situation de fait donnée. A l'origine, le chef de famille chez Aristote sera reconnu comme compétent à l'égard de sa famille, la Cité devant agir uniquement en cas de défaillance ou d'action moins efficace et optimale du premier – Aristote s'attachera à désigner les domaines pour lesquels l'intervention de la Cité sera « optimale », l'éducation par exemple. Le principe de subsidiarité qui régit aujourd'hui le partage des compétences le droit européen, épouse, au fond, la même logique³⁸.

Toutefois, l'exclusivité d'action de l'une des autorités est atteinte uniquement à la fin du processus, puisque, à son origine, il y a bien deux autorités compétentes. Ensuite, et dans l'objectif de pouvoir « mesurer » l'opportunité et la capacité d'action de chacune des institutions en cause, le mécanisme de la « proportionnalité » rentre en jeu. La proportionnalité déterminera quelle autorité est la plus à même d'agir, en fonction de l'action à accomplir, et des moyens dont dispose chacune. En droit européen, par exemple, la proportionnalité permettra de trancher la question de savoir si l'autorité locale est plus à même de gérer un problème donné par exemple³⁹. Le paradigme de la proportionnalité mis en oeuvre dans le cadre du principe de subsidiarité permet de comprendre que ce dernier principe peut servir en faveur de l'intervention de l'autorité supérieure, ou de l'autorité inférieure. On identifie un phénomène de « **permutation** », c'est à dire, un passage possible de la compétence de l'autorité supérieure au profit de l'autorité inférieure, et vice-versa. De plus est, la permutation est possible à tout moment du processus de gestion d'une situation donnée⁴⁰.

La doctrine va au cours du XX^{ème} siècle élaborer des définitions de plus en plus précises et de plus en plus pragmatiques de la subsidiarité, en vue de son application en sciences politiques et en droit. Parmi les nombreux écrits, nous pourrions citer « les » définitions proposées par le Professeur Melchior WHATELET⁴¹. Selon l'auteur, la subsidiarité peut recevoir un sens large et un sens plus étroit à la fois. Au sens large, la subsidiarité inviterait à gouverner trois démarches : la répartition ou l'octroi de compétences (qui fait quoi) – on pense aux systèmes fédéraux et aux différences que peut provoquer le lieu

³⁸ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire, Recherche sur les impôts directs*, L.G.D.J., 2005, p.263 à 267.

³⁹ J. FELIX PINTO NOGUEIRA, *Direito fiscal europeu. O paradigma da proporcionalidade*, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, p.54.

⁴⁰ J.-P. DEROSIER, *Au bord de la frontière Rehanne*, RDPC, 2009, p.262.

⁴¹ Propos liminaires par M. WATHELET, in « Le principe de subsidiarité », sous la direction de F. DELPEREE, Bibliothèque de la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, XXXVII, LGDJ, Bruylant, 2002, Bruxelles, p.17 à 20.

où se situe le pouvoir résiduel, central ou décentralisé – ; le déclenchement de l'exercice même de la compétence octroyée puis, enfin, la détermination des limites, de l'ampleur ou de l'intensité de l'exercice de cette compétence. Cette dernière démarche est le plus souvent placée sous le concept de la proportionnalité. Au sens plus étroit, le principe de subsidiarité se limiterait au déclenchement de l'exercice d'une compétence, à l'instar de l'article 5 §2 du Traité CE de 1992. Grâce à la définition au sens large, l'auteur permet d'identifier le principe de subsidiarité – au sens étroit, déclenchement d'une compétence -, parmi deux autres principes qui seraient appliqués de façon concomitantes à savoir, le principe d'attribution des compétences – situé en amont du déclenchement d'une compétence – puis le principe de proportionnalité – utilisé afin de mesurer jusqu'où l'action est justifiée et légitime. Ces définitions sont intéressantes car elles permettent d'inclure sous le couvert de la subsidiarité le principe d'attribution des compétences et le principe de proportionnalité. L'attribution d'une compétence est en règle générale l'œuvre d'une autorité hiérarchiquement supérieure ; les **liens entre subsidiarité et supériorité** hiérarchique apparaissent⁴².

Françoise LEURQUIN-DE-VISSCHER a proposé la distinction entre deux formes de subsidiarité qui ne manquent pas d'intérêt pour la présente étude⁴³. L'auteur va en effet souligner le caractère ambivalent de la notion. Un conflit interne serait véhiculé dans l'institution même de la subsidiarité, permettant alors la distinction entre subsidiarité négative et subsidiarité positive. Ces deux « facettes » de la subsidiarité ne pourraient être dissociées l'une de l'autre. **La subsidiarité négative**, en tant que limite mise à l'intervention d'une autorité supérieure vis-à-vis de personnes ou de groupes sociaux qui sont en mesure d'agir eux-mêmes, impliquerait le devoir de non-ingérence, justifié par la priorité de compétence accordée à l'instance la plus proche de l'action à accomplir. **La subsidiarité positive** ensuite, seconde facette de la notion, renvoi à l'obligation pour l'instance la plus élevée d'agir en cas

⁴² Idée également défendue par T. HOBBS, *Le Léviathan - Traité de la matière, de la forme et du pouvoir de la république ecclésiastique et civile*, Trad. F. Tricaud, éd Sirey, Paris, 1971, chap. XXX, p.357: "La fonction du souverain (qu'il s'agisse d'un monarque ou d'une assemblée) est contenue dans la fin pour laquelle on lui a confié le pouvoir souverain, et qui est le soin de la sûreté du peuple : il y est obligé par la loi de la nature, et il est obligé d'en rendre compte à Dieu, auteur de cette loi, et à nul d'autre".

⁴³ F. LEURQUIN – DE-VISSCHER, *Existe-t-il un principe de subsidiarité ?*, in « *Le principe de subsidiarité* », sous la direction de Francis Delpérée, 2002, L.G.D.J. Bruylant, op.cit, p.30. L'auteur souligne que le caractère ambivalent de la notion se marque sur le plan de ses exigences qui ne peuvent être dissociées l'une de l'autre : **subsidiarité négative**, en tant que **limite mise à l'intervention d'une autorité supérieure vis-à-vis de personnes ou de groupes sociaux qui sont en mesure d'agir eux-mêmes**. Le devoir de non ingérence trouve sa justification dans la priorité de compétence qui doit être accordée à l'instance la plus proche de l'action à accomplir. Face à la **subsidiarité positive**, seconde facette de la notion, **consiste en l'obligation pour l'instance la plus élevée d'agir en cas d'insuffisance des acteurs**. L'auteur poursuit, « c'est le devoir de secours qui apparaît ici ». Prendrait la forme de politique d'incitation, de soutien ou, le cas échéant, de suppléance, toutes ingérences qui s'expliquent par le fait qu'en dernière analyse l'autorité supérieure se trouve être responsable de garantir la réalisation de l'intérêt général.

d'insuffisance d'action ou d'incapacité d'action des acteurs des instances inférieures ou locales. L'auteur fera ensuite le rapprochement avec la subsidiarité telle que définie par Thomas d'Aquin, en rappelant que c'est le **devoir de secours** qui transparait dans la subsidiarité dite positive. Le devoir de secours prendrait la forme de politiques d'incitation, de soutien ou, le cas échéant, de suppléance, ou de toute ingérence s'expliquant par le fait qu'en dernière analyse, l'autorité supérieure se trouve être responsable de garantir la réalisation de l'intérêt général.

Retracer la généalogie de la subsidiarité en droit n'est pas tâche facile tant elle est impliquée dès la naissance de l'Etat de droit, en tant que outil d'organisation des différentes compétences et autorités en jeux, et tant elle sera utilisée par la suite dans les différentes branches du droit. Afin d'appuyer nos propos, il paraît opportun de rappeler certaines des utilisations considérées comme les plus notoires et incontournables de la subsidiarité en droit. L'objectif est de démontrer combien ces applications diffèrent de celle qui sera plus tard consacrée en droit fiscal, alors même que toutes ces applications répondent et correspondent à l'essence « philosophique » de la subsidiarité.

La subsidiarité est utilisée en tant qu'institution juridique en vue d'opérer la **répartition de compétences entre des juridictions** ; lorsque le concept est « juridicisé », on pourrait presque parler de **principe axiomatique**, certains auteurs vont jusqu'à émettre l'idée selon laquelle tout ordre juridique aurait vocation à connaître un principe de subsidiarité⁴⁴. Il y a dans la mise en œuvre de la subsidiarité l'idée de **défaillance de l'action** ; dès lors qu'une autorité à qui la compétence d'agir serait reconnue serait défailante, l'autorité concurrente deviendrait compétente pour ce faire. Cette traduction de l'utilisation de la subsidiarité en droit est illustrée par le fait que la Cour de justice internationale devienne exceptionnellement compétente pour trancher des litiges lorsque les tribunaux nationaux sont accusés d'avoir manqué d'impartialité. L'un des éléments moteurs de la subsidiarité est identifié à ce stade, l'existence d'un **conflit de compétences** ou un conflit entre **autorités compétentes** : des

⁴⁴ Dans ce sens, *Le principe de subsidiarité*, sous la direction de F. DELPERÉE, Bibliothèque de la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, XXXVII, LGDJ, Bruylant, 2002, Bruxelles. Propos liminaires par M. WATHELET, p. 20 : *n'y a-t-il pas une sorte de sens de l'histoire juridique, de direction irrépressible qui conduirait tous les ordres juridiques vers la reconnaissance d'un principe général de subsidiarité. De lege ferenda, ne serait-il pas opportun de forcer l'évolution du principe ?* Pour d'autres, il est plutôt question de parvenir à l'identifier dans un ordre juridique déterminé, tant les éléments nécessaires à le définir sont nombreux ; Existe-t-il un principe de subsidiarité ?, se questionne F. LEURQUIN - DE VISSCHER, *Le principe de subsidiarité*, sous la direction de Francis Delpérée, op.cit, p. 21 à 45, p.28 : *« Il faut rechercher quelles sont les exigences précises que le système [français] a retenu qui veut que toute autorité ne s'exerce que pour pallier les manques d'un acte inférieur. Questionnement en deux temps : envisager le principe de subsidiarité en tant que source matérielle du droit, pour ensuite se questionner sur la manière dont le principe ou certains de ses éléments se sont éventuellement incarnés en tant que norme juridique française, c'est-à-dire la question des sources formelles du principe ».*

tribunaux nationaux souverains et compétents, face à des tribunaux internationaux qui se superposent, appartenant à un ordre juridique différent ou superposé – supérieur ou inférieur⁴⁵. Qu'il s'agisse de « subsidiarité » originaire ou légale – trouvant sa source dans le traité de l'Union européenne, protocole ad-hoc ou traité de Lisbonne – ou « prétorienne » lorsque la CJUE fait usage dans son contentieux, la subsidiarité est utilisée aux fins de régir des **compétences communes**, partagées, possédées par deux institutions pourtant distinctes – les Etats membres et l'Union⁴⁶. La nécessité d'un « censeur », d'un « juge » en amont, chargé de veiller à l'exercice par l'institution « *la plus à même de* » agir, aboutit à l'idée **d'exclusivité** d'action. Parce que l'action concomitante du chef de famille et du chef de la Cité aboutiraient peut-être à des consignes contradictoires en matière d'éducation ; parce que Etats membres et Commission européenne prendraient des mesures différentes ou contradictoires pour parvenir à un but commun ; parce qu'une Cour internationale ne tranche pas un litige telle qu'une Cour nationale le fait, la « **juridicisation** » de la subsidiarité appliquée aux conflits de compétences va de paire avec l'exclusivité d'action de l'autorité élue.

2.3. La subsidiarité et le droit fiscal d'origine internationale

L'analyse de la subsidiarité dans le contexte des conventions fiscales internationales intrigue. Le terrain propice à la subsidiarité est celui où existe un conflit de compétences. Or, une loi et une convention fiscale n'ont pas le même champ d'application, cet aspect sera discuté de façon approfondie⁴⁷. Ensuite, lorsque le fait fiscal rentre dans le champ d'application d'une convention fiscale, celle-ci n'est pas censée régir la situation juridique de façon exclusive. Sur les aspects couverts par les dispositions d'une convention fiscale, le droit interne est neutralisé comme s'il n'existait pas. Sur les aspects qui ne sont pas traités par une convention fiscale, le droit interne doit régir naturellement. De par sa nature même une

⁴⁵ Tout dépendra ici du positionnement du juriste sur le rapport de systèmes, entre monisme, dualisme ; monisme avec supériorité ou infériorité du droit international, peu importe à ce stade.

⁴⁶ Le principe de subsidiarité, sous la direction de F. DELPEREE, Bibliothèque de la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, XXXVII, LGDJ, Bruylant, 2002, Bruxelles. Propos liminaires par M. WATHELET, p.17 : art 177 devenir 234 du Traité CE (confié au juge communautaire que les dossiers qui ne peuvent absolument pas être traités par le juge naturel du droit communautaire qu'est le juge national), art 130 R, §4 du Traité CE, même si le principe n'est pas « nommé » ainsi, jusqu'à ce qu'il prenne vie expresse et publique dans le Traité de Maastricht, comme règle s'imposant à l'ensemble de l'ordre juridique communautaire.

⁴⁷ Parie I, Chapitre 2.

convention fiscale contient des limites; comme toute norme d'origine internationale, le droit interne est dans un second temps appelé à intervenir. Ceci permet d'avancer que le paradigme de la proportionnalité habituellement utilisé dans le contexte de la subsidiarité afin de mesurer l'opportunité d'action de l'autorité "subsidaire" et le type d'action que celle-ci est censée assumer, est également absent dans les rapports entre la loi domestique et une convention fiscale. Il ne sera pas fait usage de la proportionnalité à proprement parler; il suffira d'appliquer jusqu'à épuisement chacun des textes suivant l'ordre hiérarchique prescrit par la Constitution. Cela revient à reconnaître que deux éléments de la subsidiarité sont absents, la présence d'un conflit et la nécessité d'avoir recours au principe de proportionnalité pour régler le conflit.

Cela revient à admettre qu'il est inutile, lorsqu'il en va des rapports entre conventions contre la double imposition et droit national, de faire jouer la subsidiarité dite « négative » identifiée plus haut ; c'est-à-dire, celle-là même qui constitue la limite à l'intervention de l'autorité supérieure. Le devoir de non-ingérence qui s'impose à l'autorité supérieure dès lors que l'autorité inférieure est à même d'agir, n'a pas lieu d'être lorsque les conventions fiscales trouvent à s'appliquer, car seules les conventions fiscales sont dotées de la supériorité selon la force dérogatoire vis-à-vis des lois ordinaires. En revanche, la subsidiarité dite « positive », deuxième volet du principe « juridicisé », qui correspond au devoir d'ingérence ou d'action de l'autorité supérieure, serait neutralisée à tort par la « *subsidiarité de qualification* ». Compte tenu des lacunes décrites plus haut, et de l'obstacle au volet positif de la subsidiarité, il convient de constater que la subsidiarité se révèle inadéquate dans les rapports entre loi nationale et convention fiscale.

Toutefois, si l'exercice consiste à envisager la subsidiarité des conventions fiscales, pour quelle raison faudrait-il recourir à la « subsidiarité négative »⁴⁸? La subsidiarité négative, conçue comme limite à l'intervention d'une autorité supérieure vis-à-vis de personnes ou de groupes sociaux qui sont en mesure d'agir eux-mêmes, reviendrait à limiter l'application des conventions contre la double imposition tant que la loi fiscale nationale – assimilable ici à l'institution inférieure, aux personnes ou groupes sociaux « inférieurs » - serait suffisante à éradiquer la double imposition juridique. La « limite » proposée par la jurisprudence du juge

⁴⁸ Sur la distinction entre subsidiarité négative et subsidiarité positive, F. LEURQUIN - DE VISSCHER, *Existe-t-il un principe de subsidiarité ?*, in « *Le principe de subsidiarité* », sous la direction de Francis Delpérée, op.cit, p. 22; développée plus haut.

administratif serait alors intégrale : si au seul regard du droit interne, l'acte d'imposition est illégal, nul besoin de recourir aux dispositions d'une convention contre la double imposition. Le rôle habituellement joué par le principe de proportionnalité, principe distinct mais allant de pair avec le principe de subsidiarité lui-même, serait vain tant qu'aucune place n'est accordée à la convention fiscale dans un premier temps⁴⁹, suivant la jurisprudence forgée en 1975 et étendue en 2002⁵⁰. Cette lecture paraît logique mais échoue au test « d'utilité ». La « *subsidiarité d'application* » invite à appliquer exclusivement le droit interne comme s'il existait un « conflit de compétences » entre le droit interne et la convention fiscale dès l'origine.

S'agissant à présent de l'affirmation formulée plus tôt sur l'absence d'un conflit entre des autorités potentiellement compétentes sur une même matière imposable, au point qu'il soit nécessaire de recourir au principe de subsidiarité pour trancher le litige, quelques précisions doivent être apportées à ce niveau. Suivant la logique du principe de subsidiarité des conventions fiscales, seul le parlement national peut régir la création et le régime d'imposition des revenus qui entrent dans le champ d'application de ladite convention. La méthodologie de la subsidiarité implique, avant d'appliquer les dispositions d'une convention fiscale internationale, que les autorités nationales – administration fiscale et les juridictions le cas échéant – vérifient si l'acte d'imposition contesté est conforme au droit interne. En cas de réponse négative, l'acte d'imposition est susceptible d'annulation dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir ou d'un recours en plein contentieux sur le seul fondement du droit interne, pour méconnaissance de la loi (au sens large du terme, incluant décrets et règlements). Si, en revanche, l'acte d'imposition est conforme au droit interne, de par l'existence d'un risque de double imposition, la convention fiscale pourra être appliquée. Le contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition ne peut intervenir avant le contrôle de

⁴⁹ Propos liminaires par M. WATHELET, in « Le principe de subsidiarité », sous la direction de Francis Delpérée, Bibliothèque de la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, XXXVII, LGDJ, Bruylant, 2002, Bruxelles, p.17 à 20, l'auteur propose des définitions de la subsidiarité. Définition de la subsidiarité pouvant recevoir un sens très large et un sens plus étroit à la fois. **Sens large**, gouverner trois démarches : la répartition ou l'octroi des compétences (qui fait quoi) – on pense aux systèmes fédéraux et aux différences que peut y provoquer le lieu, central ou décentralisé, où se situe le pouvoir résiduel – une fois les compétences réparties, le principe régulerait le déclenchement de l'exercice même de la compétence octroyée, enfin, une fois la compétence octroyée, le principe devrait déterminer les limites, l'ampleur ou l'intensité de l'exercice de cette compétence, démarche plus souvent placée sous le concept de la proportionnalité. **Sens plus étroit** : le principe ne viserait à l'instar de l'article 5 §2 du traité CE, que la deuxième des trois démarches, à savoir le déclenchement de l'exercice d'une compétence. Serait ainsi distingué le principe d'attribution des compétences, le principe de subsidiarité et le principe de proportionnalité. Quelle que soit la définition adoptée, faut reconnaître qu'au moins « politiquement », le principe va souvent s'imposer comme corollaire du principe d'attribution des compétences.

⁵⁰ Décisions fondatrices dites *Société X* et *Société Schneider Electric SA*, commentées en détail Partie 1, Titre 1.

légalité de ce même acte vis-à-vis du droit interne. Ces "étapes" du contrôle juridictionnel ont pour vocation de garantir qu'une convention fiscale ne puisse constituer le fondement à l'impôt, ni déterminer le régime d'imposition d'un revenu précis. Selon la logique de la subsidiarité conventionnelle, cela reviendrait à méconnaître le principe de légalité de l'impôt. Par conséquent, le juge administratif va considérer que les conventions fiscales entrent dans le champ d'application de la loi interne, et que leur mise en œuvre ne peut être faite que dans le "domaine de la loi".

Or, il sera soutenu au cours de la deuxième partie de cette étude que loi nationale et les conventions contre la double imposition n'ont pas véritablement des champs d'application « concurrents ». Cela même si le principe de légalité de l'impôt a un champ d'application qui englobe les revenus et régimes d'imposition prévus dans une convention fiscale. Les champs d'application de la loi et d'une convention fiscale ne sont pas pour autant identiques ; la loi couvre la recette isolée d'un contribuable dont la situation s'encadre dans le texte légal de droit interne - peu important son rapport avec une autre souveraineté fiscale - tandis que la convention fiscale a vocation à s'appliquer uniquement lorsque deux droits nationaux sont potentiellement compétents sur une même recette ou, s'agissant des clauses spécifiques, lorsque un flux transfrontalier s'opère entre deux Etats signataires d'une même convention fiscale⁵¹. Certes, les juges nationaux conditionnent rarement l'application de dispositions conventionnelles à une imposition effective dans l'autre Etat partie⁵². Mais, toute affirmation dans le sens d'un lien de « concurrence » direct entre le droit interne français pris de façon isolé et le droit conventionnel mérite d'être relativisé d'emblée. Ensuite, si l'on venait à acquiescer à une compétence partiellement concurrente, l'étendue des compétences est substantiellement différente entre loi domestique et convention fiscale. La concurrence serait strictement limitée au principe d'imposition, en plus de quelques modalités du régime d'imposition. A ce sujet, une remarque ayant trait également à l'objet des conventions fiscales mérite d'être faite: la Constitution de 1958 autorise le Gouvernement à négocier des traités sans limiter son pouvoir en matière fiscale à proprement parler. Si le Gouvernement venait à

⁵¹ On peut rapprocher nos propos de ceux de Monsieur B. GOUTHIERE, « *Les impôts dans les affaires internationales* », 8ème éd., 2010, p. 13: « Par définition, il n'y a de question de fiscalité internationale que si une opération ou un bien donnés sont susceptibles d'être soumis à deux souverainetés fiscales distinctes et concurrentes. Chaque Etat conserve, en effet, son entière souveraineté en matière fiscale. Il n'existe pas d'autorité supérieure capable de limiter leur pouvoir d'imposer. Les seules limites à ce pouvoir sont celles que les Etats consentent volontairement à s'imposer par le biais de traités bilatéraux ou multilatéraux et notamment des conventions fiscales ».

⁵² Bien que depuis quelques années on constate dans la jurisprudence du Conseil d'Etat la prise en compte du droit étranger lorsque la résolution du litige rend cela nécessaire: CE, 3ème et 8ème ss.-sect., 02/02/2015, n°370385, *Min c/ M.B.*, RDF 17/2015, com.287, p.64.

décider d'inclure dans les conventions fiscales un fondement à l'impôt ou des mesures ayant trait au régime d'imposition de certains revenus, à moins de considérer qu'il existe un conflit entre des dispositions constitutionnelles - article 34, contra articles 53 et 55 de la Constitution - , la Constitution ne l'interdit pas.

Le principe prétorien de subsidiarité des conventions fiscales diffère des applications juridiques de la subsidiarité décrites plus tôt, ainsi que du concept philosophique et politique de subsidiarité. L'élément subsidiaire, c'est à dire, les conventions fiscales, est censé s'appliquer dans tous les cas dès lors que la situation juridique d'un contribuable rentre dans le champ d'application d'une convention fiscale.

Contrairement donc à la logique originelle de la "subsidiarité", lorsqu'il s'agit de conventions fiscales, le terme subsidiaire est censé agir même si le terme primaire réussit à éliminer la double imposition ou à éviter une évasion fiscale, par exemple. Dans un tel cas, il faudrait néanmoins exercer le contrôle de conventionnalité dudit acte d'imposition parce que la convention fiscale pourrait offrir un crédit d'impôt fictif au contribuable, en vertu duquel l'assiette imposable est déterminée selon les modalités conventionnelles au final. Le montant d'impôt à payer en France serait réduit grâce au bénéfice d'un crédit d'impôt fictif consacré par la convention fiscale. En sens inverse, et motivé cette fois-ci par la particularité du droit interne français, un revenu non imposable en France suivant les règles de droit commun applicables en matière d'impôt sur les sociétés ou sur les revenus, pourrait le devenir grâce aux dispositions d'une convention fiscale. La convention fiscale dans ce dernier cas permettrait de confirmer la validité de l'acte d'imposition illégal au regard du seul droit interne. Cela revient à dire qu'il existe en matière de conventions fiscales les autorités sont tenues d'appliquer "intégralement", dans sa plénitude, les dispositifs conventionnels. Il est impératif que tous les dispositifs d'une convention fiscale puissent s'appliquer, et non seulement ceux visant à éliminer une double imposition ou à éviter l'évasion fiscale. L'obligation d'appliquer intégralement les dispositions d'une convention fiscale peut être illustrée comme celle qui pèse aujourd'hui sur le législateur d'épuiser la compétence qu'il tire de l'article 34 de la Constitution de 1958 ; à défaut, le Conseil constitutionnel serait à même de sanctionner "l'incompétence négative"⁵³. Par conséquent, une fois l'examen de la légalité "domestique" franchi, même si le droit interne prévoit des règles pour éliminer la double imposition, ces règles n'ont pas vocation à s'appliquer alors même qu'elles suffiraient.

Tout comme en matière de droit communautaire, il n'y a pas de véritable

⁵³ Aspect que nous abordons au sein du 3ème chapitre, dédié au principe de légalité de l'impôt.

« concurrence » lorsque le domaine d'application des conventions fiscales est rempli⁵⁴. Ces règles nationales auraient du être appliquées tant qu'elles suffisaient à éradiquer la double imposition juridique si l'essence de la subsidiarité et la logique du principe de subsidiarité des conventions fiscales correspondaient⁵⁵.

Suivant le même ordre d'idées, en plus du défaut de champs d'application concurrents, on dénote également le défaut « d'autorités » concurrentes. La France adopte et assume une approche moniste du rapport de systèmes, les conventions fiscales sont juste des normes parmi d'autres de droit interne, dont le rang hiérarchique est l'un des plus élevés⁵⁶.

La doctrine a pu alléguer que la subsidiarité conventionnelle se justifiait car les conventions fiscales sont hiérarchiquement supérieures, mais seulement selon la "force dérogatoire"⁵⁷. Les conventions fiscales ne prescrivent pas la validité des lois fiscales ordinaires, tout comme elles ne consacrent pas des régimes d'imposition ou des systèmes fiscaux autonomes. Ces deux caractéristiques constatées, partie de la doctrine soutient que la subsidiarité de ces conventions est inévitable. Suivant ce raisonnement, les normes inférieures sont toujours plus proches des citoyens et édictent en détail l'intégralité du régime d'imposition. Suivant ce raisonnement, il serait possible d'affirmer que les lois ordinaires sont systématiquement subsidiaires aux décrets d'application, par exemple. La force exclusivement dérogatoire en tant que fondement de la subsidiarité des conventions fiscales sera discuté en prenant en considération le droit international dans son ensemble⁵⁸.

2.4. Subsidiarité et rapport de systèmes

⁵⁴ D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, puf, 1988: sur l'absence de champs concurrents entre droit communautaire et du droit interne des Etats membres, p. 23 « *Les compétences de la Communauté sont par nature exclusives des compétences des Etats membres. Dans leur domaine – c'est-à-dire l'ordre juridique communautaire – elles ne souffrent aucune concurrence. D'ailleurs aucun Etat membre n'a jamais prétendu étendre ses compétences fiscales au domaine des compétences communautaires. En retour, l'exclusivité des compétences communautaires, dans l'ordre juridique communautaire, est exigée par la disparition des compétences nationales dans leur propre domaine de compétences : c'est-à-dire les ordres juridiques nationaux* ».

⁵⁵ Pour un avis contraire à celui que nous exprimons : J.M. Rivier, cité par Martinez dans le juris-classeur de fisca : les règles conventionnelles ne prennent pas la place des dispositions du droit interne. Elles ne s'appliquent que dans la mesure nécessaire à régler le conflit entre souverainetés fiscales concurrentes. Si ce conflit peut être éliminé sur la base du droit interne, le droit conventionnel ne joue aucun rôle. Effet négatif des conventions, cité par Martinez p. 28 du juriscla. Dans le même sens, G. Gest et G. Tixier, 1990, sur la subsidiarité « implicite », p. 69 : « *Pourvu que le droit interne lui-même n'apporte pas la solution au problème de double imposition, il convient de se référer à la convention* ».

⁵⁶ Notion et développements Partie I, Chapitre 1 et Partie II, Chapitre IV de cette étude.

⁵⁷ M. PELLETIER, développements Partie I, Chapitre 1 de cette étude.

⁵⁸ Partie I, Chapitre I.

Un cafouillage et mélange des genres se produira tant que le monisme reste la optique assumée par le droit français sur le rapport de systèmes, c'est-à-dire, à chaque fois qu'entre hiérarchie et subsidiarité des « autorités » distinctes font défaut. L'étude révèle qu'il est possible d'établir un lien entre la nature du rapport de systèmes et le champ d'application d'une convention fiscale⁵⁹. Mais un autre aspect mérite d'être évoqué en ce qu'il participe de la **particularité** des conventions fiscales et du droit qu'elles impliquent. Selon la doctrine dominante en France, les conventions fiscales constituent un "pont" entre les ordres juridiques des deux Etats signataires. La prise en considération de ce droit étranger afin de régler la situation du contribuable est fondamentale parce qu'un traité bilatéral n'a de sens que si les deux parties appliquent de façon harmonieuse. S'agissant de plus est de partages de matières imposables entre deux juridictions, l'application homogène devient inévitable afin que la répartition des revenus soit respectée et afin que les mesures fiscales incitatives, par exemple, puissent bien profiter à l'Etat de source. Ensuite, le deuxième apport est que la subsidiarité s'adapte davantage au rapport existant entre les lois ordinaires et les conventions fiscales dans un contexte dualiste, plutôt que dans un contexte moniste. L'affirmation signifie ici seulement que la subsidiarité conventionnelle aurait finalement moins d'impact dans un contexte dualiste.

Dans le contexte dualiste, le principe de subsidiarité trouverait un certain sens dans la mesure où des autorités concurrentes existeraient – système juridique national et système juridique international⁶⁰. Le champ d'application conventionnel demeurerait distinct de celui du droit interne : le droit interne s'appliquerait à des faits "domestiques", le droit international à des faits comportant un élément d'extranéité. La proportionnalité aurait un rôle à jouer, mais toujours moindre puisque le droit interne serait toujours le préalable à l'application du droit conventionnel ; à moins de l'envisager au stade de l'interprétation où la proportionnalité dicterait jusqu'où prendre en compte la qualification du droit interne, et des dispositions conventionnelles, pour déterminer la compétence fiscale d'un Etat. Ce n'est qu'en suivant une lecture dualiste du rapport de systèmes que la « permutabilité » entre les deux termes, le terme premier et le terme subsidiaire, serait possible⁶¹. En effet, dans un contexte dualiste, la

⁵⁹ Partie II, Chapitre IV.

⁶⁰ Partie II, Chapitre IV.

⁶¹ *Ibid.*

convention fiscale intègre le système juridique interne de par l'adoption d'une norme domestique reprenant ses dispositions. La convention fiscale intègre en règle générale le même rang hiérarchique que la loi ordinaire. C'est dans ce sens que permuter l'ordre d'application des deux normes - loi ordinaire et convention fiscale devenue norme de droit interne - ne soulève pas de questionnement hiérarchique. En outre, dans un contexte dualiste on présume la crainte d'une perte de souveraineté moins importante. Le système juridique national étant imperméable au système juridique international, et la convention fiscale jouant véritablement un rôle de "pont" entre les deux systèmes, doit être au préalable retranscrite en droit interne avant de pouvoir recevoir application⁶². Ce processus d'intégration dans le système juridique national aurait un effet de "nationalisation" de la norme conventionnelle, et contribuerait à réduire les résistances aux sources internationales du droit, à moins craindre des atteintes à la souveraineté fiscale.

Suivant la logique du principe de subsidiarité des conventions fiscales dans un contexte moniste, tel que consacré par le Conseil d'Etat, permuter les deux termes potentiellement en conflit n'est pas chose possible : le droit interne s'applique d'abord et de façon exclusive le cas échéant, en vue de déterminer s'il y a lieu de recourir à la convention fiscale. Mais l'ordre des facteurs ne peut être modifié, c'est toujours d'abord le droit interne et, le cas échéant, le droit conventionnel ensuite⁶³.

Un dernier grief à la subsidiarité d'application des conventions fiscales mérite d'être fait à ce stade: si l'essence implique un devoir de « secours » qui ne va pas nécessairement de pair avec une action « exclusive », la subsidiarité des conventions fiscales implique elle l'exclusivité d'action du terme premier qui est le droit interne. Selon la logique de la subsidiarité en droit, si le droit interne suffit à supprimer la double imposition juridique ou à éviter l'évasion fiscale, la convention fiscale, terme subsidiaire, n'est pas censée intervenir, et le droit domestique agit de façon exclusive. Au contraire, « les troupes de réserve », image même de la subsidiarité, censées secourir en cas de besoin uniquement, mais obligées de le faire, ne semblent pas exiger une « exclusivité » d'action. Dans le contexte de la subsidiarité

⁶² Image empruntée à la doctrine, développée Partie 1, Chapitre 1 et Partie II, Chapitre 4.

⁶³ Développements Partie I, Chapitre 2. M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, IBFD, p. 35/36, citant Vogel sur *What to consider first in practice: DTC or domestic law?*, p.34; "Vogel concisely summarizes the results of the discussion : Only very little background is required to recognize that logically, both methods of procedure are equivalent." K. Vogel, *DTC Introduction*, m.no.56.

"traditionnelle" le rôle du principe de proportionnalité est justement celui de déterminer jusqu'où l'autorité supérieure doit agir, l'action peut être partagée ou concomitante⁶⁴.

2.5. Subsidiarité et qualifications juridiques posées par les conventions fiscales

La subsidiarité « positive » ou le volet « positif » du principe de subsidiarité décrits plus tôt, assignent l'action de l'autorité supérieure obligée d'agir au secours de l'autorité inférieure défaillante, "pas à même de", ou, "moins à même de". L'utilité est certaine dans le contentieux de la fiscalité internationale si tant est qu'il soit possible d'envisager un principe de subsidiarité dépourvu du volet « négatif » comme expliqué plus haut⁶⁵.

Le volet positif commande en effet que la convention fiscale contre la double imposition s'applique pleinement, qu'elle puisse éliminer la double imposition. Pourtant, le droit français prévoit des mesures unilatérales d'élimination de la double imposition. C'est en revanche le principe de supériorité des engagements internationaux qui, à règle égale, visant à éradiquer la double imposition, invite à appliquer les dispositions conventionnelles, au lieu et place du droit interne. Cela permet de rappeler que l'identité de champ d'application existe non pas sur le régime d'imposition initial, régime prévu pour une situation purement interne dans la mesure où malgré l'élément « international » - un flux de capitaux en provenance de l'étranger par exemple – le droit interne régit une situation sans prendre en considération la signature ou non d'une convention fiscale internationale. Le rapport commun entre le droit interne et les clauses conventionnelles n'est pas le régime d'imposition mais la volonté de supprimer la double imposition que le contribuable subit⁶⁶. La logique de la subsidiarité n'est pas présente en cas de subsidiarité positive des conventions fiscales car il ne s'agit pas de venir « secourir » la loi fiscale nationale incapable d'éradiquer la double imposition. La loi fiscale nationale n'a en principe pas besoin d'aide, elle est à même de le faire s'il n'existait

⁶⁴ F. LEURQUIN-DEVISSCHER, *Existe-t-il un principe de subsidiarité ?*, p.21 : Pour que l'ingérence de l'autorité la plus lointaine soit admise un bilan coûts/avantages s'impose. Il faut aboutir à la conclusion que l'autorité, malgré le fait qu'elle soit plus lointaine est à même de garantir une meilleure efficacité dans l'action. Si tant est que le bilan tourne à l'avantage de l'instance supérieure et qu'il puisse constituer un fondement à son intervention, reste encore la question de l'intensité de celle-ci. Car c'est bien d'une action de suppléance qu'il s'agit et seul ce qui est nécessaire à pareille action pourra dès lors s'accomplir. C'est dire que des analyses de proportionnalité sont intrinsèquement liées à la mise en œuvre du principe.

⁶⁵ Développements Partie I, Chapitre 2.

⁶⁶ Partie I, Chapitres 1 et 2 ; Partie II, chapitre 1. En contrepartie de l'imposition en France d'un salaire de source étrangère perçu par un résident français en l'absence de convention contre la double imposition, l'impôt acquitté à l'étranger sur ce revenu sera considéré comme une charge déductible de son revenu salarial (car nécessaire à la réalisation du revenu imposable). Article 768 CGI pour les droits de succession.

pas une norme supérieure selon la force dérogatoire juste au-dessus d'elle, faisant obstacle à sa concrétisation⁶⁷. Il existe en droit domestique français tout un arsenal de mesures unilatérales visant à éliminer la double imposition juridique. C'est l'engagement pris par l'Etat français qui oblige le droit interne à s'effacer, à se laisser substituer. La logique est bien différente et véhicule un argument important à l'encontre de l'utilisation de la théorie de la subsidiarité dans le contexte de conventions fiscales. Le droit conventionnel n'est pas nécessaire pour ce faire à l'origine, puisque des mesures unilatérales sont en vigueur. En revanche, comme l'Etat a décidé de substituer son arsenal domestique par les dispositions d'une convention fiscale, norme de rang hiérarchique supérieur, les dispositions de la convention fiscale priment.

La portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales devient plus forte lorsqu'il s'agit d'affirmer la subsidiarité des qualifications juridiques véhiculées par le texte conventionnel. Autrement dit, lorsque les définitions consacrées en droit interne sont utilisées pour interpréter et appliquer une convention fiscale, dont les qualifications prescrites sont alors vouées à se plier aux qualifications domestiques⁶⁸. Ce volet de la subsidiarité apparaît comme un obstacle à l'application effective et intégrale des conventions fiscales. Il est possible d'identifier dans le discours doctrinal deux formes de subsidiarité des qualifications conventionnelles, à savoir :

- la pré-détermination des qualifications conventionnelles ; et
- la post-détermination des qualifications conventionnelles.

La pré-détermination des qualifications conventionnelles dérange car elle peut avoir pour conséquence d'enfermer le juge dans un article de la convention fiscale qui est dicté par la qualification de droit interne. Cette forme de subsidiarité renvoie à une sorte de « *pré-qualification* » juridique des éléments du fait générateur de l'impôt à la lumière du droit interne. La jurisprudence *Schneider* invite à qualifier un revenu suivant les règles de droit interne, pour ensuite appliquer le régime d'imposition prévu par le droit interne et, en cas de risque de double imposition – si l'acte d'imposition de droit interne est conforme au principe

⁶⁷ En France du moins, et dans tous les Etats où des mesures unilatérales d'élimination de la double imposition sont prescrites par le droit interne.

⁶⁸ Partie I, Chapitre 2.

de légalité –, mettre en oeuvre l'article de la convention fiscale conforme à la qualification de droit interne. Autrement dit, si le revenu en droit interne appartient à la famille des revenus A, bien que suivant le droit conventionnel lesdits revenus appartiennent à la famille B, le juge national est invité à trancher le litige en se fondant uniquement sur la règle de répartition prescrite pour les revenus de la famille A. Cela revient à dire que les qualifications de droit interne sont susceptibles de « *prédéterminer* » les qualifications conventionnelles dans la mesure où elles indiquent quels articles de la convention fiscale devront être appliqués. En l'absence de prédétermination, le juge aurait été enclin à solliciter un autre article de la convention fiscale⁶⁹. La qualification conventionnelle devient « subsidiaire » dans la mesure où elle est censée jouer uniquement si l'article prédéterminé par le droit interne, l'article A dans l'exemple précédant, contient lui-même une définition différente de celle prévue par le droit interne. Dans ce cas seulement, la définition conventionnelle pourra être observée grâce à la supériorité conventionnelle ; la définition nationale sera aménagée – enrichie ou réduite – grâce au jeu conventionnel, sans pour autant que l'article relatif à la famille B puisse s'appliquer.

La post-détermination des qualifications conventionnelles, deuxième forme de subsidiarité, invite le juge à appliquer la convention et, en fonction de l'Etat élu, substituer la qualification conventionnelle du revenu par celle prévue par le droit national⁷⁰. Cette version de la subsidiarité est de façon « flagrante » incompatible avec le principe de supériorité des conventions dans la mesure où elle conduit à « abandonner », au final, la qualification retenue par la convention fiscale au moment même d'imposer le revenu suivant le régime d'imposition prévu par le droit interne ; à moins que la convention ne dispose expressément autrement, dans le sens de la primauté de sa qualification⁷¹. Le « devoir de secours » censé

⁶⁹ Développements Partie II, Titre 1, Chapitre 2 et Titre 2, Chapitre 1.

⁷⁰ Défendue par P. COUDIN, in *Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Ecrits de fiscalité des entreprises, Litec, 2009, p. 511 : « *Si les qualification conventionnelles s'effacent, en principe, devant les qualifications de droit interne au stade de la détermination des modalités d'imposition d'un revenu, rien n'interdit qu'elles les évincent dès lors que la convention le stipule* ». Autrement dit, si la convention ne le précise pas, ses qualification sont non seulement **subsidiaires**, mais aussi **temporaires** !

⁷¹ Développements Partie I, Titre 1, Chapitre 2 ; Partie II, Titre 1 et Titre 2, Chapitre 1. A partir du moment où, compte tenu de la qualification retenue au regard des catégories conventionnelles, la convention a reconnu à la France un droit d'imposition, la législation nationale reprend ses droits : la matière imposable retrouve la qualification qui eût été sienne en l'absence de convention et les règles relatives à la détermination de la base imposable et au calcul de la cotisation d'impôt et posées par le CGI s'appliquent (subsidiarité de la qualification): Martin Laprade sous CE 8 juillet 1988, RDF 1988, n 44, com 2012.

être assumé par les conventions fiscales est au final limité par le droit interne de chaque Etat partie. La limitation est telle que si une même convention devait être appliquée par les juridictions nationales des deux Etats parties suivant la logique de la subsidiarité conventionnelle, les deux juridictions pourraient parvenir à un résultat différent.

Poussant l'analyse jusqu'au bout, la subsidiarité des qualifications conventionnelles pourrait aboutir à des applications "neutralisantes" d'un même dispositif conventionnel qui serait appliqué par les juridictions des deux Etats impliqués. Le risque serait d'avoir au final une double imposition. Par exemple, si selon le droit interne anglais les revenus en cause sont les revenus innomés imposables dans l'Etat de résidence, et que selon le droit interne français, il s'agit plutôt de bénéfices d'entreprise imposables dans l'Etat de source en présence d'un établissement stable, le contribuable sera doublement imposé du fait de l'application « subsidiaire » de la convention fiscale par les deux droits nationaux.

Il est permis de s'interroger sur l'intérêt de prévoir des définitions au sein des conventions fiscales – des éléments de définition et indices –, si au final il faudra faire primer les définitions prévues par le droit interne⁷². Suivant la logique de la subsidiarité, le droit conventionnel risque d'être appliqué de façon "transformée" par le droit d'origine purement nationale ou - envisageant l'application concomitante d'une même convention fiscale par les Etats partie - par les droits d'origine purement nationale des deux Etats parties à une convention fiscale. Cela reviendrait à dire que les définitions véhiculées par le texte conventionnel auraient été « voulues » et « acceptées » par les Etats parties mais de façon relative.

Dans ce contexte, est-il vraiment possible d'identifier une autorité supérieure et une action de secours? Attribuer ce résultat à la subsidiarité négative – entendue comme limite à l'application du droit conventionnel – ne revient-il pas à réduire considérablement l'intérêt et l'effectivité des conventions fiscales? Enfin - et c'est sans doute la question la plus importante - la théorie de la subsidiarité peut-elle aller de pair avec « l'exclusivité d'action » de l'autorité supérieure pour ce qui est du principe d'imposition figurant dans la convention fiscale ?

Il semble qu'une réponse négative s'impose, la subsidiarité implique davantage une

⁷² Partie II, Titre 1 et Titre 2, Chapitre 1.

action "de concert", là où la supériorité hiérarchique implique qu'à définitions concurrentes, soit « exclusivement » retenue la définition conventionnelle. Le droit interne prévoit ensuite le régime d'imposition adapté à la qualification conventionnelle, jusqu'où la convention le permet. Dans l'hypothèse où la convention fiscale revient également sur le régime d'imposition, il faudra respecter ses prescriptions tant que la solution retenue est conforme à l'objet de la convention fiscale⁷³.

Tout le danger de la « subsidiarité » se concrétise à ce niveau : si la convention prévoit des définitions, ou des éléments de, ne pas les utiliser de façon prioritaire revient à les priver d'intérêt, d'efficacité partielle et d'effectivité partielle. La définition conventionnelle, une fois le champ d'application rempli, n'est pas vouée à jouer le rôle d'une « troupe de réserve » mais, au contraire, d'équipe « titulaire » comme précise l'article 3 du modèle de convention OCDE et du modèle de convention ONU, par exemple. La définition prévue par le droit interne n'a vocation à être opérante - une fois déclenchée la mise en œuvre de la convention - qu'en cas de « défaillance » de cette dernière, c'est-à-dire, uniquement si la convention ne définit pas ou pas assez, ou renvoie explicitement au droit interne pour ce faire. Si, et seulement si, la convention ne contient pas de définition d'un revenu particulier, le droit interne est appelé « au secours », pour jouer le rôle justement d'une « troupe de réserve ». La version retenue par les juridictions administratives françaises du principe de subsidiarité a inversée la place et les rôles ; c'est au droit interne de devenir subsidiaire une fois le champ d'application conventionnel rempli, et non à la qualification conventionnelle d'être subsidiaire vis-à-vis du droit interne.

3.Contexte historique

Le contentieux relatif aux conventions fiscales contre la double imposition auprès des juridictions administratives connaît deux phases ; un avant⁷⁴ et un après la loi du 28 décembre

⁷³ Partie I, Titre 2, Chapitre 1, affaire Céline.

⁷⁴ P. REUTER a bien résumé cette première phase du contentieux, bien que des arrêts seront cités dans quelques instants par nous. Dans son ouvrage sur l'introduction au droit des traités, Armand Colin, 1972, p.11 à 14 : Depuis les traités de Westphalie (1648) et les grands traités de paix du XVIII^e siècle, il est apparu que certains grands règlements supposaient des accords de plusieurs Etats ; ceux-ci furent d'abord l'objet d'autant d'accords bilatéraux qu'il y avait de paires d'Etats intéressés. « *De 1815 à la première guerre mondiale le droit des traités va continuer à se construire autour de la vieille tradition monarchique, faisant du chef de l'Etat le représentant de l'Etat dans les relations extérieures, dont tous les autres et, notamment, les ministres et ambassadeurs ne sont*

1959, dont l'article 3 – III va insérer dans le Code général des impôts des dispositions permettant d'asseoir l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les revenus des personnes physique lorsqu'une convention internationale octroi à la France le droit d'imposer⁷⁵. Les articles 4 bis, 165 bis et 209 furent insérés dans le Code général des impôts suivant des termes troublants dans la mesure où des articles de lois ordinaires vont autoriser que des impositions aient lieu sur le fondement de conventions fiscales internationales. En vertu de l'article 4 bis dudit Code, sont imposables « *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* » .

Ces articles ont été insérés dans le code général des impôts afin de faire face au phénomène de fuite de matières imposables, et plus précisément aux situations de double non-imposition, afin d'éviter que des contribuables échappent à l'impôt dans les deux pays signataires et soient doublement exonérés.

Ces dispositions jouent encore aujourd'hui un rôle très important dès lors qu'une des normes de référence du contrôle juridictionnel est une convention fiscale contre la double imposition. La jurisprudence et la doctrine vont s'appuyer sur ces articles pour y voir l'autorisation de déroger à une loi en matière d'impôt en se fondant sur un traité fiscal. Ces articles de lois ordinaires seraient indispensables pour que des conventions fiscales puissent modifier le droit fiscal positif dans un sens plus favorable ou moins favorable au contribuable, cela malgré la supériorité hiérarchique des conventions fiscales selon l'article 55 de la Constitution. La jurisprudence administrative, confortée par la doctrine en grande majorité,

que les délégués. Nous pouvons le lier avec les Constitutions de 46 et 58, où les traités sont censés être signés par le PR) Sans doute cette tradition est-elle, par certains côtés, équivalente à celle qui faisait du roi le chef de l'Etat dans l'ordre interne ; mais les deux situations sont cependant différentes et le monopole de la représentation externe subsistera plus longtemps que celui de la représentation interne, entamé par les progrès des régimes parlementaire et démocratique ; il bénéficie, d'ailleurs, d'une justification plus durable dans l'intérêt politique que constitue l'institution d'un canal unique pour les relations extérieures : la centralisation de celles-ci est encore le meilleur et le seul instrument de défense de l'intégration des intérêts au seul niveau national et par là de la base sociologique de la souveraineté ». Dans tous les cas, la subsidiarité conventionnelle sera absente jusqu'à l'arrêt fondateur de la jurisprudence sur la subsidiarité conventionnelle, rendu par le Conseil d'Etat en 1975 ; développements Partie I, Titre 1, Chapitre 2.

⁷⁵ Loi N°59-1472 du 28 décembre 1959, instituant un impôt unique sur le revenu des personnes physiques. Aujourd'hui encore en vigueur suivant les termes suivants : Article 4 bis 2009 : 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. Article 165 bis : « Nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions » Article 209 I : « Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57 , 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

verra un fondement indiscutable à la subsidiarité des conventions fiscales : sans une autorisation légale, une convention ne pourrait fonder un acte d'imposition; il convient d'appliquer en intégralité le droit interne au préalable. Le juge judiciaire ne se sentira pas lié par le manque d'autorisation « légale » en matière d'impôt sur la fortune, impôt dont le contentieux relève de son ressort. Ce qui serait alors une affaire de « bon sens », intrigue dans la mesure où la subsidiarité des conventions fiscales est réfutée catégoriquement par le juge judiciaire⁷⁶.

Considérer que ces articles de loi sont le fondement de la subsidiarité des conventions fiscales peut être une conclusion hâtive. La jurisprudence du Conseil d'État nous permet de comprendre qu'il existe au contraire deux « subsidiarités conventionnelles »; d'une part, la subsidiarité prétorienne signifiant application au préalable du droit interne avant la mise en oeuvre d'une convention fiscale, et, d'autre part, la subsidiarité dite "légale", signifiant qu'une convention fiscale peut fonder un acte d'imposition lorsque le droit interne ne permet pas d'imposer.

La première forme de subsidiarité n'est pas conforme à la logique même de la théorie de la subsidiarité à défaut de véritable conflit normatif. Par contre, à côté de ce principe prétorien, les articles de la loi de 1959 ont consacré une subsidiarité différente, dite légale, en vertu de laquelle les conventions fiscales jouent véritablement un rôle de troupe de réserve. Il est impératif de savoir distinguer ces deux formes de subsidiarité au risque de les confondre et de les assimiler à l'image de la jurisprudence administrative⁷⁷. Le champ d'application de ces deux formes de subsidiarité conventionnelle est pourtant bien différent. De fait, le principe prétorien de subsidiarité des conventions fiscales trouve à s'appliquer lorsque la protection conventionnelle est sollicitée par le contribuable à cause d'un risque de double imposition, ou afin de pouvoir bénéficier des clauses spécifiques (crédit d'impôt fictif, principe de non-discrimination). Ces hypothèses sont régies par le considérant de principe de l'affaire *Schneider* dont le défaut consiste à rappeler les dispositions de l'un des articles de la loi de 1959 sans nécessité. Dans ce contexte, une convention ne pourra pas fonder un acte d'imposition; le juge devra exercer le contrôle de la légalité de l'acte d'imposition avant le contrôle de conventionnalité et, ce faisant, il faudra le faire en fonction des qualifications conventionnelles. Le juge administratif estime qu'il y a coïncidence entre le champ d'application de la loi domestique et le champ d'application des conventions fiscales et que, par conséquent, les

⁷⁶ Pour un exemple, Cass. Com., 26/10/2010, n°09-15044, *Mme Mettey*, RDF 3/2011, COM.117, J.-P. MAUBLANC ; L'année fiscale, RDF 9/2011, ét.235, B. CASTAGNÈDE.

⁷⁷ Partie I, Titre 1, Chapitre 2.

inconventionnalités éventuelles constituent autant des moyens d'ordre public que le juge devra soulever d'office. Cette subsidiarité "prétorienne" risque fortement de compromettre les conventions fiscales.

Par contre, les articles précités de la loi de 1959 introduisent ce que convient d'appeler la "**subsidiarité légale**". Celle-ci trouve à s'appliquer lorsque c'est l'administration fiscale qui cherche un fondement à l'acte d'imposition lui permettant d'asseoir l'impôt sur les revenus d'un contribuable susceptible d'être doublement non-imposé. **Cette subsidiarité légale connaît un régime différent de celui de la subsidiarité prétorienne.** Dans ces cas, le juge doit juste rappeler l'application de l'article issu de la loi de 1959, et pourra procéder directement à un contrôle de conventionnalité par la suite. La convention fiscale vient dans ce cas précis "au secours" de l'Administration fiscale, permettre à la France d'imposer une matière imposable non soumise à l'impôt. En l'absence d'article du Code général des impôts qui ait permis d'imposer les revenus en cause, l'exercice d'un contrôle de légalité de l'acte d'imposition au préalable n'a pas lieu d'être. Le revenu n'étant pas imposable à l'origine, il n'y aura pas de qualification juridique domestique qui puisse être importée sur le terrain conventionnel. Pour la même raison, le moyen d'inconventionnalité ne sera pas considéré comme un moyen d'office; si l'administration fiscale se trompe au niveau du dispositif conventionnel permettant d'imposer, le juge ne pourra pas substituer la base légale.

Le contentieux relatif aux conventions fiscales commence à présenter des caractéristiques particulières à partir des années 70. Jusque là, quelques arrêts ont fait application de conventions fiscales sans distinction par rapport aux contrôles effectués vis-à-vis des autres engagements internationaux. C'est en 1975 que le Conseil d'Etat rendra la décision qui est à l'origine selon la doctrine du principe de subsidiarité prétorien⁷⁸.

4. Enjeux

Le régime des subsidiarités prétorienne et légale est très différent comme il vient d'être soutenu. Le principe prétorien de subsidiarité des conventions fiscales, et la subsidiarité conventionnelle résultant des articles de la loi de 1959, vont se cotoyer en permanence sans que la jurisprudence invite véritablement à les distinguer. Le résultat est celui d'un contentieux de plus en plus complexe, où les deux formes de subsidiarité s'entremêlent, et où contentieux relatif aux conventions fiscales devient difficilement prévisible. Le principe de subsidiarité devient de plus en plus subtil, à tel point que des auteurs avisés voient du bon

⁷⁸ Partie I, Titre 1, Chapitre 2.

sens ou des conflits purement théoriques, mais affirment également sa complexité ou ses subtilités excessives⁷⁹.

Partant de ce constant, l'objectif à présent consiste à éclairer les subsidiarités conventionnelles compte tenu de la jurisprudence qui se consolide depuis quarante années. L'ambition est de rendre compte également de leur particularité par rapport aux subsidiarités que nous rencontrons dans d'autres branches du droit, et notamment en droit européen. En outre, en les discutant de façon approfondie, chacune des sources ou fondements évoqués par la jurisprudence et la doctrine afin de justifier les subsidiarités conventionnelles, il s'agira de comprendre ce qu'une convention fiscale peut prescrire. Les subsidiarités conventionnelles ont fini par écorcher ces outils normatifs pourtant nombreux et importants dans le quotidien des contribuables qui sont exposés aux flux transfrontaliers de revenus. D'une part, la sensation est que la doctrine académique les a cantonnées aux subsidiarités sanctionnées par la jurisprudence du juge administratif, et que c'est tout le droit relatif aux conventions fiscales qui mérite aujourd'hui d'être revisité, afin qu'il puisse récupérer son espace et sa prévisibilité⁸⁰. L'enjeu peut être celui de souligner les aspects de la jurisprudence du Conseil d'Etat qui faussent l'application des conventions fiscales, au point de mettre la France en porte à faux vis-à-vis des Etats ayant conclu des conventions fiscales avec la France. L'enjeu peut également être celui de voir développer par la doctrine et, pourquoi pas, par la jurisprudence, la reconnaissance des droits des contribuables, qui seraient garantis dans les contextes transfrontaliers grâce à l'introduction de nouveaux dispositifs ou bien grâce à des interprétations conformes aux objectifs des conventions fiscales⁸¹. Enfin, l'enjeu est aussi celui d'éviter les démarches d'application de conventions internationales qui compromettent, au final, leur efficacité. Cela, peu important que la convention fiscale soit bilatérale ou multilatérale⁸².

La prise en compte du contribuable que nous pourrions dire citoyen, celui-là même qui paie une charge fiscale raisonnable censée servir à la nation depuis la Révolution française,

⁷⁹ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 7^e. ed., 2016, p.54; M. COLLET, *Droit fiscal*, *op.cit.*, p.79.

⁸⁰ Composante du principe de sécurité juridique, développements Partie II, Titre 2, Chapitre 2.

⁸¹ Partie I, Titre 2, Chapitre 2 sur le principe de non-aggravation.

⁸² Dans le cadre du BEPS, une convention multilatérale vient d'être signée et emporte modification des conventions fiscales bilatérales. Le contenu vise à éviter les abus des conventions fiscales commis à des fins d'optimisation fiscale agressive ou d'évasion fiscale.

http://www.lecese.fr/sites/default/files/pdf/Avis/2016/2016_14_evitement_fiscal.pdf

n'est pourtant pas évidente. Les subsidiarités conventionnelles nous rappellent que les conventions fiscales sont d'abord des engagements conclus par les Etats et pour les Etats. La protection du contribuable dans le contexte international serait de loin subsidiaire. Dans ce sens, il est intéressant aussi de remarquer que chacune des subsidiarités conventionnelles auxquelles nous venons de faire allusion, protègent un acteur différent. La subsidiarité légale est en harmonie avec l'intérêt de l'Etat qui est de recouvrir une matière imposable susceptible d'être exempte d'impôt dans les deux Etats signataires. La subsidiarité prétorienne est censée être à la disposition des contribuables, puisque sa raison d'être est le respect du consentement à l'impôt par le biais des lois, seules normes pouvant ériger des nouvelles impositions. Néanmoins, cette dernière subsidiarité est appliquée avec un certain nombre de garde-fous qui ne vont pas toujours (voire, souvent) dans le sens du contribuable. La liberté de l'Etat en matière de conventions fiscales n'a de cesse d'être limitée par la subsidiarité prétorienne, notamment à cause d'une lecture du principe de légalité de l'impôt qui paraît particulièrement stricte, sans pour autant que cela profite au contribuable ayant consenti à l'impôt⁸³.

5. Méthodologie

Cette étude sera conduite selon une approche purement dogmatique, consacrée à l'interprétation des normes impliquées dans les subsidiarités conventionnelles, dans la tentative de systématiser leur application. Le droit étranger sera utilisé de façon brève et illustrative, lorsque la solution préconisée paraît davantage servir une correcte application des conventions fiscales. Cependant, la recherche comporte une difficulté importante due à la nature prétorienne du principe. En plus des décisions rendues par les différentes juridictions, il a fallu analyser de près les conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement - Rapporteurs publics depuis la réforme, afin de pouvoir cerner les subsidiarités conventionnelles. L'analyse fut faite en prenant en considération les écarts entre les conclusions et le texte même des décisions du Conseil d'État.

6. Approche

⁸³ Partie I, Titre 2, Chapitre 1.

La première partie de l'étude sera dédiée au principe de subsidiarité des conventions fiscales. Afin de cerner l'institution juridique qui se cache depuis peu sous l'enveloppe d'un principe du droit, il s'agira d'analyser dans un premier temps sa signification en partant de l'autorité supérieure hiérarchique des conventions fiscales. Ensuite, le principe sera défini à partir de trois décisions clés rendues par le Conseil d'Etat à plus de dix années d'intervalle ; le principe s'est construit petit à petit, au fil des années, en même temps que ses fondements se sont renforcés ou, au contraire, ont pu être remis en cause selon certains auteurs (Partie I). L'application du principe de subsidiarité sera faite grâce à un contrôle juridictionnel de type ascendant, au cours duquel le juge examinera d'abord le droit interne, et importera ses qualifications juridiques au moment même de choisir l'article de la convention fiscale, norme de référence du contrôle. Le résultat est le manque de visibilité et de prévisibilité du droit issu des traités fiscaux, à cause d'une jurisprudence qui devient de plus en plus complexe au fil des années (Partie II).

PREMIÈRE PARTIE

LE PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES

Au cours de cette première partie nous allons prendre connaissance avec le principe de subsidiarité des conventions fiscales, dont l'application par le Conseil d'Etat fut faite pour la première fois en 1975. La reconnaissance de la terminologie "principe de subsidiarité des conventions fiscales" eu lieu en 2014, près de quarante années après sa première application. La "subsidiarité" sera appliquée de façon implicite dans de nombreuses décisions du Conseil d'Etat, tout en étant explicitement commentée et expliquée dans les conclusions des Commissaires du gouvernement. Cette retenue ne fut peut-être pas hasardeuse et révèle selon nous un principe relativement jeune du droit fiscal international dont la complexité devient de plus en plus gênante. Le principe prétorien est particulier dans la mesure où la théorie de la subsidiarité s'exprime de façon singulière par rapport aux diverses applications ayant cours en droit. La subsidiarité des conventions fiscales recouvre un sens qui ne peut être rapproché des expressions habituelles de la subsidiarité. A l'occasion du contrôle d'un acte d'imposition, le

juge est invité à effectuer un contrôle de la légalité de l'acte fondé sur les dispositions du droit interne, avant de pouvoir procéder au contrôle de conventionnalité de l'acte litigieux⁸⁴.

La subsidiarité des conventions fiscales est d'abord expliquée par la particularité de la l'autorité hiérarchiquement supérieure de ces conventions par rapport aux lois ordinaires. Comme l'ensemble des engagements internationaux, les conventions fiscales revêtent une autorité supérieure dérogatoire vis-à-vis des lois ordinaires. Les conventions fiscales, pour rappel, sont des traités internationaux qui organisent le partage de la matière imposable entre deux Etats à l'origine et qui contiennent également des dispositions spécifiques telles que des mesures incitatives à l'investissement dans les pays en développement. Le texte est organisé autour d'une trentaine d'articles, permettant notamment d'éviter aux contribuables une double imposition. En s'appuyant sur la particularité de la supériorité hiérarchique des conventions fiscales, et sur le fait qu'elles ne peuvent ni instituer des impôts ni prévoir un système fiscal par elles-mêmes, le juge administratif a erigé un principe juridique prétorien propre à la fiscalité internationale. En vertu de ce principe, le contrôle juridictionnel d'un acte d'imposition doit être effectué en premier lieu conformément au principe de légalité de l'impôt. Le principe de subsidiarité des conventions fiscales serait une des conséquences des articles 34 et 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, illustration du droit au consentement à l'impôt. Ce paysage normatif rend l'application d'une convention fiscale plus complexe qu'initialement prévu, au nom de justifications juridiques que nous allons pouvoir discuter à présent. L'analyse des particularités des normes conventionnelles (Titre I), précédera celle des fondements constitutionnels du principe de subsidiarité des conventions fiscales (Titre II).

TITRE I - LE PARTICULARISME DES NORMES CONVENTIONNELLES EN MATIERE FISCALE

Les conventions fiscales internationales sont hiérarchiquement supérieures aux lois ordinaires selon l'article 55 de la Constitution de 1958. Toutefois, l'autorité supérieure dont les traités

⁸⁴ Par contrôle de conventionnalité nous entendons l'utilisation par le juge d'une norme de référence d'origine internationale lors du contrôle de l'acte d'imposition, empruntant, une fois de plus après l'introduction, la définition retenue par A. ROBLOT-TROIZIER, *Contrôle de constitutionnalité et normes visées par la Constitution française. Recherches sur la constitutionnalité par renvoi*, Paris, Dalloz, 2007, p. 28.

sont investis est particulière dans la mesure où les lois ordinaires tirent leur validité de la Constitution et des lois organiques, sans que les traités participent au rapport de production. La subsidiarité des conventions fiscales trouverait son fondement dans cette particularité ; à même de déroger aux lois ordinaires, les conventions fiscales ne peuvent pas intervenir dans le rapport de production de ces lois. Ce premier argument en faveur de la subsidiarité des conventions fiscales est intrinsèque à leur nature; tous les engagements internationaux sont dépourvus de la force de production vis-à-vis des normes hiérarchiquement inférieures. Le deuxième argument également intrinsèque aux traités internationaux réside dans le constat selon lequel une convention fiscale ne peut prévoir un système fiscal complet et, de ce fait, n'étant jamais exhaustive sur le régime fiscal relatif à un revenu précis, il serait logique d'appliquer intégralement le droit interne d'abord. L'objet premier des conventions fiscales nourrit cette lecture car, censées être conclues afin d'éviter la double imposition surtout, si l'acte d'imposition est annulé avant le contrôle de conventionnalité, à cause d'un vice de légalité, nul besoin d'avoir recours au traité fiscal. La double imposition disparaîtrait et les lacunes qu'une convention fiscale peut véhiculer ne sauraient changer la situation du contribuable⁸⁵. La limitation de la supériorité hiérarchique des conventions fiscales et des règles fiscales que celles-ci peuvent contenir (Chapitre I) va servir de justificatif à la subsidiarité de leur application (Chapitre II).

CHAPITRE 1 – LA SUPÉRIORITÉ DES NORMES CONVENTIONNELLES

Le questionnement autour du rang hiérarchique qu'occupent les conventions fiscales est le point de départ de cette étude puisqu'il est omniprésent dans les discussions autour du principe de subsidiarité⁸⁶. L'article 55 de la Constitution de 1958 instaure l'autorité supérieure

⁸⁵ Le juge n'a certes pas le choix dans la mesure où, contrairement à ce que prévoit le droit interne de certains pays lorsque le droit applicable n'est pas clair, il est obligé de trancher le litige. Nous insisterons dans la deuxième partie de ce travail sur le fait que le principe de subsidiarité est selon nous la solution trouvée par le juge administratif afin de pallier aux défaillances des conventions fiscales signées selon les modèles OCDE et ONU. En attendant, Paul Reuter avait déjà vu le rôle fondamental qu'auraient à jouer les juridictions, in, *Introduction au droit des traités, op.cit.*, p. 13 : *Plus solennellement, et avec un retard parfois long, les tribunaux nationaux jouent un rôle encore plus difficile, car leur position et la formation de leurs membres ne les tiennent informés ni des usages diplomatiques, ni des intentions, ni des besoins réels. Mais finalement, après certaines difficultés, et dans certains pays avec le concours du Ministère des Affaires Etrangères, ils participent souvent aussi à l'élaboration de l'œuvre commune en apportant les solutions qu'appelle la confrontation quotidienne des normes avec les exigences vécues des conflits sociaux.*

⁸⁶1. M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, Coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses, Dalloz, Paris, 2008, p. 306 : « *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales visant à lutter contre les doubles*

des engagements internationaux qui ont été dûment ratifiés, à condition d'être appliqués de façon réciproque, mais l'autorité dont il s'agit est particulière. La théorie du droit a en effet opéré une distinction entre la supériorité selon le rapport de production et la supériorité selon la force dérogatoire. Selon cette grille de lecture, les conventions fiscales ont une autorité supérieure par la force dérogatoire qui justifie en partie leur application subsidiaire et donc le *principe de subsidiarité des conventions fiscales*. Le premier fondement du principe de subsidiarité des conventions fiscales aurait trait à la structure même de la norme conventionnelle. Nous avons choisi de commencer l'analyse de la subsidiarité des conventions fiscales par ce « défaut de fond » qui est intrinsèque à la norme conventionnelle (Section 1). Nous serons ensuite mieux à même de comprendre si le principe de subsidiarité soulève un problème à la fois théorique et pratique, ou bien si la gêne est purement théorique (Section 2) ⁸⁷.

SECTION 1- Les contours de la supériorité hiérarchique des engagements internationaux

Au cours de cette première section, partant arguments forts de la théorie du droit pour apporter des éléments de compréhension et d'analyse critique à la discussion sur la subsidiarité des conventions fiscales, l'étude révèle . Les écrits de Hans Kelsen et de ses disciples apportent les éléments nécessaires au débat sur les forces supérieures des normes d'un système juridique, afin de comprendre si la subsidiarité va de soi. Les études sont nombreuses sur la hiérarchie des normes en droit mais la discussion sur la subsidiarité conventionnelle débute à peine. La subsidiarité conventionnelle fut toujours traitée de façon isolée, à l'occasion de décisions considérées presque comme des cas d'espèce, sous les plumes des commissaires du gouvernement du Conseil d'Etat et de quelques auteurs de la doctrine. Or, les développements entrepris par l'école positiviste permettent de saisir à la fois les enjeux, et à la fois les solutions pouvant être mises en œuvre afin de rendre les deux

impositions est une manifestation de l'absence de primauté des normes fiscales d'origine externe selon le rapport de production. « (...) Cette subsidiarité des conventions fiscales internationales est justifiée par le fait que leurs dispositions n'ont pas pour objet de se substituer aux normes fiscales internes mais uniquement de déroger au droit interne, en privant de concrétisation les normes fiscales internes. Le principe de subsidiarité des conventions fiscales ne constitue qu'une norme de conflit spécifique à la résolution des conflits en matière de fiscalité internationale. La primauté des normes fiscales issues des conventions fiscales internationales ne concerne donc que la force dérogatoire ».

⁸⁷ M. COLLET, Droit Fiscal, 3^{ème} éd., Puf, 2012, p.78 : « *Quoi qu'on pense de sa justification, ce principe se révèle surtout sans grand intérêt sur le terrain pratique : que l'application de la convention soit subsidiaire ou non, le contribuable obtiendra finalement satisfaction si l'acte d'imposition qu'il conteste viole cette convention. Le principe de subsidiarité sonne donc comme une affirmation beaucoup plus théorique et politique que juridique et pratique (...)* ».

facteurs conciliables. Comment concevoir de façon juridiquement cohérente que la norme de rang immédiatement inférieur commande les occasions d'application des conventions fiscales internationales ?

Après avoir identifié et compris les contours de la supériorité hiérarchique d'une norme d'origine internationale (§1) nous nous attacherons au phénomène mis en exergue par les théoriciens du droit, la « supériorité à l'envers » (§2). Le phénomène de la supériorité à l'envers est très important dans notre cas parce qu'il permet de saisir les conséquences à tirer du manque d'exhaustivité d'une norme de rang hiérarchique supérieur. Autrement dit, avant même de définir en détail le principe de subsidiarité des conventions fiscales, nous proposons de comprendre et de porter un regard critique sur ce qui le fera apparaître, sur l'une de ses justifications majeures.

§1 - Les formes de supériorité hiérarchique

L'article 55 de la Constitution de 1958 consacre la supériorité hiérarchique des engagements internationaux vis-à-vis des lois sans toutefois préciser que l'autorité supérieure dont il s'agit est particulière. Les engagements internationaux tels que les conventions fiscales revêtent une autorité supérieure par rapport aux lois sans toutefois être nécessaires à leur création. Les engagements internationaux ont une autorité supérieure vis-à-vis des lois selon la force dérogatoire ; ils sont censés pouvoir déroger à leur application, mais ne disposent pas de la force de production à leur égard. La distinction entre les formes de supériorité hiérarchique (A) permet d'identifier la particularité de l'autorité hiérarchique des conventions fiscales (B). Le Professeur Marc Pelletier estime dans son étude sur la norme fiscale que la subsidiarité d'application des conventions fiscales s'impose notamment parce que ces outils sont dépourvus de l'autorité supérieure selon le rapport de production. Le principe de subsidiarité serait un palliatif aux éventuels conflits entre les conventions fiscales et les lois domestiques. Nous adhérons incontestablement à la distinction, mais pensons que la subsidiarité d'application est une méthode palliative au défaut de force de production qui est inutile.

A/ Les supériorités hiérarchiques

L'identification de « supériorités hiérarchiques » différentes est utile à la discussion sur la subsidiarité conventionnelle, car il faut essayer de comprendre si la subsidiarité est une méthode nécessaire, ou un remède inutile. Après avoir démontré l'utilité de la discussion sur

les formes d'autorité hiérarchique supérieure dont une norme est susceptible de revêtir (1°), nous appliquerons cette distinction aux conventions fiscales afin de savoir s'il peut ou s'il doit exister un malaise dans la combinaison entre supériorité hiérarchique et subsidiarité d'application (2°).

1°) L'utilité de la discussion à la subsidiarité conventionnelle

Nous sommes face à une distinction entre les différentes formes de supériorité hiérarchique qui ne s'impose pas, qui est l'œuvre d'un positionnement théorique parmi bien d'autres (a). Mais force est de constater que cet outil théorique permet de cerner des aspects fondamentaux de la norme conventionnelle et des risques que la subsidiarité peut représenter (b).

a) Un positionnement théorique

Suivant les enseignements apportés par l'approche positiviste de la science juridique dans les écrits du grand maître viennois Hans Kelsen, la supériorité hiérarchique d'une norme endosserait des formes différentes selon que la norme supérieure détermine les conditions de validité d'une norme immédiatement inférieure ou, au contraire, qu'elle constitue juste un obstacle à la concrétisation des normes inférieures. Nous sommes dans le contexte de la symbolisation du droit par une pyramide, la pyramide des normes, où au sommet figure la Constitution, la « grande norme », de laquelle découlera la validité du système normatif dans son intégralité. Les engagements internationaux figurent, dans cette représentation, juste après la grande norme, et juste avant les lois ordinaires. Des opposants soutiendront que les engagements internationaux trouvent leur place avant même la Constitution, le droit international étant une sorte de droit supérieur à tous les droits nationaux⁸⁸.

Nous ne nous attarderons pas davantage dans un débat qui n'est pas nécessaire dans le cadre de cette étude dans la mesure où le principe de subsidiarité des conventions fiscales fut conçu en partant du postulat selon lequel la Constitution est la grande norme, et les conventions internationales lui succèdent sur le plan purement hiérarchique. En revanche, la discussion sur la subsidiarité des conventions fiscales s'est concentrée au niveau du rapport qui doit exister entre les engagements internationaux et les lois ordinaires ; deuxième et troisième étages de la pyramide de Kelsen. C'est pour cette raison qu'avant de s'engager dans

⁸⁸ Renvoi au dernier chapitre de ce travail pour les développements sur le monisme et le dualisme sur le rapport de systèmes.

l'étude du principe de subsidiarité lui-même, il convient de s'arrêter sur la nature du rapport qu'entretiennent les conventions fiscales avec les lois fiscales ordinaires. La nature de ce rapport constituerait la raison d'être de la subsidiarité conventionnelle d'un point de vue purement « structurel », signifiant alors que la subsidiarité s'imposerait à cause d'une caractéristique intrinsèque aux conventions fiscales.

b) Une distinction utile

De retour à la distinction, la supériorité hiérarchique d'une norme revêtirait des formes différentes selon que la norme supérieure détermine les conditions de validité d'une norme immédiatement inférieure ou, au contraire, selon que la norme supérieure constitue juste un obstacle à la concrétisation des normes inférieures. Dans le premier cas, la norme supérieure énonce les actes et les modalités nécessaires à la création de la norme inférieure ; dans le second, elle édicte les dérogations à l'application de la norme inférieure⁸⁹ ; certaines normes pouvant revêtir les deux formes de supériorité à l'égard des normes qui lui sont inférieures.

La Constitution est hiérarchiquement supérieure, selon l'ordre de production, vis-à-vis des lois ; ses dispositions déterminent les conditions de validité des lois organiques, lois ordinaires et ordonnances, comment et par qui elles doivent être produites. A l'exception des normes se situant au niveau des deux extrémités de la pyramide, les normes supérieures, selon l'ordre de production, sont à la fois conditionnées – leur validité est déterminée par une norme de rang supérieur – et *conditionnantes* – elles déterminent la validité d'une forme normative de rang inférieur, comme la loi détermine les conditions de validité d'un arrêt⁹⁰. La force supérieure a trait uniquement à la validité de la norme ; sans qu'il soit question de sa conformité au sens du respect de l'ensemble des normes concernant cette norme. En revanche, l'examen de la conformité est partie intégrante du calcul des défauts des normes du système ; valides parce que produites conformément aux normes supérieures, les normes inférieures doivent franchir l'obstacle constitué par la force dérogatoire, deuxième volet de la distinction opérée par Hans Kelsen.

Grâce à la supériorité selon l'ordre de production, le droit réglerait sa propre production selon le courant positiviste ; grâce à la force dérogatoire, le droit va pouvoir régler

⁸⁹ FAVOREU Louis ; GAÏA Patrick ; GHEVONTIAN Richard ; MESTRE Jean-Louis ; PFERSMANN Otto ; SCOFFONI Guy et ROUX André, Droit constitutionnel, Dalloz, Paris, Coll. Dalloz Manuel, 17ème éd. 2015, p.69 pour le rapport de production, p.75 pour la force dérogatoire.

⁹⁰ *Ibid*, p.71.

sa propre « destruction »⁹¹ ; « *une norme sera dite « supérieure en force dérogatoire » par rapport à une autre si elle contient des dispositions qui permettent de la priver de sa validité, donc de l'éliminer du système* »⁹². Tout système aurait donc besoin de ces « règles de destruction » dans la mesure où entre plusieurs normes valides d'un même système, les unes peuvent rentrer en conflit avec les autres. Le système juridique doit permettre de résoudre ces conflits. La supériorité selon la force dérogatoire a alors pour conséquence le fait qu'une norme ne s'applique pas, « *au moins directement* », sous l'effet d'une autre règle, soit que celle-ci la fasse définitivement disparaître⁹³, soit qu'elle en empêche provisoirement sa concrétisation⁹⁴. Le rappel humble de la distinction fait entre la supériorité selon le rapport de production et la supériorité selon la force dérogatoire, on peut s'interroger sur sa transposition aux rapports possibles entre une convention fiscale et des dispositions d'une loi fiscale.

2°) L'utilisation de la distinction

L'utilisation de la distinction permet d'identifier la force dérogatoire des conventions fiscales et ses effets (a). Mais c'est à ce moment-là qu'une « gêne » théorique risque de se poser lorsque l'on constate que la norme supérieure censée déroger voit son application dépendre de la norme inférieure à laquelle elle est censée déroger (b). A la question de savoir si, d'un point de vue strictement théorique, la mise en œuvre de façon subsidiaire d'une norme hiérarchiquement supérieure, suivant les termes définis et stipulés par la norme inférieure, est de nature à soulever des questions, il est plausible de répondre par l'affirmative.

a) *La force dérogatoire des conventions fiscales*

Si on transpose la distinction entre supériorité par la force de production et supériorité par la force dérogatoire aux rapports possibles entre des conventions fiscales et des lois fiscales, nous obtenons des éléments qui enrichissent le débat sur la subsidiarité conventionnelle. La force dérogatoire a trait à la « *supériorité d'application* » d'une norme par rapport à une autre, « *le droit règle aussi la manière dont une norme prévaut sur une*

⁹¹ *Ibid*, p.75.

⁹² *Ibid*, p.75.

⁹³ O. Pfersmann, *Carré de Malberg et « la hiérarchie des normes »*, RFDC, 1997, n°31, p.491.

⁹⁴ FAVOREU Louis ; GAÏA Patrick ; GHEVONTIAN Richard ; MESTRE Jean-Louis ; PFERSMANN Otto ; SCOFFONI Guy et ROUX André, *Droit constitutionnel, op.cit.*, p.75 et 76.

autre quant à l'application concrète »⁹⁵. Les conventions fiscales sont supérieures selon la force dérogatoire vis-à-vis des lois fiscales ; elles sont censées constituer un obstacle à leur concrétisation, le cas échéant⁹⁶.

L'ensemble des règles de « destruction » livre un *calcul des défauts* permettant de dire sous quelles conditions un organe précis est habilité à détruire une norme⁹⁷. En outre, la supériorité selon l'ordre ou le rapport de production ne correspond pas toujours à la supériorité selon la force dérogatoire ; la loi est supérieure à l'arrêt en ce qu'elle détermine les conditions de sa validité, mais elle ne peut pas l'éliminer de l'ordre juridique. La loi n'est donc pas supérieure selon la force dérogatoire vis-à-vis de l'arrêt de justice, reprenant ici l'exemple donné dans les manuels de droit constitutionnel⁹⁸. Ou, encore, « *les lois sont supérieures aux décrets dans ce sens que les décrets ne peuvent avoir un contenu contraire aux lois, mais ce n'est pas la loi qui a prescrit les conditions de production du décret* », utilisant cette fois-ci les écrits du Professeur Michel Troper⁹⁹.

La justification de la subsidiarité conventionnelle par la supériorité selon la force dérogatoire nous invite à revisiter le titre VI de la Constitution de 1958, dédié aux traités et accords internationaux. Nous devons alors nous questionner sur le fait de savoir si la théorie de la hiérarchie des normes, mise au point par l'école viennoise et exportée majoritairement par le biais des écrits de Hans Kelsen, admettrait qu'une norme supérieure selon la force dérogatoire vis-à-vis des lois internes en ce qu'elle « déroge » à leur concrétisation, peut en même temps se voir cantonnée à une application subsidiaire vis-à-vis de cette même norme dont elle déroge à la concrétisation, application dépendante de son « autorisation » ; c'est la norme inférieure qui dira quand et dans quelle mesure la norme censée la déroger pourra le faire.

⁹⁵ *Ibid*, p.75.

⁹⁶ Dit autrement mais signifiant aussi la même chose sans pour autant prendre parti dans le débat doctrinal qui l'anima, Triepel rappelait la nature « relative » de la supériorité du droit international vis-à-vis du droit interne pour les mêmes raisons : la norme internationale ne produit pas la loi interne et ne conditionne pas sa validité dans l'ordre juridique interne ; empruntant les termes de l'école viennoise, cela revient à dire que les conventions ne disposent pas de supériorité selon l'ordre de production vis-à-vis des normes soumises à son autorité.

⁹⁷ O. PFERSMANN, *Carré de Malberg et « la hiérarchie des normes »*, RFDC, 1997, n°31, p.494 ; « *Les défauts peuvent revêtir différents degrés de gravité entraînant différents types de conséquences de la modification à l'annulation partielle ou totale avec délai ou avec effet immédiat ou même avec effet rétroactif. Le degré zéro du calcul des défauts étant simplement la non-conformité aux règles de production ou, de manière équivalente, le fait qu'aucune procédure de destruction autre que la production d'une nouvelle norme du même type ne soit prévue : le calcul se réduit alors à l'alternative valide-non-valide* ».

⁹⁸ L. FAVOREU ; GAÏA Patrick ; R. GHEVONTIAN ; J-L. MESTRE Jean-Louis ; O. PFERSMANN ; SCOFFONI Guy et ROUX André, *Droit constitutionnel*, *op.cit.*, p.76.

⁹⁹ M.TROPER, *La théorie du droit, le droit, l'Etat*, puf, 2001, p.324.

b) L'identification d'un « malaise » théorique, dérogation et subsidiarité

La question de savoir comment une norme qui est supérieure selon la force dérogatoire d'une façon « *atypique* » dans la mesure où elle ne détruit pas la norme inférieure, ni même temporairement, mais « *neutralise* » juste son application grâce à la « primauté d'application » dont elle jouit, pourrait en même temps voir son application « conditionnée » par cette norme inférieure qu'elle est censée « neutraliser »? L'interrogation met en exergue le malaise qui doit exister lorsque la supériorité hiérarchique selon la force dérogatoire côtoie la subsidiarité d'application, dans un contexte où la norme supérieure – c'est-à-dire, la convention fiscale - n'a elle-même pas prévu – expressément - de jouer un rôle subsidiaire dans l'ordonnement juridique. Là réside, selon nous, la grande différence par rapport aux autres applications juridiques de la subsidiarité ; ce n'est pas la norme inférieure qui détermine, « manipule », « contrôle », « actionne », « dose » ou « mesure » le degré de la subsidiarité de la norme supérieure, mais c'est cette dernière elle-même qui encadre sa propre subsidiarité.

Nous verrons au cours du deuxième chapitre de cette étude que le principe prétorien de subsidiarité des conventions fiscales permet à la loi fiscale domestique de régler son propre degré de subsidiarité ; c'est la loi interne qui dira « à présent, chère administration fiscale ou cher juge administratif, libre à vous de déroger à la norme que je consacre ». Le malaise théorique intervient à ce moment-là, car, si le principe de subsidiarité n'est qu'une « *norme de conflit spécifique à la résolution des conflits en matière de fiscalité internationale* », comme l'affirme Monsieur le Professeur Marc Pelletier dans son étude dédiée à la norme fiscale, alors ce « régulateur » de conflits doit recevoir un grief aussi grave que sérieux : celui de favoriser, lors des conflits que peuvent exister entre la loi fiscale et les conventions fiscales, systématiquement les lois fiscales, normes pourtant inférieures selon le rapport dérogatoire, vis-à-vis des conventions fiscales¹⁰⁰.

B/ La supériorité hiérarchique des conventions fiscales

L'identification de la force dérogatoire des conventions fiscales ne suffit pas à rendre compte de l'ensemble du contexte hiérarchique dans lequel s'insèrent les conventions fiscales ni à expliquer pourquoi et comment, d'un point de vue théorique et positiviste, la subsidiarité

¹⁰⁰ PELLETIER Marc, *Les normes du droit fiscal*, op.cit., p. 306 : « *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales ne constitue qu'une norme de conflit spécifique à la résolution des conflits en matière de fiscalité internationale. La primauté des normes fiscales issues des conventions fiscales internationales ne concerne donc que la force dérogatoire* ».

met en porte à faux l'autorité hiérarchique des conventions fiscales (2°). Le rappel et la réflexion sur l'autorité du titre VI de la Constitution de 1958, titre dans lequel s'insère l'article 55 relatif à la supériorité hiérarchique des engagements internationaux, est un préalable nécessaire qui nous permet de saisir comment déroger ou neutraliser un engagement international tel qu'une convention fiscale (1°).

1°) L'autorité du titre VI de la Constitution de 1958

Le titre VI de la Constitution de 1958 fournit le système normatif de production et de dérogation qui est réservé aux engagements internationaux et donc aux conventions fiscales notamment. Le constat des différents degrés de supériorité hiérarchique que revêtent chacun des articles de ce titre constitutionnel, relatifs à la production des engagements internationaux et à leur destruction (a), permet d'envisager la neutralisation de ces dispositions selon ce qui est autorisé par la Constitution uniquement, loin de la subsidiarité (b).

a) Les différents degrés de supériorité hiérarchique

L'antinomie qui peut exister entre supériorité hiérarchique et application subsidiaire dictée par la norme inférieure rend nécessaire de s'interroger au préalable sur l'autorité hiérarchique du titre VI de la Constitution de 1958, titre consacré aux traités et accords internationaux.

Le VIe titre de la Constitution contient 6 articles dont la supériorité ou la nature de l'autorité supérieure diffère¹⁰¹. Ce rappel est important à notre étude ; il est en effet possible d'identifier différents degrés de supériorité hiérarchique, les 6 articles du titre VI ne sont pas hiérarchiquement supérieurs de façon homogène. Ils jouissent tous du statut de norme fondamentale en tant que partie intégrante de la Constitution, donc de la norme supérieure selon le rapport de production par définition ; la norme « mère » de tout le système normatif français. Mais en analysant de près, il convient d'identifier les normes constitutionnelles – c'est à dire, les articles de la Constitution – qui déterminent la « validité » et les conditions mêmes de production des engagements internationaux. Ces normes-là doivent être distinguées des normes constitutionnelles qui prévoient leur destruction. Ainsi, la logique de l'« autorégulation »¹⁰² du droit est respectée au sein du titre VI de la Constitution : les articles 52 à 53 prévoient comment les traités doivent être produits – donc comment le droit se

¹⁰¹ TROPER Michel, *La théorie du droit, le droit, l'Etat, op.cit.*, p.324.

¹⁰² PFERSMANN Otto, *Carré de Malberg et « la hiérarchie des normes »*, RFDC, 1997, n°31, p.494

produit lui-même¹⁰³ ; l'article 54 prévoit comment détruire ce droit qui vient d'être produit suivant la procédure prévue aux articles 52 et 53 de la Constitution, et, enfin, l'article 55 prévoit comment ce droit produit et non détruit, va à son tour pouvoir « détruire » d'une certaine façon et avec certaines nuances, simplement déroger le cas échéant, d'autres normes valides du système juridique.

b) L'application des différents degrés de supériorité hiérarchique

La Constitution prévoit dans son article 52 que le Président de la République est l'autorité compétente pour négocier et signer les traités internationaux ; les accords internationaux en revanche peuvent être signés et négociés par une autre autorité de l'Etat, mais le Président de la République doit en être informé. Dans son article 53, la Constitution pose que, d'une part, certains traités ne pourront être ratifiés ou approuvés qu'après autorisation du Parlement par le vote d'une loi - ce sera le cas des conventions fiscales que nous étudions, elles engagent les finances de l'Etat – et, d'autre part, que les traités n'ont d'effet en droit interne qu'après avoir été ratifiés ou approuvés. Sachant à ce stade comment ces normes internationales sont produites, suivant quelles procédure et grâce à quelles autorités compétentes, l'article 54 apprend comment les « détruire ».

Pour rendre ces normes d'origine internationale compatibles avec la Constitution en cas d'incompatibilités, le Conseil constitutionnel peut être saisi par certaines autorités afin que s'engage un processus éventuel de révision de la Constitution elle-même. Le traité ne peut aller à l'encontre d'aucun dispositif constitutionnel ; le traité ne peut être supérieur selon la force dérogatoire à l'égard d'aucun autre article de la Constitution. L'article 54 serait « la norme de conflit spécifique à la résolution de conflits entre des traités internationaux et d'autres dispositions constitutionnelles ». Au lieu de prévoir un contrôle de constitutionnalité du traité, obligeant le traité à se conformer à la Constitution, le pouvoir constituant opta pour la révision du texte constitutionnel. Enfin, l'article 55 dispose comment des traités valides, ayant survécu à la mise en œuvre d'un « *calcul des défauts* », pourront à leur tour être à l'origine de la non-application d'autres normes, les lois en l'occurrence.

¹⁰³ REUTER Paul, Introduction au droit des traités, op.cit. p.54 : soulignait que « *sous le régime de la constitution de 1958 il n'est pas spécifié de quelle autorité émane l'approbation des « accords » prévus dans la Constitution et c'est la seule pratique qui a décidé qu'en règle générale cette approbation émanait du gouvernement et était notifiée par le ministre des Affaires étrangères* ».

2°) L'autorité supérieure des conventions fiscales sous l'égide de la subsidiarité

Après avoir cerné les différents résultats auxquels conduit la distinction entre des formes de supériorité hiérarchique, en nous penchant exclusivement sur la supériorité hiérarchique des conventions fiscales, nous nous interrogeons au sein du présent paragraphe sur le risque d'usurpation de la force dérogatoire des conventions fiscales par la subsidiarité conventionnelle (a). La subsidiarité risquerait de neutraliser la force de dérogation que les conventions fiscales sont censées exercer vis-à-vis des lois ordinaires. La subsidiarité en tant que remède palliatif à la « supériorité à l'envers » par les positivistes n'est ni utile ni légalement viable face à des conventions fiscales internationales (b). Au contraire, la subsidiarité est susceptible d'engendrer un conflit entre les lois et les conventions fiscales (c).

a) La mainmise sur la supériorité dérogatoire

En vertu de l'article 55, les traités régulièrement ratifiés ou approuvés, une fois publiés, font partie du *calcul des défauts* que les lois internes sont censées vaincre pour être appliquées, autrement dit, pour être « concrétisées ». Pourtant, toujours selon l'article 55, la force dérogatoire est d'un type spécial ; la loi est juste privée d'application puisque les traités ont « autorité supérieure ». D'un point de vue pour l'instant strictement conceptuel, l'affirmation selon laquelle des lois fiscales domestiques peuvent être à l'origine de la « non-concrétisation » des conventions fiscales internationales revient à neutraliser la force de « force de destruction » dont ces conventions disposent à l'égard des lois ordinaires.

L'affirmation par le Professeur Marc Pelletier selon laquelle la subsidiarité conventionnelle résulte notamment de l'autorité seulement dérogatoire dont elle dispose peut conduire à un contresens¹⁰⁴. Cette affirmation devrait sinon pouvoir être généralisée et

¹⁰⁴ Sur la particularité de la norme conventionnelle, Ce qui, pour en finir, signifie dans le même ordre d'idées, que les conventions contre la double imposition ne peuvent pas être considérées comme les « sources primaires » des lois nationales, alors considérées comme des « sources secondaires ». On va attacher comme première conséquence à ce défaut de rapport de « dérivation » l'impossibilité de voir une norme d'origine externe remplacer une disposition législative ou réglementaire, alors que la Constitution, norme supérieure selon le rapport de production, peut en effet produire une loi qui remplace une loi abrogée ou inconstitutionnelle: Sources primaires ayant une fonction de régulation initiale et générale des comportements humains – l'objet est de poser des normes à titre initial-, tandis que les sources secondaires réalisent une exécution et éventuellement un développement général des sources primaires, explication par M. PELLETIER, op.cit., p.166 ; sans ignorer le débat doctrinal autour de la distinction. Gaïa in Droit constitutionnel, 140-143 ; inspiré par Tremeau, La réserve de loi. Compétence législative et Constitution, p 218; R. CARRE DE MALBERG, Contribution à la théorie générale de l'Etat, T. 1, Dalloz, reprint, 2003, p 571; mais rien à voir avec celle développée par Kelsen dans *Théorie générale des normes*, puf, 1996, coll. Léviathan, p. 69, ou par Hart in le concept de droit, p 103 ; cf aussi Bobbio, Nouvelles réflexions sur les normes primaires et secondaires, N. Bobbio, Nouvelles réflexions sur les normes primaires et secondaires, in Essais de théorie du droit, Librairie Générale de droit et de jurisprudence (LGDJ), 1998, p .161.

confirmée en droit international public et privé, ce qui n'est pas « systématiquement » le cas, nous y reviendrons. En revanche, les auteurs experts en théorie du droit ont fait état du « *paradoxe de la concrétisation* » en ce que l'application d'une norme dépend de son degré de concrétisation, existant alors une véritable **supériorité à l'envers**¹⁰⁵.

b) *La « supériorité inversée » des conventions fiscales*

Le phénomène décrit par les théoriciens du droit au travers de ce qu'il conviendrait d'appeler « *la supériorité à l'envers* » est très utile au débat sur la subsidiarité conventionnelle.

Ces auteurs nous expliquent que l'application d'une norme dépend de son degré de concrétisation. Ainsi, « *une norme générale et abstraite ne vise par hypothèse aucune personne ni aucune situation en particulier, une norme individuelle et concrète vise par hypothèse une personne et une situation déterminée* »¹⁰⁶. Si l'on transpose ces propos aux conventions fiscales, on comprend que si le droit interne est plus exhaustif que les conventions fiscales, le « *renversement de la hiérarchie* » auquel l'on assiste est inévitable et purement apparent. Les règles posées par des conventions contre la double imposition et l'évasion fiscale sont d'une généralité et d'un abstrait tel qu'elles font appel à des normes individuelles et concrètes, à même d'apporter les « détails » normatifs.

Nous pouvons nous contenter de voir un phénomène d'application combinée de conventions fiscales et droit interne, afin, notamment, d'aboutir aux résultats recherchés par la convention. Si subsidiarité il y a, dans la logique de « secours », troupe de réserve qui doit venir en aide, c'est plutôt la loi fiscale domestique qui vient au service de la concrétisation effective de la convention internationale, règle dite de « destruction » ou dont l'application doit prévaloir.

De fil en aiguille, il est intéressant de souligner qu'entre loi interne et convention fiscale internationale, il ne saurait y avoir d'incompatibilité ni « non-conformité » : l'incompatibilité renvoie à l'impossibilité d'appliquer deux normes au même moment parce qu'elles sont en contradiction. Or, la convention ayant un champ d'application différent du droit interne et particulièrement restreint, la « concomitance » à proprement parler fait défaut ; le fait qu'il faille des normes de droit interne ensuite, concrètes et individuelles, est autre chose, cela ne change rien au fait que les champs d'application sont différents. Certes, le

¹⁰⁵ FAVOREU Louis ; GAÏA Patrick ; GHEVONTIAN Richard ; MESTRE Jean-Louis ; PFERSMANN Otto ; SCOFFONI Guy et ROUX André, Droit constitutionnel, *op.cit.*, p.76, "paradoxe de la concrétisation".

¹⁰⁶ *Ibid*, p.77.

principe d'imposition consacré dans le texte conventionnel paraîtra en opposition totale avec le principe d'imposition établi par le Code général des impôts. Mais ce n'est qu'une incompatibilité artificielle, car, la loi nationale a été édictée afin de régir une situation purement interne ; si le législateur avait en tête les relations interétatiques, il n'aurait peut-être pas posé le même principe. L'objet et les finalités des deux textes diffèrent, tout comme leurs destinataires – les conventions fiscales sont destinées à deux Etats parties et leurs contribuables respectifs, tandis que la loi fiscale nationale est destinée aux citoyens soumis à une même juridiction fiscale. Cela revient à contester de la conception selon laquelle le principe de subsidiarité des conventions fiscales serait « *une norme de conflit spécifique à la résolution des conflits* »¹⁰⁷; elle peut être conçue ainsi, et l'est sans doute comme nous verrons tout au long de ce travail, notamment dans le discours des commissaires du gouvernement/rapporteurs publics. Mais cette norme de conflit ne devrait pas exister, elle n'est pas nécessaire. Dans ce sens, bien que parvenant à la conclusion inverse, nombre d'auteurs de la doctrine affirment que la subsidiarité ne peut poser de problème parce que justement le droit domestique n'a pas le même champ d'application que les lois. Si tel est le cas, pourquoi devons-nous disposer d'une « *norme de conflit spécifique à la résolution des conflits en matière de fiscalité internationale* »?

c) Loi domestique et convention fiscale, un conflit impossible

Il faut en effet qu'il y ait un ordre d'application, mais, suivant cet ordre, les dispositifs conventionnels doivent s'appliquer exclusivement lorsque leur champ d'application est rempli ; à l'image de l'appréciation faite par le Conseil constitutionnel français du principe de légalité consacré à l'article 34 de la Constitution, la norme internationale doit voir ses règles être « épuisées », c'est-à-dire, appliquées « jusqu'au bout »¹⁰⁸.

Entre une loi et une convention internationale, il ne saurait y avoir « non-conformité » parce que la loi n'a pas à être « conforme » à une convention ; il se peut qu'elle le soit, mais il se peut également qu'elle ne le soit jamais puisque son objet et son champ d'application ne peuvent être identiques à celui de la convention. Les contenus diffèrent à tel point qu'il devient incohérent d'employer la terminologie « *contrôle de conventionnalité* » de la loi si

¹⁰⁷ PELLETIER Marc, *Les normes du droit fiscal, op.cit.*, p.306.

¹⁰⁸ A l'image de la jurisprudence constitutionnelle sur l'article 34 de la Constitution selon laquelle le législateur est invité à « épuiser » sa compétence en matière d'élaboration de lois, renvoi au chapitre sur la légalité de l'impôt, troisième de cette étude..

l'on adopte rigoureusement le vocabulaire normativiste¹⁰⁹. La même affirmation vaut s'agissant d'un contrôle de compatibilité entre le texte de la loi domestique et la convention fiscale ; ou, encore, d'un contrôle de la conformité des dispositions légales vis-à-vis du traité international. Ce du moins lorsque sont en cause, en tant que normes de référence, des dispositifs d'une convention fiscale contre la double imposition. Le plaidoyer en faveur de la saisine par le juge constitutionnel du « *contrôle de conventionnalité* » des lois ne saurait englober la matière fiscale¹¹⁰.

En revanche, il peut y avoir non-respect par l'acte d'imposition d'une convention fiscale, incompatibilité ou non-conformité ; le fait que l'acte d'imposition doive être conforme à la convention est un indice d'ailleurs du caractère non subsidiaire des conventions¹¹¹. Lorsque les conventions fiscales entrent en jeu, il ne faut pas voir un conflit entre une loi et une convention fiscale, mais plutôt entre un acte d'imposition et une convention fiscale. Ce point est particulièrement sensible : la subsidiarité des conventions fiscales finit par troubler ce rapport de soumission qui doit exister entre l'acte d'imposition et les dispositifs conventionnels en voulant le déplacer sur le terrain de la loi fiscale.

Il faut rappeler que les conventions fiscales ne sont pas censées « détruire » définitivement ni temporairement les lois internes ; ces dernières ne contiennent pas des « défauts » que le système doit promouvoir par la destruction, mais les conventions fiscales doivent bénéficier d'une primauté d'application parce que telle est la nature de leur supériorité¹¹², permet d'entretenir un débat plus lucide sur l'opportunité de la « subsidiarité » en ce domaine.

¹⁰⁹ A. ROBLOT-TROIZIER, *Contrôle de constitutionnalité et normes visées par la Constitution française, Recherches sur la constitutionnalité par renvoi*, Dalloz, Paris, 2007, p.54.

¹¹⁰ M. LASCOMBE ET X. VENDENDRIESSCHE, « *Vu la Constitution, et notamment son article 55* », in *Mélanges Amssek*, p. 484 .

¹¹¹ La jurisprudence Duvignères telle que développée en matière fiscale, va dans ce sens : même conforme à la loi, l'instruction ou la circulaire impérative pourra être annulée parce qu'inconventionnelle. Pour un exemple récent CE, CE, 8è. et 3è. ss-sect., 26/07/2006, n°284930, Sté Natexis Banques Populaires, JurisData n°2006-080989, RDF 50/2006, com.791, concl. Pierre Collin. CE, 10è et 9è ss-sect., 25/02/2015, n°366680, Sté Natixis, Concl. M.-A.Nicolazo de Barmon, RDF 24/2015, com.408.

¹¹² M. TROPER, « Souveraineté de l'Etat et hiérarchie des normes dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », in *La théorie du droit, le droit, l'Etat*, p.315-325, p 324 ; les propos sont éclairants lorsqu'ils rappellent que « *la hiérarchie est un genre de relations entre normes, qui peut se présenter sous des formes multiples. On peut ainsi parler de hiérarchie ou de suprématie d'une norme x sur une norme y dans les cas suivants, dont la liste n'est pas limitative : (...) 7/ si, en cas de conflit entre le contenu de x et le contenu de y, une troisième norme z ordonne d'appliquer x* » . La convention fiscale étant la norme x et l'acte d'imposition étant la norme y ; ou, la convention fiscale étant la norme x et la loi interne la norme y. Dans ce dernier cas, le mot « conflit » conviendrait dans la mesure où des dispositions légales internes non identiques à l'énoncé conventionnel prétendraient s'appliquer aux mêmes faits. Sur la volonté du constituant de ne pas attribuer une telle « supériorité » aux engagements internationaux signés par l'Etat : Loin s'en faut, citer les docs lus sur le constituant de 1958, la difficulté d'admettre le principe de supériorité hiérarchique, rappel du dogme de la loi

Il faut poursuivre le constat du phénomène de la supériorité à l'envers fait par rapport à la loi domestique et aux conventions fiscales, mais selon une approche différente. En effet, le défaut d'exhaustivité du contenu d'une convention fiscale est utilisé trop souvent pour justifier leur application subsidiaire.

§2 - La supériorité inversée

A l'origine du phénomène de supériorité à l'envers que nous avons décrit plus haut se situent des conventions fiscales dont les textes sont généraux et abstraits au point de rendre nécessaire l'adoption de normes inférieures pour concrétiser leur contenu normatif dans le droit positif¹¹³. Ce phénomène trouve encore sa place dans la réflexion sur la subsidiarité des conventions fiscales dans la mesure où il repose sur un autre argument utilisé par les partisans de la subsidiarité conventionnelle : les conventions fiscales ne sont pas exhaustives, elles ne posent pas de régime fiscal complet qui puisse se substituer intégralement à la loi domestique, au droit fiscal domestique. Partant de ce constat indéniable, il s'agit à présent d'exploiter ce « manque d'exhaustivité » aussi exprimé par la doctrine comme un « *manque d'autonomie* ».

La supériorité à l'envers va donc nous intéresser à ce stade uniquement en ce que son point de départ est le besoin de normes inférieures pour concrétiser des normes supérieures. Notre premier réflexe consiste à nous questionner sur l'éventuel particularisme des conventions fiscales ; soit, le manque d'exhaustivité est une caractéristique commune à tout engagement international (A), soit le manque d'exhaustivité est une caractéristique propre aux conventions fiscales et le principe de subsidiarité aurait pour fonction de combler ses lacunes (B).

A titre préliminaire, nous ferons allusion tantôt au « manque d'exhaustivité » des traités internationaux, et tantôt à un « manque d'autonomie » des traités internationaux comme autant de synonymes. Nous forçons un peu le vocabulaire pour être en harmonie avec ce qui a pu être soutenu dans les écrits doctrinaux, incluant ici les conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement et les rapports publics. En raison de la polysémie de la notion d'autonomie¹¹⁴, nous soulignons donc que son emploi renvoie dans ce passage de

encore présent aux débuts de la Vème République, scepticisme malgré volonté d'aller à l'encontre du dogme de la loi.

¹¹³ Section 1, § 1, B), b)

¹¹⁴ R. HERTZOG, « *L'autonomie en droit : trop de sens, trop peu de signification ?* », in Mélanges Paul Amselek, Bruylant, 2005, p. 452,453.

l'étude à un manque d'« *autonomie matérielle* »¹¹⁵ : le contenu normatif conventionnel régit-il l'intégralité d'une situation juridique interétatique, ou bien, a-t-il besoin d'être appuyé par d'autres règles de droit afin que l'ensemble des réponses juridiques nécessaires soient apportées aux faits juridiques? Autrement formulé, le questionnement sur l'autonomie porte sur la capacité de l'éventuelle « *norme interne d'origine internationale* » à régir exclusivement et de façon autosuffisante l'imposition d'un contribuable qui se réclame l'application¹¹⁶. On passe toujours d'une norme plus générale, supérieure, à une norme plus concrète et particulière qui occupe un rang inférieur. Cette affirmation n'est pas propre aux conséquences rattachées à la supériorité selon l'ordre de production, elle vaut également pour les normes supérieures selon la force dérogatoire¹¹⁷.

Enfin, nous estimons qu'une prise de position quant au rapport de systèmes n'a pas d'impact dans notre entreprise actuelle. Que l'on adopte une vision moniste ou dualiste des ordres de juridiction, le fait que soit nécessaire un acte de droit interne qui reprend l'intégralité des dispositions de la convention contre la double imposition, ou que cette « opération » de transposition soit automatiquement réalisée lorsque les conditions de l'article 55 de la Constitution sont remplies – importe peu.

A/ L'indétermination des ordres juridiques

¹¹⁵ M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, op.cit., p.53 où l'autonomie de fondement du droit fiscal constitutionnel signifie uniquement que l'existence des normes fiscales constitutionnelles n'est pas conditionnée par d'autres normes juridiques positives. Nous n'allons pas entreprendre une analyse consistant à démontrer que l'existence des normes conventionnelles en matière fiscale dépend des lois internes nationales : si la double imposition juridique naît de la concomitance de lois d'Etats différents de façon concomitante et visant à imposer un même revenu, cette condition à l'application des conventions fiscales n'est pas la source de validité dans l'ordre juridique national. Comme l'ensemble des engagements internationaux, le fondement de la validité c'est l'échange de la volonté de deux Etats sur un instrument qui les engage, assuré par des autorités compétentes à le faire en vertu des lois nationales respectives (au sens large du terme, généralement la Constitution au sens formel).

¹¹⁶ Pour H. TRIEPEL, *Droit international et droit interne*, Repr. Université Panthéon-Assas, coll. Les introuvables, 2010, p.27 cet acte n'est pas forcément visible, palpable ; mais le droit international fait toujours l'objet d'une transformation. Une lecture *positiviste-normativiste* conduit au même résultat : l'autonomie de validité des ordres juridiques fait que « *l'organe d'un Etat ne peut appliquer que les normes de son propre droit national* ». Marc PELLETIER, p. 260 emploi toujours la terminologie de « *norme étatique d'origine internationale* » illustrant combien les oppositions de courants est révolu tant la seule distinction réelle porte sur l'acte censé « transcrire » le droit international en droit interne. Pour les dualistes, il faut un acte particulier qui reprenne l'ensemble des dispositifs ; Triepel étant d'ailleurs contre la terminologie même de « *transposition* ». En revanche : H. KELSEN, Observations sur le rapport de Georges S. MARIDAKIS, « Le renvoi en droit international privé », Annuaire de l'institut de droit international, vol. 47, 2è partie, 1957, pp 115-125, reprod in Leben C., Kelsen, Ecrits français de droit international, PUF, coll. Doctrine juridique, 2001, 316p., pp 309-316, p.312 ; et Théorie générale du droit et de l'Etat, op.cit., pp.293-298. Sur la distinction entre norme internationale et norme étatique d'origine internationale : l'ontologie des systèmes juridiques fait qu'ils sont formellement fermés et matériellement ouverts, O. PFERSMANN, « *Le droit comparé comme interprétation et comme théorie du droit* », RIDC, *Société de Législation Comparée*, p. 277.

¹¹⁷ O. PFERSMANN, *Carré de Malberg et « la hiérarchie des normes »*, RFDC, 1997, n°31, p.488.

A l'aide du courant positiviste, le phénomène du manque d'exhaustivité d'une convention fiscale peut être lu différemment. Généralement, les dispositions d'un traité sont autant de normes générales et abstraites qui ne se suffisent point ; leur application exige par définition « *que la personne et le comportement exact demandé soient concrètement désignés* » par des normes de rang inférieur, davantage précises et à exécution immédiate pour certaines¹¹⁸. La « *chaîne des habilitations se trouvera renversée, le jugement viendra avant la loi, la loi avant la Constitution, la norme « inférieure » selon le rapport de production va prévaloir sur celle qui en conditionne sa validité* »¹¹⁹. Nous sommes invités à « *toujours regarder chaque norme sous deux aspects : la hiérarchie est toujours amphibologique* »¹²⁰. Néanmoins, cette immédiateté d'application des normes inférieures ne saurait se confondre avec une sorte d'exclusivité d'application ou de « primauté » d'application à l'égard des normes qui lui sont supérieures ; là réside le problème de la subsidiarité des conventions fiscales.

Afin de comprendre le défaut d'exhaustivité des conventions fiscales, nous allons au préalable essayer de le situer dans l'ensemble des normes d'origine internationale. La question est alors de savoir si le degré d'indétermination du droit conventionnel fiscal est unique, s'il est original, s'il est isolé, ou bien si cette indétermination qui rend nécessaire l'intervention et l'utilisation du droit domestique est une caractéristique commune en droit international (1°), incluant ici le droit européen (2°). En l'occurrence nous avons choisi d'illustrer nos propos à travers le droit international privé et public, puis du droit fiscal européen – ou, du droit européen fiscal – puisque la matière se distingue déjà du droit fiscal issu des conventions fiscales. Nous avons besoin de traités internationaux autres que les conventions fiscales ; ces « trois domaines » paraissent suffire à notre démonstration.

1°) L'indétermination en droit international

L'indétermination en droit international est un sujet assumé et dont la littérature est particulièrement fournie. Il nous serait impossible de rendre compte de l'ensemble des écrits. Toutefois, nous avons sélectionné certains travaux et exemples qui nous paraissent utiles au débat sur la subsidiarité conventionnelle. Pour résumer en quelques mots citons Monsieur le Professeur Carlo Santulli lorsqu'il dresse un constat en droit international public et démontre

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ *Ibid*

¹²⁰ *Ibid*, p. 493.

« *l'indétermination réciproque des ordres juridiques étatiques et internationaux?* »¹²¹. Les internationalistes diront qu'il est naturel que le droit international soit jusqu'à un certain niveau « imprécis » ou incomplet, un adjectif ne signifiant pas l'autre.

Les écrits de droit international font état d'indétermination de la normativité, c'est-à-dire de normes qui manquent de précision par définition (a), ainsi que de normes qui ne sont pas applicables directement (b).

a) *L'indétermination de la normativité*

Prenant appui sur les écrits de Robert Kolb, la particularité du droit international consiste en « *l'indétermination de la normativité* », l'« indétermination » est une caractéristique des normes internationales¹²². L'auteur affirme que « *droit des relations politiques, le droit international s'en remet souvent à des techniques de flexibilisation des normes afin de leur faire épouser de plus près les contours d'exigences fluctuantes dans le temps. Les Etats se prémunissent ainsi contre une pénétration excessive de la règle de droit avec son cortège de généralité, réciprocité et d'égalité* »¹²³. Ce phénomène est d'autant plus visible selon l'auteur dans des « *matières où leurs fins politiques marquent un besoin d'adaptation à des intérêts situés, rapidement changeants* » - nous pourrions reconnaître là les aléas du droit fiscal, droit en permanente mutation, rythmé par des intérêts différents en fonction du contribuable visé et du contexte politique.

En outre, l'auteur estime que l'exigence de flexibilité est « *d'abord visée par la prolifération de standards* » internationaux particulièrement dangereux pour la sécurité juridique parce que « *leur indétermination relative s'accompagne de l'absence d'un contrôle judiciaire de leur utilisation* ». Le justiciable devra ensuite faire face à deux conséquences : à « *l'indétermination objective* » s'ajoutera « *l'auto-interprétation subjective* » qui fera reculer la sécurité juridique – entendue ici sous son corollaire « *prévision* » du droit¹²⁴ -, le recours au

¹²¹ C. SANTULLI, "Le statut international de l'ordre juridique étatique. Etude du traitement du droit interne par le droit international", A. Pedone, 2001, p.31: "L'indétermination réciproque des ordres juridiques », telle qu'elle résulte non d'a priori théoriques mais de la contemplation de la pratique internationale, signifie que, pas plus que le droit étatique ne détermine les effets de ses propres produits dans l'ordre international, le droit international ne détermine l'existence et la consistance des produits de l'ordre interne. Avec le contexte, dire en quoi il y avait indétermination dans son cas".

¹²² R. KOLB, *Réflexions de philosophie du droit international – Problèmes fondamentaux du droit international public : théorie et philosophie du droit international*, Bruylant, Ed° de l'Université de Bruxelles, 2003, p. 292, in chapitre sur la relation du droit international avec les notions juridiques cardinales, analyse de la notion de Sécurité juridique.

¹²³ *Ibid.*

¹²⁴ S. CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, 2001, Paris, Dalloz, p.83.

« *soft law* », car « *la mollesse normative est le prix à payer pour assurer une certaine évolution du droit dans une société inorganisée et politiquement divisée* »¹²⁵. Les commentaires aux modèles de conventions de l'OCDE et de l'ONU contre la double imposition et l'évasion fiscale peuvent être assimilés au *soft law* dont il est fait référence, mais l'auteur parle bien en termes généraux¹²⁶. L'indétermination est une politique pratiquée et acceptée par l'OCDE afin d'agréer le maximum d'Etats à son modèle de convention.

D'indétermination à « absence d'autonomie » il n'existe qu'un pas, franchi toujours selon les écrits de Robert Kolb dans lequel il présente le droit international comme un droit « *non autosuffisant* »¹²⁷. Selon l'auteur, « *aucun autre ordre juridique que le droit international ne contient dans sa structure génétique l'exigence qu'un ordre juridique distinct qui s'intègre à lui pour le compléter et pour garantir sa mise en œuvre* ». Le droit international souffre en effet « *du défaut d'organes propres pour l'exécution de la plupart de ses normes* »¹²⁸. Pour pallier à ce défaut d'organes, le droit international « *intègre dans son corps les ordres juridiques internes* » ; la **dépendance** du droit interne devient alors **triple**. Elle se révèle d'abord au travers de « *renvois* » aux ordres juridiques internes qui, particularité propre au droit international par rapport aux autres branches du droit et particularité de l'ordre juridique international, sont faits par « *pans entiers* »¹²⁹. Kolb cite l'exemple, entre autres, du régime de responsabilité où le choix, les compétences et l'organisation des organes agissant pour l'Etat, restent une prérogative attribuée au droit interne. La dépendance du droit interne est ensuite illustrée par le fait que le droit international soit directement nourri par des actes du droit interne, « *c'est d'eux dont dépend*

¹²⁵ *Ibid*, pages 292 et 293, « *la flexibilité passe ensuite par l'empire étendu du soft law, allant de résolutions d'organes internationaux à des accords politiques ou des actes concertés non conventionnels* ».

¹²⁶ Sur la notion même de “*soft-law*”, R. KOLB, *op.cit.*, p. 58, l'auteur fait surgir un doute intéressant à partir duquel nous pourrions concevoir, le cas échéant, les conventions contre la double imposition comme un ensemble de dispositions de *soft-law*. Sans aller jusque là car l'impérativité de ses dispositions emporte notre conviction, les développements entrepris méritent le détour : « *il peut s'agir d'une mollesse juridique de l'instrument (textes non-obligatoires : Résolutions, Déclarations, Gentlemen's agreements) ou du contenu (normes à structure injonctive très indéterminée, que ce soit dans un traité ou un instrument lui-même). Un exemple de traité contenant du droit mou est la Convention-cadre sur les changements climatiques de 1992 – ILM, vol.31, 1992, p.849 et s. –* ». Est-ce que l'imprécision des conventions fiscales serait telle que nous verrions alors des « *normes à structure injonctive très indéterminée* » ?

¹²⁷ R. KOLB, *Réflexions de philosophie du droit international – Problèmes fondamentaux du droit international public : théorie et philosophie du droit international, op.cit.*, p. 102.

¹²⁸ *Ibid*, nous réconfortant dans la décision d'avoir exclu le droit communautaire en soi de notre analyse tant la situation est différente ; comparer l'incomparable ou l'évidemment différent nous parait sans intérêt.

¹²⁹ *Ibid*, l'auteur donne l'exemple des renvois en droit international privé fréquemment pratiqués ; le droit international privé « *renvoie, quand le rapport en cause le requiert, à un ordre juridique étranger, par exemple celui de la lex fori* ».

sa configuration »¹³⁰. L'exemple est donné en matière d'immunités de juridiction ou de la fixation de l'étendue des zones maritimes où « la législation interne et la jurisprudence des tribunaux nationaux sont en ces matières décisives »¹³¹. Dans certains domaines, constate l'auteur, « ce flux nourricier interne touche à son apogée », sans doute pour nous en droit fiscal international¹³², dirions-nous. La troisième et dernière illustration se situe dans le domaine de la mise en œuvre du droit international, puisqu'elle repose « presque exclusivement sur le droit interne ».

b) Non applicabilité directe des engagements internationaux

L'absence d'autonomie n'est pas propre aux conventions contre la double imposition ; les juridictions nationales la connaissent depuis longue date. Nombre de traités internationaux sont dépourvus d'applicabilité directe en droit interne à défaut de remplir au moins deux caractères intrinsèques mis en exergue dans les écrits de Monsieur le Professeur Dupuy, l'un dit « subjectif », l'autre « objectif »¹³³. Le caractère subjectif recouvre, selon la jurisprudence de la CPJI, l'intention des parties qui résulte de l'interprétation minutieuse des dispositions du traité et des conditions pratiques dans lesquelles il avait été exécuté¹³⁴. Le caractère objectif quant à lui, renvoie au degré de précision de la norme invoquée, elle doit être suffisamment précise et son « indépendance » doit être révélée par la nécessité ou non de recourir à des mesures d'application internes ou internationales ; la norme doit être juridiquement et matériellement achevée¹³⁵.

Les normes internationales qui répondent à ces critères sont minoritaires « soit parce qu'elles ne peuvent être considérées comme intéressant directement les personnes privées, soit parce que, le faisant, elles appellent l'intervention ultérieure de règles d'application », rappelle M. le Professeur Pierre-Marie Dupuy¹³⁶. Les conventions contre la double imposition semblent entrer dans cette dernière catégorie ; si le critère objectif paraît rempli en ce que la

¹³⁰ R. KOLB., *Réflexions de philosophie du droit international – Problèmes fondamentaux du droit international public : théorie et philosophie du droit international*, op.cit, p.100

¹³¹ *Ibid.*, p.103.

¹³² Nous préférons cette terminologie, partageant l'opinion exprimée par L. TROTOBAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 4^{ème} éd., Dalloz, 1980, p.118 : « Il existe en effet tout un aspect du droit fiscal dominé par des considérations internationales, que l'on peut qualifier de « droit international fiscal » ou de « droit fiscal international », cette seconde qualification paraissant d'ailleurs préférable, parce qu'elle met davantage l'accent sur l'objet fiscal du problème subissant l'effet d'une situation internationale ».

¹³³ P.-M. Dupuy, *Droit international public*, Dalloz, Paris, 2014, p.416.

¹³⁴ CPJI, avis consultatif du 3 mars 1928, *Compétence des tribunaux de Dantzig*, série B n°15, p.15 et s.

¹³⁵ P.-M. Dupuy, *Droit international public*, op.cit., p.416.

¹³⁶ P.-M. Dupuy, *Droit international public*, op.cit., p.417.

double imposition juridique concerne et touche en premier lieu les contribuables, l'application de leurs dispositifs ne peut se passer du droit interne¹³⁷.

À titre d'exemple, l'article 15 de la Convention de New York de 1984 sur la prévention et la répression de la torture dispose que « *tout Etat partie devra veiller à ce que tout aveu obtenu sous la torture ne puisse être retenu dans une procédure* »¹³⁸. De prime abord, les deux critères semblent absents ; l'intention d'applicabilité directe au bénéfice des particuliers peut être mise en échec par la référence expresse des Etats parties en tant que destinataires de la norme d'une part, puis, parce que la règle semble impliquer un acte préalable des Etats. Le deuxième critère objectif paraît tout aussi absent puisque, afin que la torture ne soit pas retenue dans une procédure, des actes normatifs devront être pris en droit interne -réglementant l'interrogatoire de détenus par exemple-, et définissant l'acte de torture afin que l'interdit soit compris et qu'un cadre soit fixé pour l'administration.

Pourtant, le Conseil d'Etat a reconnu son applicabilité directe, révélant combien les deux critères sont appréciés de façon certes assez large par le juge administratif français¹³⁹. Néanmoins, cette large appréciation ne change rien au constat initial : la condition d'applicabilité directe à laquelle défaille la majorité des engagements internationaux renvoie à l'absence d'autonomie de ces normes ; cette absence d'autonomie n'a pourtant pas systématiquement engendré l'application de la théorie de la subsidiarité¹⁴⁰.

C'est justement parce que les rapports entre droit interne et droit international sont étroits « *qu'on a pu dire qu'il s'agit en réalité d'un seul ordre juridique complexe (monisme), et que même ceux qui refusent une telle fusion admettent la dépendance mutuelle très prononcée des deux ordres juridiques* »¹⁴¹. On comprend alors le rôle joué par l'absence d'autonomie d'exclusivité et d'autonomie technique dans les développements théoriques sur le rapport de systèmes. Le droit fiscal international – entendu stricto sensu comme droit issu des conventions contre la double imposition - ne serait qu'un argument supplémentaire que pourraient utiliser les partisans d'un monisme pur ; l'illustration selon laquelle le droit international « *se présente comme une molécule non saturée qui demande à être complétée*

¹³⁷ D. Alland sur CE, 9 octobre 1996, Union nationale CGT des affaires sociales et autres, RGDIP 1997/3, p 74)

¹³⁸ Chronique de jurisprudence française relative au droit international, RGDIP 2002/2, p.462-463.

¹³⁹ Sans s'arrêter sur la position moniste ou dualiste, un rappel est toutefois nécessaire : cette dépendance du droit interne peut consister en une dépendance de « contenu » indépendante du débat entre monisme et dualisme, ou, pour les partisans tranchés de l'un des courants, en une dépendance d'introduction en droit interne, dépendance vis-à-vis des actes qui permettent au droit international de s'appliquer en droit interne.

¹⁴⁰ Renvoi section 2, §2 du présent chapitre

¹⁴¹ ¹⁴¹ C. SANTULLI, "Le statut international de l'ordre juridique étatique. Etude du traitement du droit interne par le droit international", *op.cit.*, p.18.

par un autre ordre juridique notamment à cause de sa carence organique »¹⁴². L'absence de « législateur » à l'échelle internationale, habilité à adopter des normes fiscales qui s'imposeraient à plus d'un Etat n'est pas un constat original ou inédit. Et, même si avec la « *communautarisation de la société internationale* » dont l'Union européenne serait pour nous le grand exemple, le droit international tend « *progressivement à se doter d'organes d'exécution propres* », « *l'absence d'autosuffisance du droit international demeure bien l'une de ses caractéristiques structurelles majeures* »¹⁴³.

Afin de mieux apprécier le degré d'indétermination que le droit international offre par rapport à celui auquel nous sommes exposés avec les conventions fiscales, nous pouvons nous arrêter sur quelques exemples d'« indéterminations » en droit international. Les exemples ne manquent pas, mais à choisir nous pourrions citer les conventions ayant trait à l'individu - relatives à la sauvegarde des droits de l'homme ou à la répression pénale par exemple -, qui se contentent d'unifier les données normatives, mais enjoignent aux Etats d'adopter les changements qui s'imposent par leurs textes¹⁴⁴. A ce stade, constater que des conventions internationales sur la sauvegarde des droits de l'homme sont des exemples de sources non suffisantes est intéressant car, bien que les deux critères d'appréciation de l'autonomie d'une norme fassent défaut – c'est à dire, le critère subjectif et le critère objectif décrit plus haut - leur application ne suit pas la subsidiarité¹⁴⁵.

2°) L'indétermination en droit de l'Union européenne

Voilà un autre pan de sources non domestiques du droit fiscal, le droit de l'Union européenne, devenu aujourd'hui une source fondamentale du droit des pays membres. Dans la mesure où il existe un « droit fiscal européen », entendu comme des situations régies par le droit fiscal qui sont exposées au droit européen, il nous paraît pertinent d'analyser l'indétermination ou le manque d'autonomie matérielle de cette branche du droit. Le droit fiscal « européen » contient aussi des indéterminations nombreuses (a) ainsi que des domaines de compétence exclusifs de l'Union européenne, malgré la non-exhaustivité du droit européen

¹⁴² *Ibid.*

¹⁴³ *Ibid.*, p.19.

¹⁴⁴ P.-M. DUPUY, *Droit international public, op.cit.*, p.417.

¹⁴⁵ En matière de délimitation des espaces maritimes on assiste à un phénomène similaire où la procédure d'élaboration de l'acte de délimitation relève du droit interne, mais la validité et les effets de cet acte sont régis par le droit international (affaire des Pêcheries, arrêt du 18/12/1951, Rec. 1951, p.116). Ce n'est certes pas se qu'advient avec un acte d'imposition établi par les autorités fiscales nationales mais l'exemple est cité uniquement pour démontrer combien l'absence d'autonomie n'est pas propre aux conventions fiscales contre la double imposition.

(b). Puisque le manque d'exhaustivité en droit européen peut néanmoins être accompagné d'exclusivité d'application et de respect des attributions du droit européen, le même plaidoyer vaut pour le droit issu des conventions fiscales.

a) Le degré d'autonomie du droit fiscal « européen »

Domaine de prédilection de la souveraineté nationale, le droit fiscal pourrait bien se montrer résistant à une imprégnation du droit de l'Union européenne. La question de l'autonomie de "*l'ordre fiscal commun*", dépend bien entendu de la définition du terme « autonomie »¹⁴⁶, du degré d'*autosuffisance* exigé afin de le nommer ainsi.

De prime abord, et bien que Monsieur le Professeur Dominique Berlin ait défendu un certain degré d'autonomie aboutissant à l'existence même d'un « droit fiscal communautaire » il y a maintenant près de trente années, ce fut en affirmant d'emblée qu'une autonomie « absolue » vis-à-vis du droit interne de chacun des Etats membres était chose impossible¹⁴⁷. L'existence même des Etats membres et de leur droit interne est un préalable nécessaire à toute union suivant l'analyse de la Cour de justice des Communautés européennes - devenue depuis Cour de justice de l'Union européenne - dans l'affaire *Costa c/ ENEL*, jamais remise en question depuis¹⁴⁸.

Néanmoins, il est possible d'observer un certain degré d'« autonomie » matérielle. La démarche nous intéresse dans la mesure où ce degré d'autonomie matérielle pourra par la suite être comparé au degré d'autonomie qu'il est possible d'espérer, ou de constater, dans les conventions fiscales bilatérales.

Revenant sur les propos du Professeur Dominique Berlin qui sur ce point nous paraissent toujours d'actualité, l'Europe est bien dotée d'un « pouvoir fiscal », entendu au sens « *plein* » du terme, qui recouvre la présence de trois éléments : une administration fiscale, chargée de percevoir les impôts, dans le cadre d'une légalité appartenant à l'ordre

¹⁴⁶ Telle que défini plus tôt, dans le sens d'autonomie matérielle du contenu des normes et en fonction de l'indépendance vis-à-vis du droit domestique.

¹⁴⁷ D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, puf, 1988, p. 14 : « *Le droit fiscal communautaire ne se contente pas de poser des interdictions qui atteignent les fiscalités nationales dans leurs dispositions relatives aux échanges entre Etats membres (...). Il secrète également des règles positives, des obligations de faire, qui modifient la structure interne de ces fiscalités, montrant bien, de la sorte, l'aspect communautaire des droits fiscaux nationaux* ». L'affirmation est aujourd'hui toujours d'actualité, relayée selon ses propres termes par A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs.*, L.G.D.J., 2005, P.253 -256; et du même auteur, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.3,4.

¹⁴⁸ CJCE 15 juillet 1964, aff. 6/64, *Costa c/ ENEL* (Rec. CJCE, 1964, p.1141, concl. Lagrange., :« *ordre juridique propre intégré au système juridique des Etats membres* »).

juridique dont elle dépend¹⁴⁹. Pour cela, il a fallu admettre que les services de la Commission européenne ainsi que l'administration « communautaire » constituaient un « *embryon d'administration fiscale* », conjointement avec les administrations fiscales nationales, par une sorte de « *dédoulement fonctionnel* »¹⁵⁰.

La T.V.A étant sous le couvert de cette « administration fiscale européenne », à titre d'exemple, puisque la réglementation communautaire régissait – et régit toujours - « *dans la plupart des cas* »¹⁵¹ les conditions d'assiette, de liquidation et de recouvrement¹⁵², ce prélèvement pouvait être assimilé à un impôt afin que la deuxième condition puisse être remplie¹⁵³. Mais la T.V.A. n'est pas un impôt « européen » ; la T.V.A. ou un impôt équivalent existait au préalable au niveau du droit domestique des pays européens, surtout dans le droit domestique français puisque notre régime de T.V.A. sera importé à l'échelle européenne¹⁵⁴. En revanche, le droit de l'Union européenne, après consentement des pays membres, régit une partie du régime de la T.V.A., une partie seulement, sous l'égide du consentement du Parlement européen ; et une partie des recettes recueillies à l'échelle domestique est transférée au bénéfice du fonds européen¹⁵⁵. La T.V.A. n'est donc pas un impôt à proprement parler « européen », le droit domestique des pays membres de l'Union européenne est le pilier normatif fondateur de l'impôt. Sur ce point, conventions fiscales et droit "fiscal" européen se rejoignent sur l'absence d'autonomie et d'exhaustivité des règles fiscales qu'ils peuvent prescrire, chacun à leur niveau.

Les règlements, directives et les grandes libertés du Traité de Rome – puisque la CJCE s'appuya sur elles pour faire interférer le droit « communautaire » en matière d'impôts directs

¹⁴⁹ D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire, op.cit.*, p. 15.

¹⁵⁰ *Ibid.*

¹⁵¹ Dénote une fois de plus l'impossibilité de concevoir une « autonomie absolue » du droit communautaire vis-à-vis du droit interne des Etats membres.

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire, op.cit.*, p.12; Certes, non sans difficultés, passer de la qualification de « prélèvements » à celle d' « impôts » n'était pas chose facile, la Communauté n'étant pas un Etat alors que l'impôt « semble lié à la notion de souveraineté, donc à première vue, à l'Etat ». Comme souligna déjà très bien l'auteur, Surtout, dire que la T.V.A est un prélèvement « communautaire » destiné à financer les charges de la communauté était erroné puisqu' une partie de la ressource de l'Union n'est pas « alimentée par la TVA, mais est calculée sur l'assiette de cette TVA, qui, de surcroît, n'est pas l'assiette réelle de l'impôt national, mais une base fictive recalculée, à partir des assiettes nationales, en leur appliquant le moule » de la directive communautaire disposant notamment sur l'assiette uniforme.

¹⁵⁴ Affirmation toujours d'actualité, A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.33.

¹⁵⁵ J. MOLINER, *Budget de l'Union européenne*, Jurisclasseur Europe, fasc. n°199, §13.

dans les Etats membres -, formaient une « *législation fiscale communautaire* »¹⁵⁶, bien que les organes étatiques soient appelés depuis l'origine à jouer un rôle important dans la mise en œuvre de cette législation. Mais, à une certaine échelle seulement, le droit domestique reste maître du régime fiscal des impôts directs. L'action de la Cour de justice est très importante en la matière afin de s'assurer que les grandes libertés de circulation consacrées par le Traité européen ne seront pas baffouées et que les Etats respecteront le régime du droit de la concurrence prescrit aux fins du marché européen.

b) Domaines de compétences exclusifs

Le droit de l'Union européenne est une illustration intéressante du fait qu'il est possible de reconnaître un droit d'action exclusif au droit européen, malgré l'existence d'indéterminations ou de non-exhaustivité. Nous cherchons ici à faire un parallèle incontournable dans le contexte du débat sur la subsidiarité conventionnelle : il est possible de reconnaître une exclusivité d'action au droit de source européenne malgré la présence d'indéterminations ou de non-exhaustivité dans les domaines régis par le droit européen. Partant de là, il devrait être également possible de reconnaître une exclusivité d'action au droit de source conventionnelle fiscale – c'est à dire, au droit consacré par les conventions fiscales contre la double imposition et l'évasion fiscale – quand bien même ce droit n'est pas exhaustif et contient des « indéterminations ».

Le *pouvoir fiscal européen* nécessite en permanence l'intervention des Etats membres, seuls véritables détenteurs de la « compétence de la compétence » ; lorsque transfert de « *compétences complètes* » il y a, c'est grâce à la décision des Etats membres¹⁵⁷. Poursuivant son analyse de l'état du droit positif, le Professeur Dominique Berlin conclut en l'existence d'un « *pouvoir financier* », mais pas en l'existence de « *véritables compétences fiscales* »¹⁵⁸. Le défaut de véritables compétences fiscales ne doit pas offusquer pour autant les compétences « exclusives » dont dispose l'Union européenne une fois les transferts opérés, les Etats membres ne pouvant plus décider par eux-mêmes. Là se situe un constat fondamental à notre démonstration et sur lequel nous sommes invités à nous attarder davantage. « *Dans leur domaine – c'est-à-dire l'ordre juridique communautaire – elles ne*

¹⁵⁶ D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, op.cit., p.18.

¹⁵⁷ *Ibid*, p.21.

¹⁵⁸ Le constat est toujours d'actualité, MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs.*, p.254-256; et , A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op.cit., p.33-37.

souffrent d'aucune concurrence » ; « *aucun Etat membre n'a d'ailleurs prétendu étendre ses compétences fiscales au domaine des compétences communautaires* ». Et, suivant le même ordre d'idées, « *l'exclusivité des compétences communautaires dans l'ordre juridique communautaire est exigée par la disparition des compétences nationales dans leur propre domaine de compétences : c'est-à-dire les ordres juridiques nationaux* »¹⁵⁹.

Si l'on assimile avec le droit des conventions fiscales, c'est comme si, dans les matières régies complètement par lui, ses dispositions devaient s'appliquer de façon exclusive. Ce sera le cas en matière d'assiette imposable par exemple ; les méthodes d'élimination des doubles impositions prescrites par les conventions fiscales ont, depuis peu, certes, le dernier mot par rapport au droit interne. L'assiette imposable au final est le résultat de ce que prescrivent les conventions fiscales, peu importe que le droit domestique ait prévu la déductibilité du résultat imposable de charges d'exploitation par exemple, ou l'octroi d'un crédit d'impôt¹⁶⁰.

Néanmoins, même si le droit européen semble régir par moments de manière exclusive une matière donnée, l'absence d'autonomie intégrale fait que le droit européen n'est pas perçu comme « concurrent » du droit national¹⁶¹. Complémentaires, correctifs, les rapports entre le droit domestique et le droit européen ne sont néanmoins pas « concurrents », mais exclusifs dans leur domaine d'intervention respectif. Transposé au rapport existant entre les conventions contre la double imposition et le droit national, le même constat peut être établi sans difficulté : les conventions n'établissent pas de régimes fiscaux autonomes, mais disposent par contre d'un domaine d'intervention qui leur est propre et qui ne fait pas concurrence au droit national. Le droit issu a vocation à se substituer, automatiquement, au droit national ; ce dernier n'a pas l'occasion ni les moyens de « concurrencer » une fois le traité signé. Tout comme le droit européen jouit de l'exclusivité d'application dans les domaines d'attribution, les articles des conventions contre la double imposition devraient être appliqués de façon exclusive et pleine lorsque le champ d'application conventionnel est rempli.

¹⁵⁹ D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire Ibid*, p.23. Plus loin, p. 38, on comprend l'objectif de l'auteur atteint avec succès : il n'est pas impossible de parler de droit fiscal communautaire dans certains termes fixés par lui, mais nécessaire eu égard à une autonomie des sources de ce droit, à l'autonomie de son objet et à l'autonomie du contenu de ses règles. L'ensemble fait aboutir à l'existence d'un droit spécifique qui justifie l'œuvre accomplie.

¹⁶⁰ CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 12/03/2014, n°362528, Sté Céline, RDF 22/2014, com.356, p.21 à29.

¹⁶¹ G. CORNU, *Vocabulaire Juridique*, puf, 2^{ème} éd. 1990, p.176 : « concurrent », se dit de droits de même nature (mais non nécessairement de même quotité) qui appartiennent sur une même chose (bien ou masse de biens) à plusieurs personnes, de telle sorte que, le droit arrêtant le droit, sous l'exigence du respect mutuel de leur égale vocation, le sort de cette chose dépend en principe du consentement de tous. (...) S'oppose à exclusif et à complémentaire. ».

Le droit de l'Union européenne est bâti autour du principe de subsidiarité, clé de la répartition des compétences entre les Etats membres et l'Union, comme dans tout ordre fédéral ou régional¹⁶². Toutefois, la subsidiarité émerge non pas à cause d'un défaut d'exhaustivité des normes ou d'un défaut d'autonomie intégrale, mais d'une volonté de partager des compétences comme nous verrons bientôt, et c'est au niveau de la sphère supranationale que le degré de subsidiarité est décidé, au lieu de la laisser au libre arbitre de chaque droit domestique, en fonction de ce que chaque Etat membre aimerait concéder. En ces mots, nous essayons de décrire l'équivalent de la démarche en matière de conventions fiscales lorsque un seul des Etats signataires du traité fiscal, décide d'ériger un principe de subsidiarité des qualifications juridiques consacrées par le traité.

B/ L'indétermination en droit fiscal international¹⁶³

Les conventions contre la double imposition n'érigent pas de « système fiscal complet ». Par système fiscal nous entendons « *un ensemble d'impôts dont les composantes sont en relation dynamique entre elles ainsi qu'avec le système économique et l'appareil sociopolitique* », définition proposée par MM. les Professeurs L. Mehl et P. Beltrame¹⁶⁴. Par « *système fiscal complet* », nous entendons aussi « système fiscal autonome », admettant en revanche avec MM. les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier que l'« *autonomie* » pourra être plus ou moins large; le degré de variation dépend de l'« *exclusivité d'application* » et de l'« *autonomie technique* »¹⁶⁵.

Faisant écho à l'idée soutenue par les rapporteurs généraux lors de la 47^e rencontre de l'IFA en 1993, selon laquelle « *dans la mesure où les conventions de double imposition ne prévoient pas de réglementation, soit parce que telle est la volonté des parties au traité, soit parce qu'on n'a pas envisagé la possibilité de chevauchements, le droit interne de chaque Etat contractant est applicable* »¹⁶⁶; un bref aperçu de la jurisprudence étrangère n'est pas sans intérêt. Face au défaut d'autonomie matérielle, au lieu d'ériger un principe de subsidiarité des conventions fiscales, la jurisprudence étrangère a plutôt opté pour l'érection d'un principe selon lequel toutes les questions qui ne sont pas régies par une convention

¹⁶² Voir développements sur la subsidiarité en droit européen au cœur de la 2^{ème} section de ce chapitre.

¹⁶³ Terminologie que nous préférons à celle de « droit international fiscal », *op.cit.*, épousant la distinction faite par les Professeurs Totrbas

¹⁶⁴ L. MEHL ET P. BELTRAME, *Sciences et techniques fiscales*, coll. « Thémis », PUF, 1984, p.203.

¹⁶⁵ G. GEST ET G. TIXIER, *Droit fiscal international*, puf, 2ème éd. 1990, p.15.

¹⁶⁶ VOGEL Klaus, PROKISCH Rainer, « *Interpretation of double taxation conventions* », in dir. IFA Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the international fiscal association, vol. LXXVIIIa, Kluwer, Pays-Bas, 1993. (47ème congrès de l'IFA),. p.110

fiscale doivent être tranchées par le droit interne. Formulé exactement ainsi en Suisse¹⁶⁷, on retrouve son existence sous une appellation différente en Autriche où en vertu d'un « *principe général de pertinence du droit interne* », il convient d'avoir recours au droit interne pour les lacunes de la convention fiscale en cause¹⁶⁸.

Les conventions ne font jamais l'objet d'une application « exclusive » étant donné qu'elles ne peuvent se passer du droit interne de l'Etat à qui elle attribue le droit d'imposer, voire des deux Etats, si elle partage le pouvoir d'imposer. Elles ne constituent pas, à elles seules et de façon isolée, un système fiscal avec un appareil sociopolitique, à peine avons-nous besoin de le rappeler. Les conventions contre la double imposition sont interdépendantes du droit interne éligible, ou des droits internes éligibles, étant donné le défaut du deuxième indice d'autonomie d'un système fiscal. La convention « *ne contient pas toutes les règles d'assiette, de liquidation et recouvrement nécessaires à la mise en œuvre* »¹⁶⁹. Certes, mais il faut envisager l'outil conventionnel tel qu'il est comme la volonté des deux Etats signataires, y compris dans ses silences. La convention, contient le niveau de précision et d'indétermination souhaité par les Etats signataires¹⁷⁰, c'est la rencontre des volontés de deux Etats souverains qui décident de prendre en charge l'enjeu que représente une double imposition juridique sans qu'il existe là d'obligation, et selon les modalités qui leur conviennent¹⁷¹.

A présent, il convient de s'arrêter sur le contenu des conventions fiscales afin de cerner leur degré d'indétermination ou d'imprécision. Nous proposons alors d'aborder la question suivant un angle d'approche un peu différent de ce qu'il est coutume de relater au sujet du contenu de telles conventions. Plutôt que de s'arrêter sur les flous, les

¹⁶⁷ Affaire révélée par K. Vogel et R.G.Prokisch, *op.cit.* p.110. Consultation directe : Tribunal fédéral suisse, à partir de l'article 3§2 du Modèle de convention OCDE . Trouver in rapport national de 1993 la référence.

¹⁶⁸K. Vogel et R.G.Prokisch, *Interpretation of double taxation conventions, subject 1* », *op.cit.* p.215, rapport Autriche.

¹⁶⁹ G. GEST ET G. TIXIER, *Droit fiscal international, op.cit.*, p.16.

¹⁷⁰ K. VOGEL ET R.G.PROKISCH, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVIIIa, Kluwer,1993, Netherlands, rapport général, p.110 : « *Dans la mesure où les conventions de double imposition ne prévoient pas de réglementation, soit parce que telle est la volonté des parties au traité, soit parce que l'on n'a pas envisagé la possibilité de chevauchements, le droit interne de chaque Etat contractant est applicable.* »

¹⁷¹ G. TIXIER, G. GEST ET J. KEROGUES, *Droit fiscal international – pratique française*, 2^{ème} éd., Litec, 1980, p.5 : « *Aucune règle générale obligatoire n'édicte une prohibition pure et simple de la double imposition ; une telle prohibition risquerait d'ailleurs d'être sans effet car, le plus souvent, la double imposition est involontaire ; elle résulte de la nature des choses, de la diversité naturelle des systèmes fiscaux.(...) Ni la C.P.I.J ni la C.I.J, ni aucun tribunal arbitral n'ont été amenés à invoquer l'existence d'un principe général du droit international fiscal portant condamnation de la double imposition. Aucun assentiment tacite des Etats en faveur d'une telle règle ne peut être dégagé ni de leurs législations internes, ni des projets-types de conventions internationales relatives à la double imposition élaborés par les organismes internationaux, ni des nombreux traités bilatéraux auxquels ces projets-types ont servi de modèles.* »

indéterminations en soi, fort nombreux et impossible à lister les unes après les autres dans le contexte d'une étude dédiée non pas à ces lacunes, mais à la subsidiarité conventionnelle, nous ferons état des indéterminations alléguées (1°), pour ensuite illustrer les déterminations ou le niveau de précision qu'elles véhiculent (2°). Autrement dit, une convention n'a pas tout ce qui ne sera pas décrit ci-dessous. Aussi, par moments les écrits font état de lacunes qui ne se vérifient pas ; c'est ce que nous entendons par « indéterminations alléguées », des reproches ou des incorrections de langage qui jouent néanmoins un rôle dans la subsidiarité excessive des conventions fiscales.

1°) Les indéterminations alléguées

L'« indétermination alléguée » renvoie à ce que les auteurs ne veulent pas voir dans une convention fiscale, mais qui est pourtant consacré dans ses dispositions. Le choix de ce développement a pour ambition de rendre compte du rôle que la description « réductrice » d'une convention fiscale peut avoir dans la subsidiarité conventionnelle excessive ou, pire encore, a avec certitude dans cette subsidiarité. La description réductrice peut être faite au sujet de l'objet d'une convention fiscale (a) ou au sujet des définitions que celle-ci est censée consacrer (b).

a) Des fonctions au-delà de la double imposition juridique

La doctrine française avait tendance à décrire, de façon quasi unanime, les conventions fiscales comme des normes ayant pour vocation « uniquement » l'élimination de la double imposition et, le cas échéant, la lutte contre l'évasion fiscale. Aujourd'hui, c'est souvent le cas encore dans les conclusions rendues par les rapporteurs publics, moins chez la doctrine universitaire en revanche¹⁷². Mais c'est bien sur cette « prémisse » que se sont appuyés les

¹⁷² P. COUDIN, *op.cit.*, p.508 : « Le Conseil d'Etat assigne au droit conventionnel le rôle circonscrit qui est le sien : la répartition de la matière imposable entre deux Etats et l'élimination des doubles impositions ». Le Professeur Martin Collet fait partie de ceux qui relativisent ce « seul » objectif d'éviter une double imposition en précisant que « plusieurs comprennent également des stipulations ayant d'autres objets que d'éviter la double imposition. Certaines stipulations visent ainsi à faciliter la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, en permettant par exemple un échange d'informations entre administrations fiscales nationales ». Jusque-là, la présentation demeure « restreinte ». Mais le Professeur rajoute: « Il existe même des conventions fiscales bilatérales qui prévoient des dispositifs d'aide fiscale au développement » en permettant aux entreprises françaises de bénéficier d'avantages fiscaux en cas d'investissement dans certains pays en développement ». M. COLLET, *Droit fiscal*, 3^{ème} ed. 2012, puf, p.75. Messieurs les Professeurs J. LAMARQUE, O. NEGRIN ET L. AYRAULT, dans *Droit fiscal général*, Litec, 3^{ème} ed., 2014, vont mentionner des clauses des conventions fiscales qui ont un autre objet que celui d'éviter la double imposition – article 24 sur le principe de non-discrimination, et la clause sur la prévention de la fraude fiscale et assistance (p.274) – mais en même temps les auteurs paraissent acquiescer aux propos de Monsieur MARTIN-LAPRADE selon lesquels l'« objet est seulement, comme leur nom l'indique d'ailleurs, de faire éventuellement obstacle à une imposition déjà prévue

Commissaires du Gouvernement dans les affaires clés, fondatrices ou consolidatrices du principe de subsidiarité des conventions fiscales. C'est pour cette raison que s'arrêter sur ce qui peut conduire à ignorer des dispositions spécifiques figurant dans les conventions fiscales représente un enjeu important. L'objet principal d'une convention fiscale est en effet celui d'éviter une double imposition, mais ce n'est pas son seul objet.

Les conventions fiscales contiennent également des dispositions tendant à favoriser l'échange de renseignements entre les administrations fiscales, de l'assistance en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, une clause de non-discrimination. Ce n'est pas tout, les conventions contiennent également des clauses davantage spécifiques telles que celles tendant à promouvoir les investissements dans les pays en voie de développement ou émergents, via l'octroi de crédits d'impôt fictifs. Ces crédits d'impôt ont pour unique vocation de permettre que la politique d'attraction d'investissements étrangers dans les pays émergents, états de source, ne soient pas neutralisées¹⁷³. Une application stricte du principe de subsidiarité serait susceptible de compromettre l'effectivité de ces clauses spécifiques.

Partant de la réduction des conventions fiscales à des dispositions tendant « uniquement » à éviter les doubles impositions, il est en effet difficile de percevoir le degré des « précisions » qu'une convention fiscale contient et peut contenir si les Etats signataires le souhaitent. Les conventions fiscales souffriraient d'un « préjugé » selon lequel la double imposition c'est tout ce que l'on peut et doit attendre d'elles. Le raisonnement est vite fait ; si les dispositions ont pour vocation uniquement d'éliminer les doubles impositions, si le droit interne suffit à éliminer cette double imposition juridique, nul besoin de se référer aux dispositions conventionnelles. La conséquence est qu'aucune place n'est laissée à l'instrument conventionnel pour pouvoir régir quelque chose de plus, voir, de régir l'élimination de la double imposition potentielle étant donné que l'administration fiscale ou le juge ne considéreront pas utile de se référer au texte conventionnel.

Ce constat n'est malheureusement pas une hypothèse d'école ; comme nous verrons plus loin, dans certaines décisions rendues par le Conseil d'Etat, seul le droit domestique reçoit une application, en dépit des dispositions contenues dans la convention fiscale en

par la loi interne », (p.275). Monsieur le Professeur D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd. 2014, p.48 dresse une liste des clauses « *spéciales ayant un objet distinct de la seule lutte contre la double imposition* ». Plusieurs clauses y figurent excepté les dispositifs d'aide fiscale au développement mentionnés par le Professeur COLLET.

¹⁷³ CE, 26/07/2006, N°244930, Sté Natexis Banques populaires, *op.cit.*

cause¹⁷⁴. Dans les conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement, l'objet des conventions fiscales était toujours restreint à l'élimination de la double imposition juridique, justifiant le non-recours au texte conventionnel.

b) Le défaut de définitions

Un deuxième préjugé, dirions-nous, au sujet des conventions fiscales est celui consistant à dire qu'une convention fiscale ne véhicule pas de définitions allant de pair avec les règles de répartition qu'elle énonce. L'idée est répandue que les conventions fiscales ne contiennent pas les définitions des revenus qu'elles visent, et qu'il faut avoir recours au droit interne pour obtenir cette définition. Influencée par cette vision des conventions fiscales, la jurisprudence applique ainsi parfois directement et de façon définitive une définition consacrée par le droit domestique, alors même que la convention consacrait une définition claire¹⁷⁵.

En revanche, pour ne citer qu'un exemple, les concepts d'établissement stable, de bénéficiaire effectif, de service avec transfert de know-how, sont des concepts qui suscitent des doutes jusqu'aujourd'hui, malgré des années et bien des modèles de convention révisés¹⁷⁶. Les commentaires aux modèles sont censés pallier aux imprécisions ; chaque article du modèle de convention est reproduit, permettant aux États signataires ayant repris l'article du modèle, ou au moins des concepts véhiculés par le modèle, de s'y référer. Cependant, ces commentaires ne sont pas des normes en soi, ils ont la valeur de droit mou – *soft law*, à moins que le droit interne ou l'instrument conventionnel en soi prescrive en sens inverse¹⁷⁷. À titre d'exemple, le Brésil allègue toujours que les traités qu'il a conclus respectent l'article 9 de la convention, relatif aux entreprises associées alors que la méthode utilisée en matière de prix de transfert diffère totalement de ce qui est prescrit par les commentaires de la convention.

Pourtant, dès 1990, Messieurs les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier soulignaient certaines lacunes qui sont toujours relativement d'actualité. Les conventions fiscales signées contiennent rarement des dispositions expresses sur les trusts, ou qui englobent les sociétés de

¹⁷⁴ L'affaire qui sera dite « fondatrice », Société X (voir chapitre suivre approfondissement), l'affaire Cheynel (CE, 11/04/2008, n°285583), l'affaire Sté Pacific espace (CE, 13/07/2007, n°290266, RDF 43/07, Com.937, note J.-C. GRACIA).

¹⁷⁵ Affaire Cheynel précitée - CE, 11/04/2008, n°285583 - portant sur la convention franco-belge : contrairement aux modèles de convention, l'article 4 de la convention consacrait la définition du domicile fiscal. Le juge se contenta de la définition consacrée par le droit domestique français.

¹⁷⁶ La définition de services techniques sans transfert de know-how laisse à désirer, la définition de bénéficiaire effectif, la définition de matching credit pour les clauses de crédits d'impôts fictifs.

¹⁷⁷ S. DOUMA, F. ENGELE, *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 45-53, 115-122.

personnes, de sorte que la double imposition en la matière est courante. La France exclut toujours le droit pour les associés des sociétés de personnes d'invoquer le bénéfice direct des dispositions du traité fiscal. Dans le modèle de convention, la France a néanmoins fait inclure la remarque précisant que la semi-transparence des sociétés de personnes était la règle en France, et que par conséquent la France se réservait le droit de refuser aux associés d'une telle société le bénéfice direct des dispositions conventionnelles. Le modèle de convention OCDE contient dans ses commentaires des recommandations ce sujet, et un rapport exclusivement dédié au régime applicable à ces sociétés a été dressé par l'OCDE ; le consensus en la matière se fait désirer. Les doubles impositions économiques sont toujours rarement réglées, et les affaires triangulaires se traduisant par « des » doubles impositions économiques également.

Mais le contenu évolue de plus en plus, et il est davantage fourni qu'auparavant. En 1990 déjà, les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier ont affirmé que les « *conventions modernes comportent moins de lacunes que les accords antérieurs, notamment en ce que, par le fait d'une clause supplétive réglant le sort des revenus ou des biens mentionnés par elles, elles ne laissent en dehors de leur champ d'application aucune catégorie de revenus* »¹⁷⁸.

2°) Les déterminations constatées

Afin de pouvoir cerner le degré de précision des conventions fiscales, place à présent au contenu généralement véhiculé dans une convention fiscale. Dans une convention fiscale, des règles assurant la répartition de la matière imposable (a) côtoient des définitions ou des éléments de définition de la matière imposable (b), avant que la convention ne consacre des règles spécifiques ayant trait à la détermination de l'assiette imposable ou bien à des fonctions atypiques telles que des dispositions tendant à octroyer des mesures fiscales incitatives en faveur des États en voie de développement (c).

a) Des règles classiques de répartition des revenus

Une convention fiscale contient généralement le même type de dispositions selon des modèles préétablis par l'OCDE et l'ONU, auxquels les Etats apportent ou non des modifications à leur gré. Les conventions conclues par la France suivent généralement le modèle de convention OCDE, mais pas toujours ; dans certains cas les deux modèles OCDE et ONU seront suivis, ou seul le modèle ONU¹⁷⁹. L'étude sur la subsidiarité des conventions

¹⁷⁸ G. GEST ET G. TIXIER, *Droit fiscal international*, puf, 2^{ème} éd. 1990, p.85.

¹⁷⁹ W. WIJNEN, J. DE GOEDE, *The UN Model in Practice 1997-2013*, Tax Treaty Monitor, p.118 à 146.

fiscales ne rend pas nécessaire de développer en détail les différences qu'il existe entre les modèles pour l'instant, ni le détail des articles insérés dans les conventions conclues par la France. Chaque Etat a plus au moins un modèle de convention qu'il présente à la négociation avec l'autre Etat partie, et qui est le fruit de la prise en compte des modèles avec celle du droit domestique.

Ainsi, les deux premiers articles d'une convention fiscale portent généralement sur le champ d'application conventionnel : les personnes pouvant bénéficier des dispositions conventionnelles, et les impôts couverts par la convention fiscale. Ensuite, les articles 3, 4 et 5, porteront sur les définitions nécessaires à l'application de certaines dispositions conventionnelles. L'article 3, sur lequel nous reviendrons de façon approfondie plus loin lorsqu'il sera question des méthodes d'interprétation d'une convention fiscale¹⁸⁰, pose un certain nombre de définitions utiles à l'application de la convention, telle que celle du territoire, du concept d'entreprise, bénéficiaire, etc., en plus d'une clause « balai » de renvoi au droit domestique pour la définition de tout terme utile qui ne serait pas défini par la convention fiscale elle-même. Une remarque peut être faite à ce stade : le renvoie est fait par la convention fiscale au droit interne pour les éventuelles définitions manquantes.

Or, suivant la logique subsidiaire, explicitement plaidée dans cet ordre par Madame le Rapporteur public Julie Burguburu, il faudrait entrer dans la convention fiscale suivant la qualification déjà attribuée par le droit interne¹⁸¹, la qualification d'un revenu ou de la qualité de contribuable pouvant bénéficier des dispositions d'une convention fiscale étant l'œuvre de définitions consacrées par le droit interne, l'ordre prescrit par la convention est « troublé ». Au lieu d'entrer dans la convention fiscale sans définitions, comme l'article 3 des modèles de convention le prescrit, et se laisser guider par celles que le texte conventionnel consacre, allant puiser dans le droit domestique uniquement celles qui manquent à l'appel, la subsidiarité invite et implique de procéder en sens inverse. Certes, et nous ne manquerons pas de le dire lorsque tel sera le cas, le Conseil d'Etat ne procédera pas toujours ainsi. Mais le problème ici est le risque que la subsidiarité conventionnelle représente à cause de la difficulté à contrôler ses dispositions. Les articles 4 et 5 consacrent les définitions de ceux qui peuvent s'en prévaloir, les résidents, et des « établissements stables », c'est-à-dire, des entités qui seront assimilées à des entreprises résidentes dans l'Etat dit « source » des revenus (par

¹⁸⁰ Chapitre 5 de la présente étude.

¹⁸¹ Dans les conclusions rendues sous CE, 31/03/2010, n°304715 et n°308525, *Sté Zimmer Ltd*, RDF 16/2010, com. 289

opposition à l'Etat de résidence). Les articles 30 et 31 porteront sur l'entrée en vigueur et la fin d'application des traités ; les règles sur la dénonciation y seront consacrées.

Les conventions fiscales contiennent ensuite les articles sur la « répartition » entre les deux Etats signataires de la matière imposable. On peut les classer par type de revenus visés, il existe trois groupes de revenus. Tout d'abord, les articles relatifs aux revenus dits « actifs » (bénéfices des entreprises, article 7 ; revenus de de la navigation maritime, intérieure et aérienne, article 8 ; professions indépendantes, article 14 ; salaires et émoluments, article 15 ; rémunération des dirigeants d'entreprise, article 16 ; revenus d'artistes et sportifs, article 17 ; fonctionnaires, article 19 ; étudiants, article 20). Ensuite les articles relatifs aux revenus dits « passifs » (revenus immobiliers, article 6 ; dividendes, article 10 ; intérêts, article 11 ; redevances, article 12 ; gains en capital, article 13 ; pensions, article 18). Enfin, la catégorie dite « balai » recouvre les revenus dits innomés, ceux qui ne rentrent dans le champ d'application d'aucune autre catégorie de la convention.

b) Des éléments de définition incontournables

Les clauses dites de répartition du revenu précisent lequel des deux Etats signataires aura le droit d'imposer ledit revenu, ou, à quelle proportion les deux Etats pourront imposer. Mais, pas seulement. Ces articles vont, plus souvent qu'on ne l'affirme et qu'on ne met en exergue, apporter des éléments de définition, même si la convention fiscale accordera une certaine place au droit domestique le cas échéant. À titre d'exemple, l'article sur les gains en capital, article 6 du modèle OCDE, prescrira – lorsqu'il sera reproduit tel quel dans la convention fiscale signée, ce sera souvent le cas - tout d'abord que « *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 soient imposables dans cet autre État* ». L'article va ensuite préciser que l'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés.

Néanmoins, il est important de remarquer que le renvoi au droit interne n'est pas illimité pour ce qui est de la définition puisque l'article va poursuivre en prescrivant que « *l'expression comprend en tout 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 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 ».

Dans les cas où des éléments de définition sont consacrés dans le texte même de la convention fiscale comme dans l'article 6 précité, le droit domestique doit en principe s'y plier. Autrement dit, si en vertu du Code général des impôts français, le concept de revenus immobiliers n'englobe pas le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles, ou l'usufruit des biens immobiliers, l'acte d'imposition sera illégal. Toutefois, ces revenus étant couverts par la convention fiscale, la conventionnalité de l'acte d'imposition doit également l'emporter¹⁸².

c) Des règles spécifiques

Les conventions fiscales contiennent les articles qui visent l'élimination de la double imposition et qui introduisent des règles spécifiques

Les modèles de convention les plus classiques offrent le choix entre la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation, articles 23 des conventions fiscales (23 A ou B des modèles). Ces articles ont une importance particulière, car ils ont vocation à régir en partie la détermination de l'assiette imposable, donc le montant final d'impôt à payer. Le Conseil d'État a récemment eu l'occasion de confirmer que les dispositions conventionnelles devaient primer sur des dispositions domestiques contraires¹⁸³. Pour illustrer nos propos, ces clauses peuvent par exemple prescrire que l'impôt payé à l'étranger sur des redevances par exemple, peut être compensé en droit interne via l'octroi d'un crédit d'impôt, mais exclure en même temps toute possibilité de déduire de l'assiette imposable ledit impôt, parmi les autres charges d'exploitation engagées par l'entreprise, quand bien même le droit interne autoriserait la déductibilité de l'impôt payé à l'étranger au niveau des charges d'exploitation¹⁸⁴.

Il s'agit là d'une disposition ayant trait à la méthode d'éviter la double imposition dans l'Etat dit de résidence qui, sous le coup d'une subsidiarité conventionnelle excessive, pourrait ne jamais recevoir d'effet. Mais le Conseil d'Etat vient de confirmer la primauté du dispositif conventionnel¹⁸⁵. Un autre exemple de l'importance des clauses sur les méthodes tendant à éviter les doubles impositions est celui relatif aux crédits d'impôt fictifs. C'est à ce stade de la

¹⁸² A moins que le droit interne ne consacre pas la supériorité des engagements internationaux, ou bien qu'un principe de non-aggravation vienne neutraliser le champ d'application plus étendu de l'imposition par l'effet d'une convention fiscale. Cela est possible, notamment si des conventions signées avec les Etats-Unis sont en cause, cf. plus loin le chapitre 4 sur le principe de non-aggravation.

¹⁸³ Affaires Société Céline et Société BNP Parisbas sur lesquelles nous reviendrons (chapitre 2 section 2, §2; chap .3, section 2)

¹⁸⁴ Nous faisons allusion aux faits même de l'affaire Société Céline ci-dessus mentionnée.

¹⁸⁵ CE, Société Céline précité

convention que, malgré la non-survenance d'un phénomène de double imposition juridique, la convention fiscale stipulera un droit à un crédit d'impôt au bénéfice d'un résident, comme si ce dernier avait payé des impôts dans l'Etat de source¹⁸⁶. S'il fallait appliquer les dispositifs d'une convention fiscale uniquement en cas de double imposition juridique comme souvent alléguée par les Commissaires du Gouvernement ou Rapporteurs publics, ou comme salué par le Professeur Patrick Dibout dans l'affaire *Cheyne*, ces dispositions ne seraient jamais appliquées.

A côté de ces dispositions, il faut encore mentionner les articles du chapitre VI des modèles de convention fiscale OCDE/ONU, relatifs à la non-discrimination, à la procédure amiable en cas de litige dans un contexte de double imposition juridique, à l'échange de renseignements, l'assistance en matière de recouvrement, et l'extension territoriale le cas échéant. Ces articles ont une fonction autre que la simple double imposition juridique que l'on essaierait d'éviter. Inutile de rappeler que la subsidiarité telle que conçue et mise en œuvre par le Conseil d'Etat est susceptible de compromettre leur application.

Tout comme le droit communautaire n'institue pas un « *système fiscal complet* », les conventions contre la double imposition juridique non plus, ainsi que la plupart des engagements internationaux. Pourtant, la subsidiarité entre en scène dans les rapports entre droit interne et droit communautaire de façon exceptionnelle, lorsqu'il est question de compétences partagées et concurrentes, alors qu'en fiscalité internationale elle devrait jouer un rôle palliatif automatiquement.

SECTION 2 – L'utilisation juridique de la subsidiarité

Les conventions fiscales partagent une caractéristique commune avec l'ensemble des engagements internationaux : la supériorité selon la force dérogatoire ou, la force de « destruction ». Une deuxième caractéristique commune aux conventions fiscales et aux engagements est un certain degré d'indétermination ou d'imprécision des engagements internationaux qui, pour voir ses dispositions être appliquées en droit interne, doivent être relayées par des textes adoptés en droit interne et véhiculés dans des normes de rang hiérarchique inférieur. La question consiste à présent de savoir s'ils ne partagent pas une troisième caractéristique : l'application sous l'égide de la subsidiarité lorsque, dans un litige, le traité est invoqué par l'une des parties à l'instance. Si la subsidiarité n'est que le résultat des deux caractéristiques communes susmentionnées, alors elle devrait être systématiquement

¹⁸⁶ Affaire Natexis banques populaire, *op.cit.*

rencontrée dès qu'une norme hiérarchiquement supérieure n'est dotée que de la force dérogatoire et qu'elle est dotée d'un contenu non *autosuffisant*.

Le droit international public, dit « général », signifiant ici la non-prise en compte du droit européen, partage les similitudes décrites plus haut avec les conventions fiscales. En revanche, le droit européen diffère. L'engagement international consacrant son statut en droit interne est pourvu de la force de production et de la force dérogatoire en même temps. En effet, le traité sur l'Union européenne pourrait être assimilé à la « Constitution » – avec toute différence gardée et pour faciliter l'explication – de l'ordre juridique européen dans la mesure où il prévoit tout l'appareil normatif et de production du droit européen. Cette différence ne justifiait pas, selon nous, de laisser ce pan normatif de côté alors que le statut du principe et ses applications sont susceptibles d'apporter des éléments importants au débat sur la subsidiarité des conventions fiscales.

Quel usage juridique fait-on de la subsidiarité en dehors des conventions fiscales? C'est la question qui nous intéresse à présent et que nous proposons d'aborder en visant les idées ou institutions juridiques discutées en droit international public et en droit européen¹⁸⁷.

Les écrits doctrinaux dans ces branches du droit et les exemples du droit positif que nous avons sélectionnés semblent révéler qu'un rapport de complémentarité advient systématiquement entre les normes d'origine internationale et les lois domestiques. Et, partant, ce rapport de complémentarité serait incompatible avec la subsidiarité des engagements internationaux, du moins avec l'idée d'une subsidiarité systématique et généralisée. Les conventions fiscales et le droit interne entretiennent des rapports « éternels tant que ça dure », signifiant que jusqu'à l'exécution d'un acte d'imposition fondé sur la loi domestique et des dispositions d'une convention fiscale, ces deux sources du droit fiscal sont complémentaires et indissociables, voire que ces normes entretiennent un rapport « inextricable ». Contrairement à la subsidiarité palliative à une insuffisance ou régulatrice d'un conflit, la convention fiscale ne peut être vouée à une place subsidiaire à titre « définitif ». La subsidiarité en tant que réponse à l'insuffisance, ou en tant que régulatrice d'un conflit, implique souvent la possibilité de ne pas avoir recours à la norme dite « subsidiaire » ou à la voie de recours, dite subsidiaire. La norme subsidiaire sera appliquée « le cas échéant », si le besoin se confirme. Or, les conventions fiscales doivent être appliquées dans tous les cas, nonobstant le fait que l'acte d'imposition qui tombe dans son

¹⁸⁷ Voir l'introduction pour les développements socio-historiques sur la subsidiarité et sur la subsidiarité dans d'autres branches du droit.

champ d'application soit conforme au droit interne ou non. En effet, un acte d'imposition peut se révéler être illégal, mais conventionnel, la conventionnalité de l'acte pouvant suffire à le valider et le rendre exécutoire. Il y aura alors retour au droit interne pour l'exécution de l'engagement international, mais, ce retour dans un contexte où le passage par le droit conventionnel est obligatoire paraît déplacer la subsidiarité plutôt au niveau du droit domestique.

Afin de démontrer nos propos, l'analyse des applications de la subsidiarité en droit européen (§1) précédera celle des applications de la subsidiarité en droit international public (§2).

§1 - La subsidiarité en droit européen

Certes, il n'est pas aisé de comparer ce qui paraît de prime abord comme incomparable. Le principe de subsidiarité consacré par le traité de l'Union européenne jouit d'un appareil institutionnel reconnu et s'insère dans un contexte normatif de type quasi fédéral. C'est un principe utilisé dans le cadre du partage des compétences entre l'entité supérieure qu'est l'Union et les entités « inférieures », ou plutôt domestiques, que sont les Etats membres. Toutefois, la logique de la subsidiarité joue ici un rôle tout à fait différent, conforme à la philosophie de la subsidiarité que nous avons exposée lors de l'introduction à ce travail. Nous nous intéressons alors non pas à dresser une « comparaison » à proprement parler, mais, à comprendre la fonction et le statut de la subsidiarité (A), essayant de saisir également les subtilités qu'elle revêt (B) afin de pouvoir mieux nous situer dans la matière fiscale et conventionnelle.

Dans le domaine qui nous intéresse, à savoir les rapports qu'une convention fiscale entretient avec la loi domestique, la subsidiarité est « régulée » par la norme inférieure au traité, censé être neutralisée à chaque fois que ses dispositions seront incompatibles avec celles du traité fiscal. En droit européen, c'est l'autorité « supérieure » qui détient le contrôle et qui édicte le régime de la subsidiarité. Cette différence nous paraît essentielle et peut avoir un impact très important dans le respect de la hiérarchie des normes consacrée par la Constitution de 1958.

A/ Subsidiarité prescrite par le traité de l'Union européenne

La subsidiarité consacrée dans le traité de l'Union européenne a pour fonction d'attirer vers l'Union une compétence qui, à l'origine, ne lui appartient pas (1°). En même temps, la subsidiarité est utilisée au profit d'une entité qui dispose dans tous les cas d'une compétence « exclusive », contrairement à la non-exclusivité du droit interne à régir les situations fiscales qui contiennent un élément d'extranéité (2°). Dès lors, nous pouvons identifier des éléments différents qui manquent dans les relations que peuvent entretenir les lois domestiques avec les traités fiscaux : l'attraction de la compétence au profit de l'entité supérieure, la régulation de la subsidiarité par cette norme supérieure et l'exercice de la subsidiarité dans le cadre d'une entité qui bénéficie déjà d'une compétence exclusive d'attribution.

1°) Une exception à l'attribution initiale des compétences

La subsidiarité agit en droit européen afin de permettre à l'Union d'agir dans des domaines autres que ceux initialement attribués à sa compétence. Le principe est consacré par le droit européen dans le texte même du traité sur l'UE, après commun accord des Etats membres, afin d'attirer vers l'Union des compétences qui, initialement, lui échappent alors qu'elle est plus à même d'aboutir aux fins souhaitées (a). En revanche, c'est l'Union européenne qui énonce le régime de la subsidiarité et qui contrôle son application, même si cela est fait avec le contrôle ou la participation des parlements nationaux (b).

a) L'attraction de compétences au profit de l'Union européenne

Le droit européen fournit l'exemple d'une subsidiarité qui est prescrite et régulée par la norme hiérarchiquement supérieure, devant être assimilée à des engagements internationaux. C'est la norme dotée de la supériorité hiérarchique, selon la force dérogatoire en droit français, qui régule sa propre subsidiarité ; la subsidiarité résulte du haut vers le bas. Les normes d'origine européenne peuvent déroger aux lois fiscales domestiques, elles sont censées régir des parties du droit de façon exclusive, mais, laisseront la place au droit domestique lorsque ce dernier est considéré comme pouvant « mieux régir ».

Le principe de subsidiarité a été introduit par l'Acte Unique européen (AUE) en 1986. Il est prescrit par l'article 130 R de l'AUE et a trait au droit de la protection de l'environnement. Après cette date, le sort du principe fut davantage « institutionnalisé » grâce à son introduction dans le Traité de Maastricht, en 1992, à l'article 5. Malgré cette « institutionnalisation » du principe de subsidiarité en droit de l'Union européenne, dès 2005 monsieur le Professeur Yves Gaudemet dénonçait une utilisation plutôt « politique » que

juridique du principe. Initialement, la fonction envisagée pour le principe qui participe de la répartition des compétences entre l'Union et les Etats membres était réduite à la régulation de l'exercice de ces compétences, la nuance étant ici importante¹⁸⁸. Le Professeur contestait notamment la position adoptée par la Cour européenne selon laquelle les institutions communautaires n'étaient pas tenues, dans la motivation de leurs décisions, de faire systématiquement référence au principe de subsidiarité. La Cour a pu affirmer par la même occasion que le principe de subsidiarité ne devait pas « *prévaloir sur les libertés fondamentales du droit communautaire* »¹⁸⁹. Cette décision remettrait en cause, si elle était rendue aujourd'hui, le mécanisme de « contrôle national » mis en place par le Protocole n° 2 au Traité sur l'Union européenne, articles 6 à 8 précisément¹⁹⁰.

Aujourd'hui, le principe est consacré à l'article 3ter du Traité sur l'Union européenne (TUE), aux côtés des principes d'attribution et de proportionnalité. Les trois principes constituent la clé de voûte de la répartition de l'action entre l'Union et les Etats membres ; dès le premier alinéa, l'article 3ter dispose que le principe d'attribution régit la délimitation des compétences de l'Union et que les principes de proportionnalité et de subsidiarité régissent l'exercice de ses compétences.

En vertu du premier alinéa de l'article 3ter sur le principe d'attribution, « *l'Union n'agit que dans les limites des compétences qui sont attribuées dans les traités* ». Par la signature de l'engagement international qu'est le traité de l'Union européenne, les Etats ont donc accepté que l'Union exerce des compétences exclusives dans certains domaines, préalablement établis. Le droit domestique des Etats membres n'est pas censé intervenir. Le principe de subsidiarité est introduit au troisième alinéa, signifiant que, y compris dans les domaines « non-attribués » à l'UE, l'Union pourra néanmoins agir si les objectifs de l'action envisagée sont plus à même d'être atteints par son action. Le troisième alinéa de l'article 3 ter du TUE, dédié à la subsidiarité, est ainsi rédigé :

¹⁸⁸ Y. GAUDEMET, « *Libres propos sur la subsidiarité spécialement en Europe* », Mélanges Paul Amselek, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 315 à 329, p. 327 (l'article en particulier date de 2003). Expression empruntée par l'auteur à J.P. Jacqué.

¹⁸⁹ *Ibid.*, p.326 ; p.327, l'auteur rappelle le fait que la CJCE a estimé que les institutions communautaires n'étaient pas tenues, dans la motivation de leurs décisions, de faire systématiquement référence au principe de subsidiarité. 13 mai 1997, *R.F.A. c/ Parlement et conseil*. Nous pouvons interpréter ainsi l'affirmation par la Cour selon laquelle « *le principe de subsidiarité ne doit pas prévaloir sur les libertés fondamentales du droit communautaire* », aff C-415/93, 15 déc. 1995, *Bosman*, Rec. p.I-4921. Ce, malgré le fait qu'il ait pu être dénoncé une façon trop large de la Cour d'interpréter les domaines de compétence exclusive : CJCE a tendance à interpréter largement (avis 1/75 du 11 novembre 1975, Rec. p. 1359.

¹⁹⁰ Articles précités, b) du 1° du présent A.

« En vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union ».

La subsidiarité est utilisée pour faire remonter les compétences au niveau supérieur et non pas pour priver ce niveau supérieur du droit d'agir. La différence ici est très importante par rapport au principe de subsidiarité des conventions fiscales puisque ce dernier est d'abord prévu par le niveau domestique, le droit français, de façon unilatérale, pour s'imposer face à un traité bilatéral, après de longues années de construction prétorienne. L'institution "principe de subsidiarité" se distingue entièrement de son homologue fiscal conventionnel comme nous allons le voir.

Le troisième alinéa de l'article 3 ter du traité de Lisbonne portant sur le principe de subsidiarité poursuit en disposant que :

« Les institutions de l'Union appliquent le principe de subsidiarité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Les parlements nationaux veillent au respect du principe de subsidiarité conformément à la procédure prévue dans ce protocole ».

La subsidiarité est synonyme de droit d'action au profit du niveau régi par un engagement international. Le principe de subsidiarité des conventions fiscales signifie, au contraire, la reconnaissance préalable et prioritaire d'un domaine réservé au droit domestique, aux dépens de la convention fiscale, puisqu'il faudra lire ce dernier texte en fonction des qualifications consacrées par le droit domestique. Au niveau européen, c'est justement l'inverse ; le principe est « protégé » par des institutions européennes et doit être respecté par les parlements nationaux. Le droit domestique ne peut s'imposer ; le transfert de compétences à l'Union européenne fut considéré à l'époque comme suffisamment grave et de nature à justifier une révision du texte constitutionnel afin de le rendre compatible avec les dispositions du traité¹⁹¹.

Si le parallèle avec le principe de subsidiarité des conventions fiscales est permis, le principe européen est issu de la volonté des États membres puisqu'il a été « légitimé » grâce

¹⁹¹ Conseil Constitutionnel, DEC, 31 décembre 1997, à la suite de quoi une révision constitutionnelle eu lieu afin d'admettre des abandons de souveraineté dans certains domaines en vertu de l'application du principe de subsidiarité ; Puis, modification de la loi fondamentale allemande, article 23. Le même contentieux eu lieu au Danemark et au Portugal.

au processus démocratique. Si tous les Etats membres ont accepté que, grâce à son application, la compétence soit « retirée » du niveau régional/national/local au profit des institutions européennes, il véhicule une volonté démocratique qui fait défaut dans la version fiscale mise en œuvre au seul profit du droit domestique. La nature prétorienne de la version fiscale empêche cette « légitimation » et laisse subsister le doute quant à la construction d'un juge qui n'est pas soumis au contrôle externe.

b) Un principe contrôlé par les institutions européennes et nationales

Le deuxième protocole au Traité sur l'Union européenne porte sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Nous pourrions dire le « régime » applicable au principe de subsidiarité de l'action européenne dans des domaines qui échappent à son attribution initiale. Dès l'introduction au protocole, le principe de subsidiarité est légitimé, car il est présenté comme étant l'outil, avec le principe de proportionnalité, qui permettra de garantir que l'action soit prise le plus près possible des citoyens. C'est dans ce contexte de volonté de servir les citoyens européens qu'il faudrait envisager un retour vers l'Union pour mieux accomplir certaines actions.

Etant donné l'enjeu « populaire », « citoyen », le protocole est censé mettre en place un système de contrôle de l'application des principes, notamment du principe de subsidiarité. Le processus de contrôle en amont est centré sur les consultations par les instances européennes des parlements nationaux, et ce, dès l'édiction d'un quelconque projet d'acte législatif, nonobstant l'autorité à l'origine de la proposition ou du projet d'acte. De plus, dès l'adoption d'une résolution législative, il faut également avertir les parlements nationaux¹⁹².

¹⁹² Articles 1 à 4 du protocole n°2 sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. **Article 1** : Chaque institution veille de manière continue au respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité définis à l'article -3-ter- du traité sur l'Union européenne. **Article 2** : Avant de proposer un acte législatif, la Commission procède à de larges consultations. Ces consultations doivent tenir compte, le cas échéant, de la dimension régionale et locale des actions envisagées. En cas d'urgence exceptionnelle, la Commission ne procède pas à ces consultations. Elle motive sa décision dans sa proposition. **Article 3** : Aux fins du présent protocole, on entend par « projet d'acte législatif », les propositions de la Commission, les initiatives d'un groupe d'Etats membres, les initiatives du Parlement européen, les demandes de la Cour de justice, les recommandations de la Banque centrale européenne et les demandes de la Banque européenne d'investissement, visant à l'adoption d'un acte législatif. **Article 4** : La Commission transmet ses projets d'actes législatifs ainsi que ses projets modifiés aux parlements nationaux en même temps qu'au législateur de l'Union. Le Parlement européen transmet ses projets d'actes législatifs ainsi que ses projets modifiés aux parlements nationaux. Le Conseil transmet les projets d'actes législatifs émanant d'un groupe d'Etats membres, de la Cour de justice, de la Banque centrale européenne ou de la Banque européenne d'investissement, ainsi que les projets modifiés, aux parlements nationaux. Dès leur adoption, les résolutions législatives du Parlement européen et les positions du Conseil sont transmises par ceux-ci aux parlements nationaux. Revenant un peu sur l'historique du principe à l'époque de son insertion dans le traité communautaire ; il s'agissait de l'article B du Traité de Maastricht, devenu l'article 2 al.3 du Traité sur l'union européenne, « *Les objectifs de l'union sont atteints...dans le respect du principe de subsidiarité, tel qu'il est défini à l'article 5 du traité instituant la communauté européenne* ».

Les projets d'actes législatifs doivent être motivés au regard des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Chaque projet doit contenir une fiche avec des éléments circonstanciés qui permettent d'apprécier le respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité, notamment avec les implications sur la réglementation à mettre en place au niveau national, régional¹⁹³. Les parlements nationaux, ou l'une des chambres des parlements nationaux ont le droit de manifester leur désaccord et dénoncer la violation du principe de subsidiarité, le cas échéant. Cette éventuelle manifestation connaît une suite puisque l'institution européenne à l'origine du projet en cause doit exposer le désaccord pour qu'un processus de vote ait lieu, à l'issue duquel, si 1/3 ou 1/4 des parlements, selon les cas, manifestent leur désaccord pour cause de violation du principe de subsidiarité, le projet devra être réexaminé. La Commission européenne devra alors, après réexamen, décider de conserver le projet, de le modifier ou de le retirer. Mais, dans tous les cas elle devra motiver son avis¹⁹⁴. En revanche, si une majorité de 55 % des membres du Conseil européen, ou si une majorité des suffrages exprimés au Parlement européen, exprime que le projet n'est pas conforme au principe de subsidiarité, l'examen du projet ne sera pas poursuivi.

Enfin, et ce point est sans doute le plus important, la Cour de Justice de l'Union européenne est compétente pour se prononcer sur les recours pour violation du principe de subsidiarité dressé par les Etats membres, à la demande de leurs parlements nationaux¹⁹⁵. En outre, en plus de ce contrôle « juridictionnel », la Commission est obligée d'établir un rapport annuel sur l'application du principe de subsidiarité, rapport qui sera ensuite transmis au Comité économique et social, ainsi qu'au Comité des régions¹⁹⁶.

Si la comparaison est permise avec la modalité d'application du principe de subsidiarité des conventions fiscales selon le juge administratif français, nous constatons le manque de contrôle total de l'application du principe. En effet, le principe de subsidiarité des conventions fiscales a été reconnu par le juge administratif lui-même, sans que les fondements

Puis, l'article 3B du Traité de Maastricht (devenu 5 du Traité CE) disposait dans son premier alinéa le principe de spécialité, au deuxième alinéa le principe de subsidiarité – *dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, la communauté n'intervient que si et dans la mesure où les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être réalisés de manière suffisante par les Etats membres et peuvent donc, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, être mieux réalisés au niveau communautaire* » - et au troisième alinéa, celui de proportionnalité.

¹⁹³ Article 5 du Protocole.

¹⁹⁴ Article 7 du Protocole.

¹⁹⁵ Article 8 du Protocole.

¹⁹⁶ Article 9 du Protocole.

légaux soient fournis, tel un principe prétorien. Il faut rajouter à cela que le Conseil d'Etat ne connaît pas de censeur en la matière, aucune autre juridiction domestique pourrait lui imposer une décision différente puisque le Conseil d'Etat est le juge dernier, le juge de cassation. Ce juge est censé faire une application du principe de subsidiarité des conventions fiscales de façon mesurée et cohérente, mais, son impartialité subjective fait, selon nous, défaut. Les affaires *Société X*, *Cheyne* et *Société Pacific* en sont autant l'illustration, nous y reviendrons plus tard¹⁹⁷. Dans ces affaires, le juge a pu trancher le litige qu'opposait le contribuable à l'administration fiscale sans même faire application des dispositions des traités ; par « faire application », nous entendons sans prendre réellement en compte lors du jugement au fond des dispositions conventionnelles en tant que normes de référence du contrôle¹⁹⁸.

2°) La reconnaissance d'un domaine exclusif aux engagements internationaux

A ce stade du raisonnement, il est délicat d'alléguer que les conventions fiscales disposent d'une compétence exclusive est chose relative. Une réponse positive peut être apportée si on part du principe que seule une convention fiscale est à même de régler la situation fiscale transfrontalière qui met en concurrence deux droits nationaux. Même des mesures unilatérales sont octroyées au niveau du droit interne, elles ne concernent qu'un droit. Dans ce sens, les conventions fiscales auraient un domaine de compétence exclusif (a). En droit européen la question se pose différemment, bien que en matière d'impôts directs on ne puisse pas affirmer la compétence exclusive de l'Union (b).

a) *La reconnaissance d'un domaine de compétence exclusive*

Dans une tentative de transposer ces développements au sujet qui nous intéresse, la question se pose de savoir comment qualifier les rapports entre droit interne et droit conventionnel contre la double imposition. Lorsque le champ d'application conventionnel est rempli, peut-on considérer que la matière relève « exclusivement » de la compétence du texte conventionnel, en dépit du droit interne, et que la seule possibilité de faire intervenir le droit interne serait de s'appuyer sur un renvoi explicite opéré par le texte conventionnel au droit domestique? Le parallèle avec le principe de subsidiarité pourrait être intéressant s'il était

¹⁹⁷ Chapitre 2, section 1, §1 pour L'affaire qui sera dite « fondatrice », Société X (voir chapitre suivre approfondissement), l'affaire Cheyne (CE, 11/04/2008, n°285583), l'affaire Sté Pacific espace (CE, 13/07/2007, n°290266, RDF 43/07, Com.937, note J.-C. GRACIA).

¹⁹⁸ Cf. *grieffs qui seront émis au sein du chapitre 2*, section 1.

possible d'admettre qu'une fois un traité allégué, le litige doit être régi en vertu du droit conventionnel avec un recours « subsidiaire » au droit domestique lorsque la convention fiscale dicte son utilisation nécessaire, notamment pour asseoir un régime d'imposition qui n'est pas consacré dans les conventions fiscales, à l'instar du droit européen, malgré les différences formelles et institutionnelles – absence d'institutions politiques et juridiques autour d'une convention fiscale au niveau international, absence de texte normatif consacrant le principe de subsidiarité, hormis les décisions de justice et les conclusions des commissaires du gouvernement jusqu'il y a peu.

En nous fondant sur le droit français, nous serions en train d'appeler de nos vœux une sorte d'obligation d'« épuiser » les dispositions conventionnelles existantes, c'est-à-dire de les appliquer jusqu'au bout, de façon intégrale. Nous nous inspirons là de la décision du Conseil Constitutionnel sur le principe de légalité de l'impôt sur l'incompétence négative¹⁹⁹. Ensuite, ce qui n'est pas régi par la convention incombe logiquement aux Etats partie en tant que compétence exclusive. Par contre, contrairement au sort européen que connaît le principe de subsidiarité, la version de la subsidiarité conventionnelle que nous connaissons en matière fiscale est « purement » juridique, à tel point qu'elle perd de vue la « politique fiscale conventionnelle » de la France. Juridiquement « pro-souveraineté » fiscale de la France, le principe aide tout de même, dans la grande majorité des cas, à conserver la matière imposable sous la juridiction fiscale française, contrairement aux règles de répartition sur lesquelles les parties se sont accordées lors de la signature de la convention fiscale. Ce que le juge administratif a évité dans l'affaire *Schneider*, que nous allons voir plus loin, fut aussi un résultat contraire à celui convenu dans la convention fiscale quant au droit de l'Etat de résidence d'imposer les bénéfices réalisés par une entreprise, à défaut d'établissement stable dans l'Etat de source. Mais, dans d'autres affaires, telle que l'affaire *Aznavour*, par exemple, ou *Cheynel* – délibérément cette fois-là – le juge administratif a fini par modifier les expectatives initialement possibles, eu égard au texte conventionnel signé²⁰⁰.

b) La subsidiarité en droit fiscal européen

En plus de ce que nous avons abordé plus tôt il s'agit juste de rappeler que l'Union européenne ne dispose pas de compétence exclusive en matière de fiscalité directe, matière

¹⁹⁹ Décision sur l'incompétence négative, rendue par le Conseil constitutionnel et longuement commentée dans la présente étude, chap.3.

²⁰⁰ Affaires *Cheynel* et *Aznavour*, qui seront discutées longuement au cours des chapitres 5 et 6 de la thèse.

couverte par les réseaux de conventions fiscales bilatérales, ni même de compétence partagée²⁰¹. Monsieur le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte relève "*l'impossible existence d'un droit fiscal de l'Union européenne*", en s'appuyant sur le fait que le Traité sur l'Union européenne n'attribue aucune compétence fiscale à l'Union²⁰². Par contre, les Etats sont dans l'obligation d'éliminer les obstacles fiscaux afin d'assurer le marché commun et respecter les "*règles communes sur la concurrence, la fiscalité et la rapprochement des législations*"²⁰³. En revanche, en vertu du principe de subsidiarité que nous avons abordé plus tôt, les interventions seront possibles uniquement si les actions menées par les Etats membres ne permettent pas, à elles seules, d'atteindre les objectifs fixés par l'Union²⁰⁴. La subsidiarité suit son essence initiale; l'élément subsidiaire agit uniquement en cas de défaillance de l'élément primaire. La subsidiarité ayant cours en matière de conventions contre la double imposition ne répond pas à cette logique.

B/ La subsidiarité en droit de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme

Le droit de la convention européenne connaît également un principe de subsidiarité qui est considéré comme la clé de voûte du système puisque la Cour européenne n'est censée se saisir d'une affaire qu'une fois les voies de recours en droit interne épuisées (1°). La subsidiarité exerce ici une de ses fonctions habituelles de régulation de compétences (2°). Nous avons là une occasion supplémentaire de constater que ce n'est pas la même dynamique consacrée par la jurisprudence du Conseil d'état à vis-à-vis des conventions fiscales.

1°) Clé de voûte du système

²⁰¹ pages 73 à 79 de la présente étude.

²⁰² A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.3,4.

²⁰³ *Ibid.*, p.5. C'est à ce stade que ce que l'impact du droit européen sur la fiscalité y compris directe sera très important puisque l'arsenal d'interdictions ou de libertés qu'il faut garantir afin de respecter les règles communes sur la concurrence sera très important; la prohibition des aides d'Etat sous forme fiscale, la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douanes et des impositions intérieures discriminatoires ou protectrices, l'absence de tout obstacle aux grandes libertés européennes de circulation, dont la jurisprudence deviednra alors abondante.

²⁰⁴ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, L.G.D.J., 2005, p.267

En matière de **Convention européenne des droits de l'homme**, la subsidiarité constitue la « clé de voûte » du système,²⁰⁵ mais elle ne découle pas de la « nature » extranationale du Traité en tant que norme. Au contraire, la subsidiarité découle du mécanisme « supplémentaire », « palliatif », de *juridicisation* possible en matière de droits de l'homme où les tribunaux nationaux sont censés garantir aux citoyens la protection des droits qu'elle véhicule. Ce n'est alors qu'en cas de défaillance de garantie malgré « l'épuisement des voies internes de recours » que la Cour européenne pourra être saisie²⁰⁶.

Instituée en tant que « troupe de réserve » des juridictions nationales, la subsidiarité consacrée en la matière renvoie à son essence la plus habituelle et traditionnelle : les juridictions nationales étant proches des citoyens, c'est à elles qu'il incombe, dans un premier temps, de protéger les citoyens²⁰⁷. La juridiction d'un niveau « supérieur » - l'adjectif recouvre ici un sens particulier – est amenée à jouer un rôle uniquement en cas de défaillance des premières autorités juridictionnelles. Aperçu comme un « *facteur d'efficacité du système* » et « *source de richesse pour la protection des droits de l'homme en Europe* »²⁰⁸, le principe de subsidiarité est pourtant consacré de façon on ne peut plus **implicite** par la combinaison des dispositions des articles 13 – instituant le droit au recours effectif – et de l'article 35²⁰⁹, relatif à l'obligation de saisine des juridictions internes sur le fondement de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme.

Le texte fondateur est loin d'être explicite sur la subsidiarité, mais la jurisprudence de la Cour n'a pas hésité à en faire un « *principe fondamental du système* »²¹⁰. Toujours est-il

²⁰⁵ CEDH, *Mamatkulov et Askarov c/ Turquie*, 4 février 2005, affirmant que le droit à un recours individuel est la clef de voûte du mécanisme de sauvegarde des droits garantis par la Convention. Mais le principe est affirmé depuis bien longtemps, on situe sa première évocation à l'affaire linguistique belge de 1968 : « *La cour ne saurait de substituer aux autorités nationales compétentes, faute de quoi elle perdrait de vue le caractère subsidiaire du mécanisme international de garantie collective instauré par la Convention* ». Confirmé aussi récemment : Scordino c. Italie de 2006, et Varvana et autres c. Turquie de 2009.

²⁰⁶ Rappel de la subsidiarité fait avec force à la Conférence d'Interlaken, selon J-M. Sauvé, Vice-président du Conseil d'Etat, Intervention sur « *Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme* », Conférences du Conseil d'Etat, Cycle 2010-2011, 19 avril 2010, p.3

²⁰⁷ J-P. Costa, Président de la CEDH, « *Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme* », Conférences du Conseil d'Etat, Cycle 2010-2011, 19 avril 2010, p.3: « *notre cours n'est pas une quatrième instance* », « *elle ne peut apprécier elle-même les éléments de fait* ».

²⁰⁸ J-M. Sauvé, Vice-président du Conseil d'Etat, Intervention sur « *Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme* », Conférences du Conseil d'Etat, Cycle 2010-2011, 19 avril 2010, p. 2 et 3

²⁰⁹ L'article 13 pose le principe de la compétence des juridictions nationales – « *Toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la présente Convention ont été violés, a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale, alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles* » - ; l'article 35 dispose de façon implicite la « subsidiarité négative » en octroyant compétence à la Cour EDH (alinéa 1^{er}): « *La Cour ne peut être saisie qu'après l'épuisement des voies de recours internes, tel qu'il est entendu selon les principes de droit international généralement reconnus, et dans un délai de six mois à partir de la date de la décision interne définitive* ».

²¹⁰ J.-P. COSTA, J.-M. Sauvé, *Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme*, *op.cit.*, l'auteur rappelle que principe de subsidiarité doit être combiné avec le principe de l'effectivité des droits

que nous sommes dans la même logique habituelle d'un principe utilisé pour sa vocation de « guide » de la « répartition des compétences entre les différents acteurs d'un système structuré »²¹¹.

Le principe est apprécié et sollicité par les juges – du Conseil d'Etat et de la Cour européenne des droits de l'homme – en ce qu'il permet l'instauration d'un véritable dialogue entre les juridictions en faveur d'une protection efficace des droits protégés par la convention. Les spécialistes démontrent l'intensification de ce « dialogue » par des affaires intéressantes où le Conseil d'Etat sera à l'origine de la sanction d'une institution nationale en se fondant sur la jurisprudence CEDH, ou le législateur, voire, le pouvoir réglementaire par le biais de l'édiction de normes à effet *erga omnes*²¹².

Il est alors possible de se demander s'il n'y a pas confusion entre ces significations de la subsidiarité que le juge administratif est, au final, amené à concrétiser et le principe de subsidiarité des conventions contre la double imposition. L'évocation du principe dans les développements sur les conventions fiscales dans les grands arrêts de la jurisprudence fiscale nous permet de douter : « c'est l'expression du principe de subsidiarité du droit international »²¹³. Quand on constate des fondements et une portée complètement différents, l'affirmation préoccupe.

2°) Une fonction régulatrice

Par ailleurs, la subsidiarité en tant que mode de régulation est un autre aspect incompatible avec la règle *pact sunt servanda*. Dans son élocution, le vice-président du Conseil d'Etat, Jean-Marc Sauvé²¹⁴, rappelait que le principe de subsidiarité « *garantit (...) que ceux qui portent la responsabilité primaire d'assurer la protection des droits de l'homme – les Etats et, en leur sein, notamment, les juges nationaux – sont ceux qui disposent à cette fin des pouvoirs les plus étendus, ce principe a aussi pour vocation de permettre que la Cour européenne des droits de l'homme assume pleinement sa fonction régulatrice* ».

De par la reconnaissance systématique de la compétence « *primaire* » du droit interne français à régir les risques de double imposition, le juge administratif français irait jusqu'à

(décision Artico c. Italie de 1980), lorsqu'une décision interne est entachée d'arbitraire, la Cour peut et doit la remettre en cause. Par ailleurs, la Cour peut aussi être conduite à apporter un correctif à l'interprétation de la Convention par les autorités nationale, exemple : liberté d'expression, interprétation extensive du §1 ART 10 et restrictive du §2 (restrictions à la liberté d'expression).

²¹¹ J.-M. Sauvé, *Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme*, *op.cit.*, p.3.

²¹² J.-M. Sauvé et J.-P. Costa, *Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme*, *op.cit.*

²¹³ GAJF, p.76, com.4.

²¹⁴ J.-M. Sauvé, *Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme*, *op. cit.*, p. 4.

assurer une « *fonction régulatrice* » de répartition des compétences entre le droit interne et le droit issu des conventions contre la double imposition en matière fiscale. Ce constat, cette hypothèse, dépasse le cadre initial de ce « sous-paragraphe » puisque l'enjeu consistait à démontrer qu'en droit de la CEDH la subsidiarité existe sans toutefois découler de l'origine « internationale » de la norme. Désormais, on essaye d'aller plus loin en énonçant une hypothèse plus grave de conséquences pour l'ensemble de notre étude ; **le juge administratif se comporterait face aux conventions fiscales contre la double imposition comme s'il était face à la signification « habituelle » du principe de subsidiarité, alors même qu'il n'a pas à répartir des compétences déjà partagées par la convention elle-même et surtout qu'il n'a pas face à lui « un système » juridique à proprement parler comme en droit européen.** C'est dire combien la formule de Sabino Cassese est ignorée en dépit de l'effectivité des conventions fiscales, l'auteur ayant affirmé que la subsidiarité est un « *principe ambigu, avec au moins trente significations diverses, programme, formule magique, alibi, mythe, épitomé de la confusion, faux-semblant : ainsi est généralement entendue l'idée de la subsidiarité* »²¹⁵.

Si subsidiarité il y a, elle ne pourrait ni découler de la nature internationale de la norme, ni être identique à celle appliquée en vue de procéder à un « partage de compétences » entre autorités de « systèmes distincts », puisque la convention à elle seule ne constitue pas un « système » à proprement parler. Personne ne nous infirmera sur ce point.

§2- La subsidiarité en droit international

A la recherche de recours à la « subsidiarité » en droit international, notre intuition a été confirmée : lorsque la règle existe, elle a été prévue de façon ponctuelle. La subsidiarité ne découle pas en droit international du caractère non-exhaustif des normes d'origine internationale, ni de la supériorité « relative » des engagements internationaux. Il est d'ailleurs intéressant d'observer que dans de nombreux cas, la terminologie ne sera pas explicitement posée dans le texte de droit positif, la subsidiarité résultera alors, soit du discours doctrinal, soit de la jurisprudence. Le droit international « général » nous a permis de visiter plusieurs « fonctions » que la subsidiarité assume dans le système normatif mis en place (A), ainsi que comprendre les obstacles et les facteurs favorables à la subsidiarité (B). Les fonctions ne correspondent pas à celles censées assumer une convention fiscale. Les obstacles à la subsidiarité se confirment en revanche lorsque l'on se concentre sur les rapports

²¹⁵ Il foro italiano, oct.1995, V, 373

qu'entretiennent les conventions fiscales avec les lois domestiques. Enfin, les « défaillances » de la norme d'origine internationale sont autant de facteurs susceptibles de jouer à la faveur de la subsidiarité des conventions fiscales. Mais, encore faut-il pouvoir ou devoir se contenter de ces seuls facteurs pour épouser la subsidiarité conventionnelle.

A/ Les fonctions de la subsidiarité en droit international public

L'examen des applications de la subsidiarité en droit international public a permis de révéler deux fonctions majeures : celle de norme de conflit, venant au secours combler un manque (1°), et celle de norme spécifique, la norme subsidiaire pouvant être appliquée, ou l'organe dit « subsidiaire » pouvant jouer un rôle uniquement lorsque la situation rentre dans le champ d'application de sa spécialité (2°). Dans tous les cas, l'examen de ces fonctions a permis de mettre en exergue un obstacle substantiel au principe de subsidiarité des conventions fiscales : la subsidiarité remplit une fonction de secours ou de norme de conflit²¹⁶ dont on peut s'y passer. Le recours à l'autorité ou à la norme subsidiaire n'est pas obligatoire, contrairement au caractère d'ordre public du contrôle de conventionnalité d'un acte d'imposition. Selon la Constitution de 1958, une convention fiscale internationale ne peut pas se voir attribuer un rôle si effacé et alternatif.

1°) Compétences concurrentes ou insuffisantes

La subsidiarité fut d'abord identifiée en tant que solution palliative aux conflits de compétences ou aux conflits entre normes (a). Dans ces cas-ci, la subsidiarité assume une fonction qui diffère de celle exercée par le principe de subsidiarité des conventions fiscales. Ensuite, la subsidiarité fut identifiée en tant que solution palliative à l'insuffisance d'action d'une autorité ou de contenu d'une norme, ou bien en tant que réponse à l'impuissance d'action d'une entité ou d'une norme (b). Dans les deux cas, le recours à l'entité ou à la norme subsidiaire n'est pas obligatoire, le droit autorise que l'on s'y réfère « en cas de besoin ». Au contraire, le recours et l'exercice d'un contrôle de conventionnalité en matière fiscale, lorsqu'une convention fiscale est invoquée parmi les normes de référence, sont un passage obligatoire. Les trois caractéristiques travaillées dans la présente section sont absentes dans le principe de subsidiarité des conventions fiscales.

²¹⁶ M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal, op.cit.*, p.173 , où l'auteur définit le principe de subsidiarité comme une norme de conflit spécifique à la résolution des conflits en matière de fiscalité internationale.

a) *Subsidiarité, palliatif aux conflits*

Une autre illustration de « subsidiarité » remède à la concurrence figure dans le Statut de la Cour pénale internationale (dite CPI) et la mise en œuvre est aussi expliquée par le Professeur Santulli. En vertu de l'article 20 d de son statut, la procédure devant la Cour pénale internationale est exclue, notamment après une décision pénale nationale ou internationale ; la compétence est dès le départ subsidiaire et dérogoire à la compétence de droit commun. Si la CPI devient compétente pour trancher un litige, ce sera à titre « exceptionnel », car sa compétence est « concurrente » de celle d'autres juridictions, elle est identique.

La démonstration de nos propos est confortée par le même article 20 en ce qu'il prévoit en dernier lieu que la CPI pourra néanmoins rejuger une affaire si elle estime que la procédure antérieure « *avait pour but de soustraire la personne concernée à sa responsabilité pénale pour des crimes relevant de la compétence de la Cour* » (a) « *ou si elle n'a pas été menée de manière impartiale (...)* »(b)²¹⁷. Son applicabilité est « exceptionnelle » et « subsidiaire », se limitant aux cas de détournement de responsabilité pénale ou de partialité de la juridiction saisie. Au travers la règle *non bis in idem*, la subsidiarité retrouve son sens « théorique ».

Malgré la terminologie « insuffisance », toujours dans le même sens selon nous, l'exception de litispendance prévue à l'article 17 §1a du Statut de la CPI rend celle-ci compétente pour juger un litige si l'« *Etat n'[a] pas la volonté ou [est] dans l'incapacité de mener véritablement à bien l'enquête ou les poursuites* ». La compétence est concurrente et son exercice devient exclusif une fois la subsidiarité appliquée, mais il déroge au droit commun en vertu duquel la compétence appartient aux juridictions nationales. Les fonctions « traditionnelles » de la subsidiarité sont en l'occurrence d'autant plus remplies que le « niveau le plus proche » est en principe compétent pour intervenir. Ce n'est que s'il n'est pas à même de le faire de façon opportune que le niveau « supérieur » et plus distancé devra intervenir. En outre, en droit international pénal il existe en la matière une véritable concurrence entre des juridictions étatiques et des juridictions internationales, concurrence parfois source « d'inquiétude », pour reprendre l'adjectif utilisé par M. le Professeur Santulli²¹⁸, faisant allusion aux procédures répressives « multiples » se rapportant aux mêmes faits. Ainsi, en vertu de l'article 9 §1 du Statut du Tribunal pénal international pour l'ex-

²¹⁷ C. SANTULLI, *Droit du contentieux international*, Montchretien, 2005, p.90 et 91.

²¹⁸ C. SANTULLI, *Droit du contentieux international*, *op.cit.*, p. 90.

Yugoslavie – « TPY » pour la suite - la compétence concurrente du Tribunal et des juges nationaux pour les infractions pénales prévues dans le Statut est consacrée ; tandis que le § 2 consacre la « primauté » du Tribunal « *l'autorisant à demander aux autorités nationales qu'elles se dessaisissent à son profit* »²¹⁹. Dans ces cas, la subsidiarité trouve réellement sa place dans la mesure où il existe non pas complémentarité – deux normes jouent chacune à hauteur de sa compétence –, mais, concurrence une norme étant censée substituer ou neutraliser une autre.

Si pour M. le Professeur Santulli la « *subsidiarité pénale* » a « **un lien de parenté fort éloigné** avec le concept de subsidiarité, puisqu'elle désigne ici au mieux une fonction correctrice de la répression pénale en cas de « mauvaise » procédure nationale, ou plutôt une exception d'« irrecevabilité de la répression internationale » lorsque la répression nationale est « satisfaisante »²²⁰, nous ne partageons pas cette analyse. Selon nous, l'essence de la troupe de réserve est bien présente. La subsidiarité n'implique pas toujours la compétence de l'autorité considérée « inférieure » ou plus proche ; elle implique uniquement l'abandon de la compétence par celui qui est le moins à même d'apporter la solution la plus opportune à un problème donné. C'est bien le cas de la « *subsidiarité pénale* » dont il est question où « *le statut de la CPI (mais pas dans celui du TPY ou du TPR) entend réserver la répression internationale aux cas d'insuffisance* » des procédures nationales »²²¹.

Parmi les utilisations rencontrées, nous pourrions commencer par celle ayant trait du droit « sommaire » des traités : la subsidiarité est utilisée afin de trancher un **conflit entre traités**, même s'il s'agit alors d'une application limitée, implicite et particulière de la subsidiarité. En effet, lorsque deux traités conclus par les mêmes parties sont contradictoires – toutes les parties au premier traité sont parties au second – le premier ne demeure applicable que dans la mesure où il est compatible avec le traité postérieur²²². C'est la règle de principe bien que des exceptions existent ; la « **concurrence** » entre deux normes étant à l'origine de son emploi.

b) Subsidiarité, palliatif à l'insuffisance ou l'impuissance d'action

Une deuxième utilisation de la « subsidiarité » est faite en matière de responsabilité de l'Etat, il s'agit alors d'un recours davantage « classique » dans la mesure où

²¹⁹ *Ibid.*

²²⁰ C. Santulli, *Droit du contentieux international*, op.cit., p.91.

²²¹ *Ibid.*, p.8.

²²² J. COMBACAU ET S. SUR, *Droit international public*, 8^{ème} éd., Montchrestien, p. 163

la règle est invitée à organiser un éventuel conflit de compétence de par l'existence de voies de recours auprès de juridictions différentes. C'est la règle de l'épuisement des voies de recours qui traduit l'idée de subsidiarité – le terme sera d'ailleurs employé par Monsieur le Professeur Carlo Santulli, mais l'auteur tient à le distinguer du principe de subsidiarité qui joue en droit de l'Union européenne²²³.

Le principe de subsidiarité organise ici l'articulation entre les deux ordres de juridictions par la reconnaissance d'une compétence « primaire » aux juridictions nationales. Ce n'est qu'une fois l'acte illicite « définitivement » confirmé par le droit interne – ou permis – que l'illicéité sera constituée en droit international, habilitant les juridictions internationales à être saisies. Bien que le texte adopté par la Commission du droit international en 2001 soit imprécis sur le contenu de la règle, il résulte d'une jurisprudence jugée abondante que le particulier, dont l'Etat endosse la réclamation, doit avoir fait appel à toutes les autorités qui peuvent lui donner satisfaction dans l'ordre interne, que ce soit par la voie gracieuse ou contentieuse, avant de pouvoir saisir les juridictions internationales²²⁴. Le fait donc que les règles susmentionnées de compétence « exceptionnelle » de tribunaux internationaux soient des exceptions en droit du contentieux international ne tache pas notre démonstration²²⁵. La subsidiarité n'a pas de cadre propre. Généralement appliquée dans le contexte de relations entre entités publiques compétentes, entre l'Etat et ses collectivités – au sens large, incluant aussi les Etats fédérés dans les Etats composés – ou entre l'Etat et une communauté qu'il intègre comme l'Union européenne, transposé au droit du contentieux international ou au contentieux des conventions contre la double imposition, la logique reste la même **et elle marche aussi en sens inverse**²²⁶. Dans ces exemples, les juridictions nationales et

²²³ C. SANTULLI, *Droit du contentieux international*, op.cit., p.73.

²²⁴ J. COMBACAU, S. SUR, *Droit international public*, 8^{ème} édition 2008, Montchrestien, Paris, p. 552. Des atténuations à la règle sont prévues. Toutefois, le terme de « subsidiarité » n'est pas employé de façon explicite

²²⁵ C. SANTULLI, *Droit du contentieux international*, op.cit., p.7 et 8 : *Un critère « temporel-procédural » ou, suivant les analyses théoriques, « fonctionnel-substantiel » est présenté parfois qui met l'accent sur la « subsidiarité » des procédures internationales. En réalité le concept de subsidiarité est mobilisé ici pour affronter deux règles différentes et spéciales. La première est la règle de l'épuisement préalable des recours internes qui oblige le particulier à utiliser les procédures nationales avant l'action internationale. La seconde, introduite dans le statut de la CPI (...), entend réserver la répression internationale aux cas d' « insuffisance » des procédures nationales. Or, ces deux subsidiarités renvoient à des exceptions du droit du contentieux international, applicables seulement pour certains types d'actions (fréquentes, il est vrai, s'agissant de la première). Leur champ d'application sera précisé avec leur étude (...), et il suffit de souligner ici qu'étant d'application limitée à l'intérieur du droit du contentieux international, elles ne sauraient pas en permettre l'identification. Plus radicalement, une fois précisées, **elles ne font que désigner une situation exceptionnelle, diamétralement opposée au principe applicable : l'indifférence des procédures internationales à l'égard des procédures nationales** (...). Souligné par nous.*

²²⁶ Prenant l'exemple de l'Union européenne, l'Union peut intervenir en matière d'impôts directs mais que si les Etats ne peuvent pas atteindre les objectifs eux-mêmes. En revanche, si cette capacité à atteindre les objectifs est

internationales disposent d'une autonomie entière pour trancher le litige en principe, ce n'est qu'exceptionnellement que cette autonomie sera « concurrencée ». Dans nos cas, les conventions contre la double imposition ne sont jamais suffisantes, elles ont toujours besoin du droit interne même lorsqu'elles sont appliquées et c'est bien là le cœur du problème par rapport à l'institution juridique que représente la subsidiarité, le droit interne aura toujours besoin des conventions fiscales lorsque leur champ d'application est rempli. Le droit correct à appliquer à une situation donnée doit forcément être un mélange de droit interne et de droit conventionnel pour que le traité international soit respecté. Lorsque la CPI tranche un litige en dépit des juridictions nationales, le droit interne sera néanmoins sollicité pour l'exécution du jugement rendu, sous peine pour l'Etat de voir sa responsabilité internationale engagée à l'échelle internationale. Le droit interne est nécessaire pour exécuter la sentence internationale, mais, pas pour rendre la sentence.

Cette expression de la subsidiarité peut paraître proche de la subsidiarité des conventions fiscales, mais, si similitude il y a, c'est avec la subsidiarité excessive exprimée dans les affaires clés que nous regrettons à savoir, les affaires *Société X*, *Cheyne* et *Société Pacific*²²⁷. Dans ce cas, la subsidiarité emporte l'emploi « définitif » de la règle dite « suffisante » ; si satisfaction il y a au via les juridictions de droit interne, le justiciable n'aura pas à avoir recours à la juridiction internationale. Donc, il peut ne pas avoir de passage par la juridiction internationale, censée être disponible « au cas où ». Au contraire, dans le cas du principe de subsidiarité des conventions fiscales, un acte d'imposition peut être « légal », conforme au droit interne, mais être « inconventionnel », parce qu'il est incompatible avec une convention fiscale. Le passage par l'exercice d'un contrôle de conventionnalité est donc obligatoire. En sens inverse, l'affaire *Société Céline* de 2014, commentée de façon approfondie dans le deuxième chapitre de cette étude, révèle qu'un acte peut être illégal, mais conventionnel ; la conventionnalité primera, l'acte ne sera pas annulé²²⁸. Partant, le droit « applicable en premier lieu » dans le cas des conventions fiscales, ne peut jamais être le seul

retrouvée, la compétence de l'Union ne sera plus justifiée et les Etats membres pourront à nouveau agir dans leur domaine de compétence d'attribution.

²²⁷ Affaires où le juge administratif ne reviendra pas sur la convention fiscale et se contentera d'appliquer le seul droit interne, peu importe ce que disposait les conventions fiscales en cause. Affaires commentées Chapitre 2, Section 1.

²²⁸ CE, 9e et 10e ss-sect., 12/03/2014, n° 362528, *Sté Céline*, JurisData n°2014-004866 ; RDF 22/14, Com.356, P. 21 à 29, concl. F. Aladjidi, note Ph. Durand ; RJF 6/2014, N°602 – V.E. Meier et M.Vauteau, Retenue à la source étrangère : la situation du contribuable aggravée par une convention fiscale : RDF 19/14, Com.19, act.275 ; E. DINH, Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014, RDF 09/15, Com.172, p.67 à 76.

à être appliqué. Le juge devrait, systématiquement, procéder également à l'examen de la conventionnalité.

Une autre illustration de l'utilisation de la subsidiarité versant troupe de réserve qui vient pallier au défaut d'action, ou à l'impuissance de l'action, ou à l'insuffisance de l'action, peut être faite en droit de la protection de l'écosystème global. Les Etats se voient reconnaître le droit d'exploiter et de protéger les ressources naturelles présentes dans leur territoire de façon souveraine. Mais, ce droit est désormais assorti d'une obligation générale de prévenir ou de réduire au minimum le risque de causer un dommage à l'écosystème transfrontalier significatif, puis d'obligations spécifiques dont ils peuvent être tenus à cet égard envers d'autres Etats. Or, en cas de non-respect de ces obligations vis-à-vis de l'écosystème global, l'Etat souverain pourrait être contraint d'adopter certaines mesures, décidées par des autorités extérieures à l'Etat, dotées de compétences dites alors « subsidiaires », bien que la terminologie n'ait jamais été employée explicitement par les textes de droit positif dont il est question²²⁹. Ici, le caractère exceptionnel de l'intervention sur le territoire national sur lequel seul l'Etat souverain peut intervenir met en exergue le lien entre souveraineté et subsidiarité. La tension rappelle le recours habituel à la subsidiarité en matière de compétences des collectivités territoriales, mais aussi la démesure du choix en matière de conventions contre la double imposition.

Enfin, une dernière utilisation de la subsidiarité en droit international public revient par contre sur une confusion entre **subsidiarité et priorité**. Tout ce qui doit être tenté en deuxième lieu n'est pas forcément subsidiaire si l'on est néanmoins obligé d'y avoir recours. L'article 21b de la convention des droits de l'enfant des Nations Unies dispose que l'adoption d'un enfant à l'étranger doit se faire uniquement si dans son pays d'origine il n'existe pas d'autre possibilité d'hébergement²³⁰. Plus originale d'apparence, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un principe répartiteur de compétences, mais juste de subsidiarité dans le sens de « priorité » et exclusivité : on tente d'abord le placement de l'enfant dans son pays, si cette solution n'est pas viable alors, l'adoption à l'étranger est possible. Cette forme de subsidiarité se confond avec la subsidiarité des conventions fiscales en partie, **ordre de raisonnement et d'issues**, et non de répartition de compétences, de protection de compétences. Mais, elle ne résulte point de la force dérogatoire ou du défaut d'autonomie. En revanche, elle diffère de la subsidiarité conventionnelle, car, une fois de plus, si l'hébergement de l'enfant est possible

²²⁹ Ann. CDI 1996, vol. II, 2ème partie, p.118.

²³⁰ Revenue de droit, Université de Sherbrooke, Québec, « *L'adoption : une réalité en évolution à identifier et à protéger* », Canada, 2005.

dans son pays d'origine, il n'y aura pas de raisons d'avoir recours à une adoption à l'étranger. Donc, le « non-passage » par une adoption à l'étranger est souhaité et possible, une adoption à l'étranger étant « la voie de secours » si la première échoue. Ce raisonnement, consistant à « ne pas emprunter la voie subsidiaire », ne peut être accepté lorsque sont en cause des conventions fiscales.

2°) Subsidiarité et spécialité de l'action

La subsidiarité fut également identifiée par rapport au principe de spécialité de l'action. Censée faire primer l'entité qui serait dotée de la spécialité nécessaire pour trancher un litige, ou bien pour agir, la subsidiarité joue un rôle aux côtés de compétences d'attribution (a). L'utilisation est intéressante, mais elle permet également de comprendre que ce n'est pas la solution adoptée pour réguler les rapports entre une convention fiscale et le droit domestique, dans la mesure où nous ne pouvons pas affirmer que le droit interne ait une « compétence de spécialité » dans les situations qui contiennent un élément d'extranéité (b).

a) *La subsidiarité dans le cadre de la spécialité*

Le principe de subsidiarité est mis en œuvre en droit des organisations internationales au travers du volet principe de spécialité. Son application s'apparente à la simple subsidiarité répartition des compétences. C'est aussi le cas, la fonction répartition des compétences est remplie. Cela est tout aussi intéressant que fertile, pour la discussion sur la subsidiarité conventionnelle, d'identifier la relation qui peut aussi exister entre subsidiarité et spécialité de compétences. Cette approche révèle un aspect du droit européen qui n'est pas anodin ; l'Union européenne bénéficie d'une compétence de spécialité, d'attribution, que le principe de subsidiarité vient étendre lorsque, à l'échelle nationale ou locale, un objectif en lien avec la cause européenne ne peut être mené à bien²³¹. Davantage familière, l'utilisation de la subsidiarité en droit des organisations internationales suit la même logique que celle appliquée en droit de l'Union européenne, mais, son enveloppe terminologique n'est pas assumée de façon explicite²³². Les organisations internationales ne jouissent pas, à l'instar des

²³¹ Assimilation que nous inspire la présentation faite par NGYUEN QUOC DINH +, P. DAILLIER, M. FORTEAU ET A. PELLET, « *Droit international public* », 8^{ème} éd., p.667.

²³² Le principe de subsidiarité n'est jamais mentionné de façon explicite en ce domaine. On relève ce qui pourrait se rapprocher d'une définition implicite lorsqu'il est affirmé que « *Les Etats membres ont donc une autorité de droit commun et elle n'a qu'une autorité d'exception : sa compétence résulte de l'acceptation par les Etats*

Etats, de compétences générales ; leur action est encadrée par le principe de spécialité et leur action doit être limitée aux compétences d'attribution conférées par les Etats qui les créent.

b) Le défaut de « spécialité » du droit fiscal domestique

Au travers des principes de spécialité et de subsidiarité, des liens se renforcent à la recherche de l'essence de la subsidiarité et permettent de rappeler ce qui n'existe pas entre une convention fiscale contre la double imposition et le droit interne. Les conventions fiscales n'ont pas vocation à régir les situations purement internes, tout comme le droit interne n'a pas vocation à régir une situation qui contient des éléments d'extranéité, notamment la couverture d'une convention contre la double imposition. En outre, y compris lorsque le litige soulève des éléments d'extranéité, les conventions fiscales n'ont vocation à être appliquées que dans la mesure où le champ d'application conventionnel est rempli. Les conventions fiscales sont en soit des *Lex specialis*. Il devient alors difficile de les envisager subsidiaires par rapport au droit commun. Dans les rapports entre la loi domestique et le traité international, la place éventuellement accordée au principe de « spécialité des compétences » au droit interne est infime et, si l'octroi est possible, ce serait nécessairement de façon concomitante avec la spécialité reconnue au droit consacré par les conventions fiscales. Cette fonction là de la subsidiarité ne convient pas non plus aux rapports convention fiscale et droit interne.

B/ Les obstacles à la subsidiarité en droit international public

Le droit international public nous enseigne également qu'il existe certains « obstacles » à la subsidiarité des engagements internationaux, du moins à ce que leur subsidiarité soit systématique. Tout d'abord, le droit interne et le droit issu des conventions fiscales seraient interdépendants. Nous ajouterions que leur interdépendance est « éternelle » vis-à-vis de l'acte d'imposition, dès lors que le champ d'application d'une convention fiscale est rempli (1°). Par ailleurs, les facteurs qui pourraient être considérés comme favorables à la subsidiarité des engagements internationaux ne le deviennent pas lorsque le constat est que les situations juridiques furent réglées sans appel à la subsidiarité, et lorsque l'on se dit que si subsidiarité il y avait, ce serait en violation d'autres règles juridiques majeures, en créant des antinomies en droit (2°).

1°) L'interdépendance des droits interne et international

membres d'une perte de leur exclusivité ou au moins de leur pouvoir discrétionnaire (...) » ; J. COMBACAU ET S. SUR, Droit international public, op.cit., p.723.

L'interdépendance entre le droit interne et le droit international fut affirmée par la doctrine (a), mais également consacrée par la Convention de Vienne sur le droit des traités (b). L'idée traduit à la fois la dépendance mutuelle des deux ordres de juridictions ou des deux sources du droit, domestique et international, et à la fois le besoin de respecter l'application des dispositions de chacune de ces normes si l'objectif est de rendre des décisions conformes à l'ensemble des normes de référence du contrôle juridictionnel.

a) *Un positionnement doctrinal*

La non-autosuffisance du droit international d'une façon générale nous invite à interroger la subsidiarité dans la mesure où, de ce constat, il résulte que droit interne et droit international sont en principe « *complémentaires* » et « *interdépendants* »²³³. Le Professeur Dupuy a bien mis en exergue ce rapport de complémentarité et d'interdépendance permanente qu'il existe entre une convention fiscale et le droit domestique. Si l'on transpose dans le champ des conventions fiscales et du droit domestique il est donc normal qu'il y ait complémentarité, que les conventions fiscales ne soient pas "exhaustives", et qu'il y ait un certain niveau d'interdépendance entre ces deux sources du droit fiscal.

b) *Une consécration coutumière solide*

La Convention de Vienne sur le droit des traités confirme nos propos. L'article 27 rappelle d'abord « *qu'une partie ne peut invoquer les dispositions de son droit interne comme justifiant la non exécution d'un traité* ». Ensuite, l'article 46 de la convention complète cette clause en précisant que si un Etat venait à signer un traité qui violerait une disposition de son droit interne, il ne saurait « *invoquer cette violation comme viciant son consentement, à moins que la violation n'ait été manifeste et ne concerne une règle de son droit interne d'importance fondamentale* ». La Convention de Vienne sur le droit des traités ne conditionne ni l'effectivité des traités internationaux à un quelconque niveau d'« autonomie » matérielle ni leur primauté d'application à l'égard des droits nationaux²³⁴.

²³³ Dans ce sens également P.-M. DUPUY, *op.cit.*, p.419 : « *Entre l'ordre juridique interne et l'ordre juridique international s'affirment ainsi des nécessaires rapports d'interdépendance et de complémentarité* »

²³⁴ La France ne l'a pas encore ratifiée mais les juridictions administratives appliquent ses dispositions : CE, 25 octobre 2000, *Mme Cucicea-Lamblot*, Lebon 460, Concl. C. Maugüe, AJDA, 2001, p.284. les conventions fiscales contre la double imposition sont autant d'instruments de droit international public, dans la mesure où elles prévoient des dispositions vouées à régir les relations entre les contribuables et la puissance public. Le juge fiscal s'y réfère régulièrement, notamment dans les conclusions aux arrêts :GAJF, *op.cit.*, p.77 ; CE, 26/07/2006, *Natexis*, *op.cit.*.

2°) Les normes de désignation *non-self executing*

A présent, avant de commencer la présentation du principe de subsidiarité des conventions fiscales dans le chapitre qui va suivre, la doctrine nous permet de constater deux caractéristiques que des engagements internationaux peuvent revêtir, mais que les conventions fiscales revêtent déjà : il s'agit de normes dites de « désignation » (a) et qui ne sont pas auto-exécutoires (b). Les normes dites de « désignation » ont ceci de particulier qu'elles ne peuvent être appliquées directement et les normes non-auto-exécutoires ont besoin de dispositions de droit interne pour être concrétisées. Nous pourrions voir là autant d'arguments qui justifieraient le principe de subsidiarité des conventions fiscales. Mais, la subsidiarité n'ayant jamais été proposée automatiquement comme réponse à ces deux caractéristiques, et au regard de l'ensemble des développements de cette section, les inconvénients et les antinomies seraient plus importants que les avantages éventuels.

a) *Le caractère auto-exécutoire*

Dans les écrits de droit international public, nous avons pu rencontrer une autre caractéristique commune aux conventions fiscales internationales qui importe au débat sur la subsidiarité conventionnelle : le caractère auto-exécutoire. Derrière le discours doctrinal en faveur de la subsidiarité des conventions fiscales, le grief est aussi celui du défaut d'auto-exécution pour justifier que l'ordre second de leur application et pour alimenter le dogme de la loi. Les conventions fiscales ont besoin du droit interne pour être appliquées. La doctrine internationaliste nous offre des écrits sous le concept de « *self-executing* ».

Un traité est considéré comme « *self-executing* » lorsqu'aucune mesure préalable de droit interne n'est nécessaire à son application. Nombre de traités sont, au contraire, classifiés de *non-self-executing* dès lors qu'ils « *ne se suffisent pas à eux-mêmes* »²³⁵. Le critère joue face à l'Etat qui est censé respecter l'engagement international, ne serait-ce qu'à travers des juridictions nationales lorsqu'un citoyen réclame son application parmi les normes de référence du contrôle juridictionnel. L'Etat peut voir sa responsabilité être engagée si les mesures nécessaires à l'exécution du traité « *not self-executing* » n'ont pas été adoptées en

²³⁵ NGYUEN QUOC DINH +, P. DAILLIER, M. FORTEAU ET A. PELLET, « *Droit international public* », 8ème éd., L.G.D.J., p.255. Pour des exemples de traités « *non-self executing* » : Articles 2 à 7 de la Convention du Conseil de l'Europe de 1979 relative à la conservation de la vie sauvage, l'article 4 de la Convention de Bâle de 1989 sur le contrôle des mouvements transfrontaliers de déchets dangereux, articles 4 à 19 de la Convention sur la sûreté nucléaire de 1994, articles 18, 19 et 23 de l'Accord de New York de 1995 sur les stocks chevauchants.

droit interne²³⁶. Au contraire, lorsque le traité n'a pas besoin de mesures internes pour son application, les justiciables pourront invoquer directement ses dispositions auprès des juridictions nationales²³⁷. Toutefois, le principe de subsidiarité n'a pas été invité à jouer un rôle quelconque lorsque les traités ne sont pas auto-exécutoires. Autrement dit, cette caractéristique « non-auto-exécutoire » n'a pas suffi pour qu'il soit consacré un principe de subsidiarité des traités non-auto-exécutoire de façon systématique.

b) La distinction entre règles substantielles et règles de désignation

Toujours en s'appuyant sur le droit international public, une autre façon d'aborder l'effet de l'absence d'autonomie des normes d'origine internationale consiste à épouser la distinction faite par la doctrine entre les « **règles substantielles** » et « **règles de désignation** »²³⁸. Les premières sont des règles de fond aptes à régir directement les relations en cause, tandis que les secondes se contentent de déterminer l'ordre juridique dans lequel devront être recherchées les règles substantielles en question – les deux caractéristiques, ou fonctions, pouvant se combiner au sein d'une même norme. En effet, la même question fait, à la fois l'objet de règles de désignation de l'ordre juridique applicable et l'objet de règles substantielles destinées à encadrer les règles propres à l'ordre désigné. L'absence d'autonomie revient à admettre qu'il existe des normes de genres différents, mais, la subsidiarité n'a pas été expliquée comme remède incontournable à l'application de règles de désignation. Les conventions fiscales ne sont pas aptes à régir directement les relations entre le contribuable et la juridiction fiscale que lui réclame le paiement d'un impôt. Les règles qu'elles édictent doivent être prises en compte par le droit interne pour que la convention soit effectivement appliquée.

Conclusion Chapitre 1

Au cours de ce chapitre les arguments ayant trait à la nature même des conventions fiscales couramment utilisés afin de justifier la subsidiarité de ces traités ont été examinés. Le premier argument voudrait que la subsidiarité d'application des conventions fiscales soit la

²³⁶ Il s'agit d'un « *principe allant de soi* » selon la CPJI dans un avis du 21 février 1925, sur l'Echange des populations turques et grecques, série B, n°10, p.20.

²³⁷ Même si en pratique l'opposabilité directe devant les juridictions posera problème devant certaines juridictions nationales, à ce sujet, NGYUEN QUOC DINH +, P. DAILLIER, M. FORTEAU ET A. PELLET, « *Droit international public* », 8ème éd., L.G.D.J., p.254.

²³⁸ J. COMBACAU ET S. SUR, *Droit international public, op.cit*, p.11.

réponse à la nature de leur supériorité hiérarchique. Dotées de la supériorité selon la force dérogatoire, dépourvues de la force de production, les conventions fiscales sont sur ce point identiques à nombre d'engagements internationaux, sans pour autant que la subsidiarité s'invite systématiquement dans le contentieux relatif à un traité international. Au contraire, c'est justement parce que les conventions fiscales sont supérieures selon la force dérogatoire que leur application ne peut dépendre des normes qu'elles sont elles-mêmes censées déroger, les lois ordinaires. Les normes hiérarchiquement supérieures ont pour vocation de ne pas être exhaustives, laissant la place aux normes immédiatement inférieures pour compléter leurs dispositions. Pourtant, les normes hiérarchiquement supérieures ne sont pas appliquées systématiquement suivant la théorie de la subsidiarité, quand bien même la Constitution ne puisse tout prévoir, ni la loi par rapport au décret. Les engagements internationaux sont non-exhaustifs, non-autonomes et dépendant du droit domestique pour être mis en œuvre, tous. Les internationalistes parlent alors d'une relation d'interdépendance permanente entre droit domestique et droit international, ne serait-ce que parce que au niveau de l'exécution, le droit international aura besoin du droit domestique, sans pour autant que ces engagements internationaux soient soumis à une application subsidiaire, ou que les qualifications juridiques qu'ils véhiculent soient neutralisées par les normes internes.

Enfin, la subsidiarité a été observée de façon plus générale et institutionnelle en tant que mécanisme. La subsidiarité de droit commun - par opposition à la subsidiarité des conventions fiscales - a pour vocation, dès l'origine, de permettre que l'élément subsidiaire puisse "ne jamais être appelé à intervenir" ou « ne jamais être appelé à être appliqué ». C'est à ce moment là que la subsidiarité devient incompatible avec les conventions fiscales car, comme tout engagement international, leur application est un impératif. Même dans l'hypothèse où le droit domestique serait suffisant à éradiquer la double imposition - du fait, de l'illégalité de l'acte d'imposition - la convention fiscale peut être en mesure de le valider. Partant, si grâce à une convention fiscale un acte d'impôt non conforme au droit interne est néanmoins conforme au droit conventionnel parce que la convention fiscale reconnaît à la France le droit d'imposer, par exemple, il faut reconnaître la nécessité incontournable de toujours vérifier si la convention fiscale pourrait permettre une autre issue au litige. A titre d'exemple, l'affaire *Société Céline* rendue par le Conseil d'Etat en 2014. L'Administration fiscale a dû réintégrer dans le bénéfice imposable de la société le montant équivalent aux impôts payés à l'étranger. Ce montant est, selon le droit domestique français, déductible en tant que charge d'exploitation. Dans le cadre du contrôle de légalité, l'acte d'imposition serait considéré comme susceptible d'être annulé puisque l'administration devait reconnaître le droit

à déduction de la société. Néanmoins, les conventions fiscales en cause permettaient de valider l'acte d'imposition et de déroger au droit domestique. Certes, nous allons revenir sur l'opportunité de cette solution. Toutefois, d'un point de vue strictement juridique, le Conseil d'Etat n'avait pas d'autre choix, le passage par le texte conventionnel était obligatoire. Sur ce point, la subsidiarité des conventions fiscales diffère largement de la subsidiarité de droit commun car l'élément "subsidaire" ne peut le demeurer de façon définitive, au point de ne jamais être sollicité (appliqué).

Cet exemple met en exergue des différences majeures vis-à-vis des conventions contre la double imposition. La subsidiarité d'une norme, d'un système, ou d'une compétence juridictionnelle est « définitive » puisque en principe l'élément subsidiaire n'est pas censé s'appliquer et, lorsque l'applicabilité advient, c'est à titre exceptionnel. Le « désistement » de la chose subsidiaire *ab-initio* est censé être définitif, alors qu'une convention contre la double imposition est « *ab-initio* » la norme prioritaire devant régler une situation de double imposition juridique.

CHAPITRE 2 - LA SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES EN FRANCE

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales fut longtemps appliqué par le juge administratif sans toutefois être nommé. La terminologie complète « *principe de subsidiarité des conventions fiscales* » fut utilisée de façon explicite pour la première fois dans la décision du Conseil d'Etat « *Société Céline* », du 12 mars 2014²³⁹. Pourtant, les conclusions rendues par les rapporteurs publics, depuis l'affaire considérée comme « fondatrice » du principe de subsidiarité des conventions fiscales, ont apportées peu à peu les éléments de ce qui est devenu « la » institution juridique qui caractérise l'application des traités fiscaux par la France²⁴⁰. La mise en œuvre du principe de subsidiarité à l'égard des conventions fiscales est particulière par rapport à l'essence de la subsidiarité décrite lors de l'introduction de cette étude et, par

²³⁹ CE, 9^{ème}/10^{ème} SSR, 12/03/2014, n°362528, « *Société Céline* », 6^{ème} considérant; RDF 2014 n°22/356, RJF 6/2014, n°602, V.E. Meier et M. Valetteau ; RDF n°9/172, E. Dinh, p. 67 à 71.

²⁴⁰ J. WHEELER, *The missing Keystone of Income Tax Treaties*, WTJ Vol.3/iss.2/2011, IBFD: p.268, l'auteur cite l'affaire *Shneider* du Conseil d'État parmi d'autres affaires que soulèvent la question de la double imposition économique; ensuite, l'affaire *Aznavour* sera utilisée pour démontrer l'un des apports les plus importants de sa thèse, p.274 et suiv, portant sur la "*liability to tax on specific income as a positive factor*". M.Lang (Dir), « *Treaty Case Law around the Globe* », ed. (citer l'édition où *Schneider* fut le cas français), Lind

conséquent, par rapport aussi aux applications courantes en droit européen, droit constitutionnel, droit administratif ou droit du contentieux²⁴¹.

L'objectif de ce deuxième chapitre consistera à cerner la définition de la subsidiarité des conventions fiscales jusqu'à son énonciation en tant que « principe » à proprement parler en 2014. Pour ce faire, il ne sera pas question de revisiter l'ensemble des décisions, très nombreuses au terme de la 40^e année, ayant appliqué la subsidiarité conventionnelle et/ou ayant reproduit ce qui deviendra le « considérant de principe ». L'entreprise serait alors complexe et confuse, nous obligeant à rentrer, dès le stade de la définition, dans des considérations ayant trait à la cohérence et à la « portée » de la subsidiarité des conventions fiscales, aspects tout aussi essentiels, mais qui seront abordés dans la deuxième partie de cette étude²⁴². Afin de présenter le principe de subsidiarité des conventions fiscales, nous allons procéder par l'analyse de décisions clés ayant chacune apportée des « composantes » au principe qui sont devenues aujourd'hui incontournables et qui n'ont eu de cesse d'être confirmées par les juridictions administratives. Une définition concise et pertinente du principe prétorien sera proposée à travers de l'analyse de l'affaire fondatrice rendue en 1975²⁴³ (Section 1), qui précédera celle de l'apport conceptuel de décisions importantes ultérieures, parmi lesquelles figureront l'affaire *Société Schneider* de 2002, et l'affaire *Société Céline* de 2014²⁴⁴ (Section 2).

Nous pourrions résumer l'apport de ces trois décisions en quelques mots, prétendant alors que la subsidiarité des conventions fiscales comporte trois « volets ». Tout d'abord, la « subsidiarité d'application » qui renvoie à l'impératif de procéder, avant tout contrôle de conventionnalité, à un contrôle de légalité de l'acte d'imposition litigieux. A ce stade, la norme de référence du contrôle de légalité est exclusivement le droit interne. Ensuite, la subsidiarité des conventions fiscales impliquerait également la « priorité des qualifications domestiques »; ou, cherchant la concision, « la subsidiarité des qualifications conventionnelles ». A ce stade, avant d'opérer le contrôle de conventionnalité, le juge administratif se fonde sur les qualifications juridiques du revenu et, *de facto*, de l'assujetti, consacrées en droit interne. Les

²⁴¹ Pour la même opinion, D. GUTMANN, Droit fiscal des affaires, LGDJ, 5^{ème} ed., 2014, p.48 : « *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales, qui n'a rien à voir avec le concept de subsidiarité au sens du droit de l'Union européenne, constitue une exigence de méthode formulée par le Conseil d'Etat dans l'arrêt Société Schneider Electric du 28 juin 2002.* ».

²⁴² Deuxième partie de cette étude.

²⁴³ L'affaire qui sera dite « fondatrice », Société X (voir chapitre suivre approfondissement), l'affaire Cheynel (CE, 11/04/2008, n°285583), l'affaire Sté Pacific espace (CE, 13/07/2007, n°290266, RDF 43/07, Com.937, note J.-C. GRACIA).

²⁴⁴ Affaires CE, 2002, *Société Schneider* et CE, 2014, *Sté Céline* que nous allons examiner en profondeur dans quelques instants, au deuxième chapitre du Titre présent.

qualifications juridiques domestiques seraient dans une certaine mesure exportées sur le terrain conventionnel, au moment même de l'interprétation et de l'application de la convention fiscale invoquée. Enfin, la subsidiarité conventionnelle pouvant également être à l'origine d'une aggravation de la situation du contribuable, elle comporterait un troisième volet, « *la détermination conventionnelle de l'assiette imposable* ». A chacun de ces « volets » correspond une des décisions sélectionnées plus haut, respectivement les décisions *Société X*, *Schneider Electric S.A.*, *Société Céline*.

Comme nous l'avons précisé lors de l'introduction, notre étude sur le contentieux de la subsidiarité des conventions fiscales s'initie avec les décisions rendues par le Conseil d'Etat à partir des années 60, postérieurement à l'adoption de la loi du 28 décembre 1959 qui a introduit dans le Code général des impôts des articles permettant d'imposer un revenu lorsqu'une convention fiscale attribuait ce droit à la France, même si l'imposition n'était pas prévue par le droit dit « domestique ». Cette « habilitation » à fonder en partie un acte d'imposition sur des dispositions conventionnelles – via l'article de loi de droit interne - fut introduite dans les articles 4 bis, 165 bis et 209, premier alinéa, du Code général des impôts²⁴⁵. Avant l'adoption de cette « habilitation » ordinaire, le contentieux relatif aux conventions fiscales était assez conforme et homogène à celui relatif à tout autre traité international signé par la France²⁴⁶. La jurisprudence en la matière n'offre aucune particularité qui prête à discussion avant les années 60. En effet, il faudra même situer le « particularisme » en la matière à partir de décisions rendues par le Conseil d'Etat vers la moitié des années 70, dans la mesure où c'est le temps qu'il a fallu pour que le contentieux relatif à des faits générateurs intervenus à partir des années 60 accède à la cassation²⁴⁷. Le point de départ se justifie ainsi, l'affaire *Société X* de

²⁴⁵ **Article 4 bis 2009** : 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. **Article 165 bis** : « Nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions » **Article 209 I** : « Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

²⁴⁶ CE, 10/02/1965, Rec. p.97; CE, 9ème sous-section, 8/07/1966, req. n°64359, 64360 et 64361, *Sieur Lasky* ; CE, sect., 22/06/1973, n°84218; RDF 39/73 com 1299 et RDF 10/74, com.269; S'agissant des premières applications de la convention franco-monégasque: CE, 24/10/1973, n°81614, RDF 50/73 com.1712, RDF 41/74, com.1176.

²⁴⁷ *Ibid.*

1975 fut l'une des premières à trancher un contentieux dont le fait générateur remontait aux premières applications de la loi de 1959.

En revanche, la définition du principe de subsidiarité des conventions fiscales passera également par une attention singulière aux conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement et Rapporteurs Publics sous les arrêts clés. Les décisions du Conseil d'Etat ont souvent été excessivement laconiques jusqu'à l'arrêt Société Schneider, alors même que d'une décision à l'autre, depuis 1975, un véritable dialogue entre Commissaires du Gouvernement a eu lieu, face à des décisions qui incontestablement intégraient, discrètement, l'essentiel de leur positionnement sur la subsidiarité des conventions fiscales. A ce stade, la sélection des arrêts fut faite en fonction des décisions elles-mêmes, illustrant notre souhait de conserver le maximum de rigueur juridique possible face au choix entre « normes » et sources ayant influencé la production du droit²⁴⁸. Le juge n'est pas censé créer des normes, encore moins lorsqu'il conclut sous des arrêts plutôt que lorsqu'il décide et tranche un litige par un arrêt, mais là se situe une particularité supplémentaire que nous sommes obligés de prendre en compte face à un principe prétorien devenu aujourd'hui incontournable dans la pratique des conventions fiscales en France. Le principe de subsidiarité des conventions fiscales a ceci de particulier d'être au départ presque « invisible » et non perceptible au seul lire de la décision ou de certaines décisions rendues par le Conseil d'Etat. On ne comprend pas tout à fait ce qui paraît étrange comme un moyen conventionnel inexploité dans le corps de la décision, ou la mise à l'écart explicite, sans que justifications apparaissent dans le corps même de la décision, jusqu'à ce que les conclusions du Commissaire du Gouvernement nous éclairent et que, malgré notre scepticisme face à cette fabrique du droit, nous soyons obligés de le prendre en compte et de l'intégrer lorsque la décision suivante se révèle être le produit desdites conclusions éclairantes²⁴⁹.

Section 1 – L'émergence de la subsidiarité des conventions fiscales

²⁴⁸ L'arrêt fondateur ne dira mot sur la subsidiarité conventionnelle en soi, ni des décisions postérieures tout aussi importantes telles que les affaires SAS France ou Memmi: CE, 16/02/1990, n°68627 et n° 68628, *SAS France*, RJF 4/90 n°393 concl. p.230 Chno. J Turot 6/90 p. 391; CE, 17/03/1993, n°85894, *M. Memmi*, RDF 25/1993, com. 1293 et RJF 5/93, n°61, p.351.

²⁴⁹ Rapprochement de la décision Société Schneider des conclusions rendues par Messieurs les Commissaires du Gouvernement P. MARTIN et ARRIGHI de CASANOVA: CE, 16/02/1990, n°68627 et n° 68628, *SAS France*, RJF 4/90 n°393 concl. P. MARTIN p.230 Chno. J Turot 6/90 p. 391; CE, 17/03/1993, n°85894, *M. Memmi*, RDF 25/1993, com. 1293, concl. ARRIGHI de CASANOVA et RJF 5/93, n°61, p.351.

Le Conseil d'Etat aurait intégré pour la première fois ce qui deviendra le principe de subsidiarité des conventions fiscales à l'occasion de la décision *Société X*, rendue en assemblée le 19 décembre 1975. L'arrêt est particulièrement laconique, le moyen fondé sur les conventions fiscales ne fut pas examiné au fond, au profit d'un contrôle de légalité par rapport au droit domestique qui s'est révélé suffisant pour trancher le litige (§1). C'est à la lecture des conclusions rendues sous l'arrêt par le Commissaire du Gouvernement, Monsieur Fabre, qu'il est possible d'identifier les composantes essentielles du principe de subsidiarité des conventions fiscales, composantes qui sont qu'aujourd'hui mises en œuvre par les juridictions administratives, et que l'arrêt prend une autre signification. L'affaire Société X, composée de l'arrêt et des conclusions rendues par le Commissaire du Gouvernement, illustre assez bien l'ensemble des enjeux auquel on doit se confronter pour étudier la subsidiarité des conventions fiscales; des arrêts laconiques jusqu'en 2002, voire, 2014, et un travail méticuleux sur les conclusions rendues sous les arrêts afin de bien cerner les contours de la nouvelle norme fiscale (§2). Si la décision était prise de se concentrer exclusivement sur le texte des décisions elles-mêmes, nous ne serions pas en mesure d'expliquer certaines des subtilités de la subsidiarité conventionnelle, alors même que ces subtilités sont devenues la règle en fonction de l'article conventionnel sollicité lors du litige et que ces subtilités permettent de prévoir l'application qui sera faite par les juridictions administratives. L'étude requiert un assouplissement quant à l'approche de la science juridique que l'on fait sienne, surtout par rapport à l'approche positiviste.

Le contrôle de conventionnalité exercé avant la décision Société X que nous nous apprêtons à analyser était exercé de façon tout à fait classique. Le juge mentionnait certes les dispositions figurant aux articles 4 bis, 165 bis ou 209 du Code général des impôts afin de justifier la raison pour laquelle il fallait procéder à un contrôle de conventionnalité des actes d'imposition. Mais, seuls ces articles là du code étaient cités, sans que le juge procède au préalable à un contrôle approfondi de la légalité de l'acte d'imposition au regard du seul droit interne²⁵⁰. L'article 3-III de la loi du 28 décembre 1959 a joué selon nous un rôle très important dans la pratique du contentieux relatif aux conventions fiscales sous l'égide de la subsidiarité. Les articles du code général des impôts précités autorisaient que des impositions soient faites suivant des termes de conventions fiscales lorsque la loi ne le permettait pas

²⁵⁰ CE, sect., 22/06/1973, n°84218, RDF 39/73, com. 1299 et RDF 10/74, com.269 : le juge fonde l'imposition sur les dispositions combinées de l'art 165 bis et la convention franco-allemande pour imposer en France les salaires perçus en Allemagne par une personne physique qui y était rémunérée par une personne morale de droit public française. CE, 24/10/1973, n°81614, RDF 50/73 com.1712, RDF 41/74, com.1176. CE, 26/11/1975, RDF 26/1976, com.733, concl. Latournerie, Clunet 1976, p.908, note Derouin.

d'imposer, mais qu'un traité fiscal attribuait à la France le droit d'imposer. Ces articles seront perçus par les juridictions et par ses Commissaires du Gouvernement comme l'affirmation la plus solennelle du principe de légalité de l'impôt, et en vertu de laquelle seule une loi peut constituer le fondement légal d'un acte d'imposition. Une convention fiscale pourrait le cas échéant se substituer à un article de loi ordinaire prévu dans le Code général des impôts uniquement parce que, en vertu de l'article 4 bis, ou 165 bis ou 209 dudit code, une telle substitution était autorisée. Ensuite, une chose amenant une autre, puisque la convention fiscale tirait une habilitation de la loi domestique, il parut censé d'épuiser d'abord le droit interne et même, au stade de l'arrêt fondateur, de se contenter de ce droit domestique pour trancher le litige, sans aller au-delà en effectuant un contrôle de conventionnalité par la suite.

Or, cette démarche consistant à se contenter d'un contrôle de conventionnalité présente un risque important par rapport aux bénéficiaires qu'un contribuable peut tirer de l'application d'une convention fiscale. L'objet d'une convention fiscale n'est pas seulement celui d'éviter une double imposition; si telle est leur fonction principale, il est important de noter que les conventions fiscales contiennent également des articles qui confèrent aux contribuables des crédits d'impôt dits « fictifs », dispositif qui n'a pas pour fonction d'éviter une double imposition.

Prenons ce premier exemple. Nombre de conventions fiscales signées avec des pays en voie de développement entre les années 60 et 70 prévoient l'octroi d'un crédit d'impôt fictif aux résidents ayant investi dans un Etat de source qui exonère les revenus d'investissements tels que les dividendes, les intérêts, et/ou les redevances. Le mécanisme du crédit d'impôt fictif paraît complexe, mais il s'agit simplement de permettre que des pays en voie de développement puissent attirer des investisseurs étrangers grâce à l'exonération de tout impôt des revenus d'investissement réalisés sur place. C'est le pays en voie de développement, dit l'Etat de source, qui fait l'effort de perdre des recettes fiscales potentielles sur des revenus d'investissement en contrepartie du gain pour l'économie du pays que représentent les investisseurs étrangers. Afin que cet effort financé par les finances publiques du pays en voie de développement ne soit pas neutralisé dans l'Etat de résidence, la clause fut insérée dans les conventions afin de faire comme si les revenus avaient été imposés dans l'Etat de source. En l'absence d'une telle clause, les entreprises exonérées d'impôt dans l'Etat de source, paieraient néanmoins un impôt sur lesdits revenus sans pouvoir bénéficier de crédits d'impôt ni exonérations de l'assiette imposable dans l'Etat de résidence. Au final, l'Etat de source étant celui qui avaient le droit d'imposer le revenu d'investissement se privait d'un gain dont l'Etat de résidence, en principe exclu du droit d'imposer ou tenu de compenser l'imposition,

en bénéficiait. Les crédits d'impôt fictifs permettent alors aux investisseurs de bénéficier d'un crédit d'impôt sur l'impôt dû en France, généralement limité par la convention à 10 % ou 15 % du revenu, conservant ainsi l'intérêt des exonérations octroyées à l'étranger. L'opportunité de l'octroi de ces crédits d'impôt fait aujourd'hui débat et l'OCDE a elle-même revu la question dans le sens de l'éradication de ces clauses²⁵¹. Notre objectif à présent n'est pas de discuter leur bien-fondé, mais seulement de démontrer que la méthode subsidiaire, telle que prônée dans l'arrêt de 1975 Société X, pourrait constituer un obstacle à leur application. D'un point de vue strictement juridique, tant que ces clauses sont présentes dans les conventions fiscales signées par la France, le juge est censé les appliquer²⁵². Dans les années 70/80, années où le contentieux relatif au contrôle de conventionnalité était déjà gouverné par les dispositions de la loi du 28 décembre 1959, la subsidiarité pourrait conduire le juge à régler le litige du seul point de vue domestique, constatant la légalité de l'acte d'imposition face à l'absence de double imposition juridique, et laissant inappliquée des articles spécifiques comme celui relatif aux crédits d'impôt fictifs.

Aux clauses d'octroi d'un crédit fictif, nous pouvons ajouter l'exemple de l'article censé éviter toute discrimination quant au régime d'imposition prévu en droit interne pour les nationaux et les étrangers, ou pour les résidents et les non-résidents. La subsidiarité conventionnelle initialement défendue dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement ne laisse qu'une place infime aux conventions fiscales, réduite à la fonction d'éviter une double imposition juridique.

§1 - L'application implicite de la subsidiarité des conventions fiscales dans l'arrêt fondateur

Nous attaquons à présent l'analyse de la décision qui est à l'origine du principe de subsidiarité des conventions fiscales. La décision impressionne par son laconisme et par la place accordée au moyen fondé sur l'inconventionnalité. Le contexte du droit positif à l'époque est un élément important pour la lecture de la démarche du juge administratif; en plus de la controverse Jacques-Vabre, refusée par le juge administratif, l'affaire est jugée

²⁵¹ L. SCHOUERI, *Tax Sparing: A Reconsideration of the Reconsideration*, in Tax, Law and Development 106 Yariv Brauner and Miranda Stewart, eds., Edward Elgar, 2013.

²⁵² CE, 8è. et 3è. ss-sect., 26/07/2006, n°284930, Sté Natexis Banques Populaires, JurisData n°2006-080989, RDF 50/2006, com.791, concl. Pierre Collin. CE, 10è et 9è ss-sect., 25/02/2015, n°366680, Sté Natexis, Concl. M.-A.Nicolazo de Barmon, RDF 24/2015, com.408.

alors que les dispositions de la loi du 29 décembre 1959 sont déjà en vigueur. Nous avons vu que cette loi a introduit dans le Code général des impôts l'autorisation d'avoir recours aux conventions fiscales pour asseoir un impôt, lorsque ces textes octroyaient à la France le droit d'imposer, alors même que le seul droit interne n'aurait pas permis d'imposer. Ce contexte semble avoir conduit les juridictions administratives à percevoir les conventions fiscales comme outils normatifs « complémentaires », pouvant être utilisés en cas de besoin, pour asseoir l'impôt. Ce contexte dépaysant a permis à la Haute juridiction d'annuler le jugement avant-dire droit au motif qu'il aurait accordé une place prioritaire inutile aux textes conventionnels, alors que l'affaire aurait pu être jugée au fond sur le seul fondement du droit interne (A). La subsidiarité des conventions fiscales dans l'arrêt fondateur se traduit par une décision rendue presque exclusivement sur les dispositions du droit interne, au point que le lecteur oublie qu'est en cause l'application de deux conventions fiscales franco-suisse²⁵³ (B).

A / L'exclusion des conventions fiscales dans le jugement avant-dire droit

Afin de régler une double imposition économique et une inégalité de traitement entre les établissements sis en France de sociétés étrangères et les sociétés françaises, le Conseil d'Etat a d'abord cherché dans le droit interne l'institution juridique permettant de trancher le litige (1°) sans juger utile d'approfondir le moyen conventionnel invoqué par le contribuable (2°). Les conventions fiscales franco-suisse alléguées « subsidiairement²⁵⁴ » par le contribuable requérant n'avaient pas besoin d'être invoquées parmi les normes de référence du contrôle juridictionnel²⁵⁵. Au final, à la lecture de la décision elle-même, le justiciable ne

²⁵³ CE, Plén., 7^{ème} 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. réunies, 19 décembre 1975, n°84774 et 91.895, RJF.2.77, Chr. Martin-Laprade, p.41 et RDF 27/76, com. 925, p.671 à 676, concl. de M. le Commissaire du gouvernement Fabre ; Convention franco-suisse du 31 décembre 1953 dont l'article 1^{er} du protocole additionnel final, al. 5, disposait que les ressortissants (..) de l'un des deux Etats ne doivent pas être soumis dans l'autre Etat à des impôts autres ou plus élevés que ceux qui frappent les ressortissants de ce dernier Etat. La convention ajoutait qu'ils devaient pouvoir bénéficier, en particulier, dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier Etat, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts accordées pour chaque famille.

²⁵⁴ Dans les conclusions du Commissaire FABRE, il est souligné que le moyen conventionnel était invoqué « subsidiairement » par le contribuable : *op.cit.*, p.673 : « sans qu'il soit utile d'examiner les mérites du moyen subsidiairement tiré des clauses d'égalité de traitement contenues dans les conventions internationales ».

²⁵⁵ A. ROBLOT-TROIZIER, « Contrôle de constitutionnalité et normes visées par la Constitution française, Recherches sur la constitutionnalité par renvoi », Nouvelle Bibliothèque des Thèses, Dalloz, 2007, p.15-18, 50-57, 222-230. Pour la notion de « normes de référence », particulièrement propice lorsqu'il est question de contrôle de « conventionnalité ». L'auteur définit la notion de contrôle de conventionnalité comme l'utilisation par le juge, lors du contrôle de légalité de l'acte, d'une norme d'origine internationale parmi les normes de référence de son contrôle.

comprend pas la teneur des articles des conventions fiscales ni l'impact qu'ils auraient pu avoir sur la résolution du litige. Ce laconisme à l'égard d'engagements internationaux qui sont revêtus de la supériorité hiérarchique selon l'article 55 de la Constitution de 1958 est selon nous de nature à compromettre la correcte prise en compte des conventions fiscales.

1°) La prise en compte initiale des conventions fiscales, sources du droit

En réclamant l'application du régime fiscal d'imposition prévu pour les sociétés résidentes (a), la société requérante fondera son pourvoi sur un article de loi domestique et sur les dispositions de deux conventions fiscales (b). L'ordre d'énonciation de ces deux moyens – droit interne d'abord, et droit conventionnel ensuite – par le requérant ne sera selon nous pas sans impact sur ce que deviendra la première application « subsidiaire » des conventions fiscales. En effet, la décision est rendue comme si les conventions fiscales étaient elles-mêmes aussi subsidiaires que l'ordre des moyens invoqués.

a) *Un contexte propice aux conventions fiscales*

A l'origine de l'affaire Société X se trouve le régime distinct d'imposition des dividendes perçus par les résidents et les non-résidents. Le Code général des impôts prévoyait, à l'époque, l'octroi d'un avoir fiscal aux actionnaires, au titre des dividendes perçus, afin d'atténuer les effets de la double imposition économique résultant du fait que les dividendes sont puisés dans un bénéfice qui a déjà été soumis à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, seuls les actionnaires et associés, bénéficiaires de dividendes, domiciliés ou résidents en France, pouvaient prétendre à l'octroi d'un avoir fiscal et à un régime d'imposition moins lourd que celui prévu pour les non-résidents. Les dividendes versés aux non-résidents - pour être précis, « *les revenus qui bénéficiaient à des personnes qui n'ont pas en France leur domicile réel ou leur siège* » - étaient au contraire soumis à retenue à la source, sur le montant brut perçu, au taux de 25 %, sans avoir droit à l'avoir fiscal afin de compenser la double imposition économique²⁵⁶. En l'occurrence, la *Société X* résidait en Suisse et disposait d'un « établissement » en France. Cet établissement avait perçu des dividendes de sociétés françaises qui, au lieu d'être soumis au régime d'imposition prévu pour

²⁵⁶ Article 119 bis CGI : « *Sous réserve des dispositions de l'article 239 bis B, les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187-1 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France [*à l'étranger*]. Un décret fixe les modalités et conditions d'application de cette disposition (1)* ». L'avoir fiscal était généralement égal à 50% du montant des dividendes perçus.

les résidents, en ayant droit donc à l'avoir fiscal, ont été soumis à retenue à la source au taux de 25 %, sans avoir fiscal qui plus est. En effet, l'administration fiscale française a considéré que les dividendes étaient versés non pas à un établissement en France, mais à la Société X en Suisse. La question de fond posée consistait donc à savoir si l'établissement de la Société X sis en France remplissait les conditions éventuellement nécessaires pour être considéré comme un « siège » en France, et bénéficiaire du régime prévu pour les résidents. La réponse dépendait de l'application à la fois du droit interne, et à la fois de dispositions conventionnelles alléguées par le contribuable.

b) Les normes de référence du contrôle juridictionnel

L'administration fiscale française a fait application aux dividendes perçus par l'établissement sis en France de la Société X du régime d'imposition prévu pour les non-résidents. Comme expliqué ci-dessus, suivant l'article 119 bis du Code général des impôts, les non-résidents étaient soumis à l'impôt français sur les dividendes de source française par le biais de retenues à la source au taux de 25 %, sans pouvoir disposer d'un crédit d'impôt tendant à compenser la double imposition économique. Les résidents en revanche voyaient les dividendes intégrer l'ensemble des bénéfices réalisés durant l'année fiscale, pour être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, en vertu des articles 206 et 209 du Code général des impôts, et recevaient en plus un crédit d'impôt sous forme d'un avoir fiscal afin de compenser la double imposition économique. La Société X arguait d'abord l'assimilation entre son établissement sis en France avec la notion de « siège » figurant à l'article 119 bis dudit code. Si l'assimilation n'était pas acceptée en vertu du droit interne, la Société X réclamait l'application de la convention fiscale franco-suisse de 1966.

En effet, la France et la Suisse étaient liées d'abord par une convention fiscale visant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, qui fut signée à Paris, le 31 décembre 1953, et approuvée par la loi n° 54-1185 du 29 novembre 1954²⁵⁷. Cette première convention fut abrogée par la convention franco-suisse signée le 9 septembre 1966 en matière d'impôt sur les revenus et sur la fortune, mais certaines de ses dispositions sont restées en vigueur grâce au renvoi opéré dans la convention de 1966 à celle conclue en 1953. La clause d'égalité de traitement figurait en l'occurrence à l'article 16 paragraphe 3 de la convention fiscale de 1966 selon les termes suivants : « *l'imposition d'un*

²⁵⁷ Journal Officiel du 30 novembre 1954. Cette convention fut ratifiée à Berne le 20 janvier 1955 et publiée par le décret n°55-321 du 18 mars 1955, journal officiel du 29 mars 1955.

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 »²⁵⁸. Partant de ces dispositions, la Société X réclamait le bénéfice du régime fiscal réservé aux résidents, au profit de son établissement sis en France.

L'ensemble de ces dispositions de sources du droit fiscal domestique et international régissait la situation du contribuable. Le tribunal administratif saisi de l'action tendant à restituer la retenue à la source prélevée sur les dividendes perçus par la Société X a tout d'abord soulevé la question préjudicielle de l'interprétation par le ministre des Affaires étrangères des conventions fiscales dans un jugement avant dire droit. L'affaire était en effet jugée sous l'empire de la jurisprudence *Rekhou*, en vertu de laquelle si l'interprétation d'une convention internationale soulevait une contestation sérieuse, le juge administratif devait surseoir à statuer jusqu'à ce que le ministre des Affaires étrangères ait donné son interprétation; interprétation qui s'imposait au juge administratif²⁵⁹. Mais, le Tribunal était tenu d'abord de se prononcer sur le moyen de droit domestique, avant de solliciter l'interprétation du Ministre, et les conventions fiscales étaient suffisamment claires. Ce vice de procédure fut observé par les parties qui dressèrent un recours à l'encontre de ce jugement. Néanmoins, le Ministre s'est prononcé en sens contraire à l'assimilation du régime d'imposition, considérant que la clause d'identité de situation entre les ressortissants des deux États parties, telle que rédigée dans la convention franco-suisse de 1966, interdisait toute discrimination fondée sur la nationalité, mais autorisait que des distinctions soient prescrites en fonction du lieu du domicile ou du siège du contribuable. En se fondant sur cette interprétation, le Tribunal administratif prononça le rejet de la requête du contribuable et le Conseil d'Etat fut saisi du pourvoi en cassation.

2°) Une décision avant-dire droit fondée sur la loi domestique

²⁵⁸ Convention du 9 septembre 1966, entrée en vigueur en 26 juillet 1967, avec effet rétroactif au 1 janvier 1967. La convention fut amendée plusieurs fois depuis, par les protocoles incorporés au texte initial de la convention et signés le 27 août 2009, 22 juillet 1997 et le 3 décembre 1969.

²⁵⁹ CE, Ass., 29/05/1981, « *Rekhou* », Lebon, 220. La « chose interprétée » par le ministre des Affaires étrangères est investie de l'autorité absolue, y compris lorsqu'elle survient dans le cadre d'une instance autre que celle dont le Conseil d'Etat est appelé à connaître : CE, 3/02/1950, n°84693, Lebon, p.71 et CE, 29/06/1966, n°55239, « *Institut des vins de consommation courante c/sieur Chabane* », Lebon, p.420. Cette jurisprudence fut depuis abandonnée par une décision d'assemblée en date du 29/06/1990 ; CE, Ass., *GISTI*, n°78519, RJF 1990.8-9, *Lebon* p.171, *Concl. Abraham* p.173, où le Conseil d'Etat a jugé qu'il n'était pas tenu de renvoyer pour interprétation au ministre des Affaires étrangères une disposition conventionnelle dont le sens n'est pas clair et que, s'il le fait, il n'est jamais tenu de suivre l'interprétation fournie par le ministre.

Le Conseil d'Etat a regroupé dans cette affaire le recours en cassation à l'encontre du renvoi pour interprétation des articles conventionnels au ministre des Affaires étrangères, et le recours en cassation à l'encontre de la décision au fond rendue par le même tribunal. Le jugement avant-dire droit sera annulé par la Haute juridiction, à cause d'un renvoi préjudiciel considéré comme inutile dans la mesure où le droit interne permettait de régler l'affaire au fond (a). Le contrôle de conventionnalité n'aura pas lieu au stade du recours contre le jugement avant-dire droit, sans que le justiciable puisse comprendre pourquoi (b). La décision n'offre pas l'occasion de se questionner sur l'utilité du renvoi de la question préjudicielle au ministre des Affaires étrangères dans la mesure où les termes mêmes des clauses ne sont pas exploités à ce stade.

a) L'annulation du jugement avant-dire droit

Le jugement avant-dire droit rendu par le Tribunal administratif sera cassé par le Conseil d'Etat. Pour la Haute juridiction, il n'y avait pas lieu de sursoir à statuer pour recourir à l'interprétation du ministre des Affaires étrangères dans la mesure où le moyen de droit interne, fondé sur l'article 119 bis du CGI, suffisait à faire droit à la demande du contribuable. Ainsi, le juge a considéré que la retenue à la source prévue pour les non-résidents ne pouvait être appliquée dès lors que l'établissement sis en France devait être assimilé à un « siège » au sens de l'article 119 bis du Code général des impôts. Le juge poursuit en affirmant que si le Tribunal avait reconnu ce moyen fondé, cela lui aurait conduit « à *accorder la restitution demandée, sans qu'il soit besoin de surseoir à statuer et de recourir à l'interprétation par le ministre des Affaires étrangères des conventions diplomatiques conclues entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions (...)* ». Le jugement du Tribunal avant dire droit devait être annulé. Il est intéressant de constater à ce stade que seul le droit interne en tant que norme de référence fut utilisé par le juge. Nulle référence ne fut faite aux conventions fiscales franco-suissees invoquées, ne serait-ce que pour faire état du contexte normatif de l'ensemble de l'affaire. Nous pourrions voir là un premier indice de l'utilisation subsidiaire des conventions fiscales par le juge administratif dans cette décision, ou bien attendre le jugement de l'affaire au fond avant de se prononcer. Pourtant, le juge aurait pu procéder à l'examen du moyen conventionnel, surtout partant de l'absence de doute quant aux dispositions ou, comme il l'avait déjà fait auparavant, envisageant le cas échéant le renvoi pour interprétation au ministre des Affaires étrangères au stade de la

décision avant-dire droit²⁶⁰. Pourtant, à aucun moment de l'arrêt, le Conseil d'Etat n'a pris le soin de reproduire les articles conventionnels allégués, même si à titre subsidiaire, par le contribuable. A ce stade de l'avant-dire droit, il est donc impossible de se prononcer sur l'utilité de la question préjudicielle, alors que l'invocation d'une convention fiscale déjà abrogée rendait le moyen intéressant. La convention de 1966 faisait un renvoi à la convention de 1953, déjà abrogée, mais sur des aspects qui paraissaient incompatibles avec le fait générateur de l'impôt.

b) Des dispositions conventionnelles peu claires

Le moyen conventionnel manquait en clarté à tel point que le Commissaire du Gouvernement précisera dans ses conclusions qu'il aurait procédé au renvoi au ministre des Affaires étrangères pour interprétation si le Tribunal administratif ne l'avait pas fait²⁶¹. Le manque de clarté venait, en partie, du fait que deux conventions étaient invoquées, celle de 1953 qui n'était plus en vigueur, et celle de 1966 qui avait remplacé la première. La dernière en date, celle de 1966, faisait un renvoi à la première, mais ce renvoi ne concernait pas les bénéfices d'exploitation réalisés par un établissement stable. En même temps, en droit interne, la terminologie n'était pas celle d'établissement stable; les dispositions de droit interne portaient sur un « siège ». Or, en droit des conventions fiscales, l'établissement stable a toujours un siège sis à l'étranger; la société X ne pouvait prétendre avoir un « établissement » en France et un « siège » à la fois. Le fait que le siège soit à l'étranger en droit des conventions fiscales confortait la lecture selon laquelle les conditions pour être imposé suivant le régime de droit interne n'étaient pas réunies et que les retenues à la source trouvaient bien à s'appliquer. Ce manque de clarté était à lui seul de nature à justifier un renvoi préjudiciel auprès du ministre des Affaires étrangères. Du moins, si le manque de clarté n'était pas caractérisé pour la Haute juridiction, la décision aurait pu néanmoins reproduire les articles conventionnels en cause que le juge estimait clairs.

L'exclusion d'office du moyen conventionnel n'a pas permis aux conventions fiscales de jouer, éventuellement, le rôle de normes supérieures selon la force dérogatoire susceptibles d'écarter l'application du droit domestique ou de déroger au régime fiscal

²⁶⁰ CE, 8. Et 9^{ème} SSR, 04/12/1974, n°76534, Rec., 256.

²⁶¹ CE, Plén., 7^{ème} 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. réunies, 19/12/1975, *Société X*, *op.cit.*, concl. de M. le Commissaire du gouvernement Fabre, p.676 : « *Nous l'avons dit, Messieurs, les conventions ne nous semblent pas claires, et, si elle n'avait déjà été demandée par le Tribunal Administratif, nous vous aurions probablement invités à provoquer l'interprétation du ministre des Affaires étrangères* ».

prescrit par lui. Ce manque était d'autant plus fautif que le dispositif allégué ne visait pas à éviter une double imposition juridique, mais à permettre l'application d'un même régime d'imposition à des contribuables différents qui se réclamaient néanmoins de la même situation au regard de la loi fiscale. Par conséquent, le droit domestique dans un tel contexte peut tout à fait avoir été bien appliqué, mais si la « dérogation » stipulée par la convention fiscale n'est pas mise en œuvre, l'acte d'imposition risque d'être in conventionnel. Dès lors que des fictions juridiques, ou des dispositifs conventionnels, visant un objectif différent que celui de la double imposition juridique sont en cause, l'application du texte conventionnel devient d'autant plus complexe parce que l'articulation avec un droit domestique qui a été « correctement » appliqué n'est pas facile à opérer. Cela requiert au juge d'admettre de faire prévaloir le droit conventionnel sur le droit interne, entreprise sans doute encore difficile d'accepter en 1975 par le Conseil d'Etat. La place du droit international dans l'ordonnement juridique était sans doute encore fragile pour qu'une prise en compte intégrale et exhaustive des conventions fiscales puisse avoir lieu²⁶².

B / L'exclusion des conventions fiscales dans le jugement au fond

Nous aurions pu espérer que l'exclusion des conventions fiscales au niveau du jugement avant-dire droit n'allait pas se reproduire au niveau du jugement au fond de l'affaire Société X. Le Conseil d'Etat, étant saisi de deux pouvoirs concomitants, aurait attendu le jugement au fond de l'affaire pour confronter l'acte d'imposition aux dispositions conventionnelles. Ces dispositions conventionnelles deviendraient un peu plus claires à nos yeux puisque, convaincu de leur clarté et de l'inutilité du renvoi pour interprétation au ministre des Affaires étrangères, le juge opérerait un contrôle de conventionnalité à la hauteur du rang hiérarchique des engagements internationaux. Mais, le jugement au fond fut fait au regard du seul droit interne, suffisant selon le Conseil d'Etat pour trancher l'affaire au fond (1°). A ce stade, les dispositifs conventionnels n'ont pas été rappelés, ni même mentionnés, ne serait-ce que pour rejeter le moyen « subsidiairement » fondé sur les conventions fiscales (2°). Le jugement au fond a été fait selon nous de façon laconique dans la mesure où l'effet conventionnel n'a pas été invoqué par le juge mis à part au niveau des conclusions rendues par le Commissaire du Gouvernement.

1°) La supposée suffisance du droit interne

²⁶² Il faudra attendre 1989 pour que la jurisprudence Nicolò accorde au droit international la place que l'article 55 de la Constitution lui réserve.

La subsidiarité des conventions fiscales dans la décision Société X s'est révélée au travers de la priorité (a) puis de l'exclusivité (b) accordée par le juge au moyen fondé sur le droit domestique. La Haute juridiction ne s'est pas explicitement prononcée en faveur de l'exclusivité du droit interne, mais, par son silence au regard des dispositions conventionnelles, il est plausible de voir le degré le plus élevé de subsidiarité conventionnelle. La démarche peut être rapprochée des conclusions du Commissaire du Gouvernement qui s'est explicitement prononcé contre la possibilité qu'une convention fiscale puisse déroger au droit domestique.

a) Subsidiarité par priorité du droit domestique

La « priorité » d'application du droit interne n'a pas été édictée de façon explicite. Néanmoins, elle est incontestablement observée par le juge dès le premier considérant avant-dire droit puisque les dispositions conventionnelles n'ont pas été prises en compte par le juge administratif parmi les normes de référence du contrôle de légalité. La logique de l'essence même de la subsidiarité va de pair selon nous avec cette façon de procéder : l'autorité supérieure – la Cité, le traité en l'espèce – n'est censée intervenir que si le chef de famille ou le village sont « moins à même de », prenant l'exemple de l'éducation sur lequel s'appuie Aristote. Donc, si le droit domestique suffit à faire droit à la demande du contribuable, c'est suffisant, nul besoin de compléter le raisonnement avec l'éventuelle issue prescrite par les conventions fiscales. En l'occurrence, au lieu de recourir à l'interprétation du ministre des Affaires étrangères sur la convention, le juge aurait pu faire droit à la demande de restitution en se fondant sur le seul droit interne. Dans cette hypothèse, il semblait conforme au « bon sens »²⁶³ de laisser le droit interne agir, avant de rendre la procédure davantage « complexe », aurions-nous rajouté.

On note toutefois que le risque de double imposition juridique ne fut pas invoqué par la société requérante, même s'il eût suffi que la Suisse prévoie dans son droit interne l'imposition suivant le principe de mondialité, intégrant les revenus perçus par des établissements stables à l'étranger, à titre d'exemple. En l'absence d'un risque de double imposition juridique, en présence uniquement d'un régime d'imposition moins favorable, l'objet des conventions fiscales était-il rempli afin que la clause d'égalité de traitement puisse jouer? A l'époque, cette question aurait pu être soulevée par les juridictions administratives,

²⁶³ Argument en faveur du principe de subsidiarité selon D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd., p. 48.

mais c'est plutôt la « suffisance » du droit domestique qui aura joué et qui aura suffi à écarter tout moyen fondé sur les conventions fiscales²⁶⁴.

b) Subsidiarité par exclusivité du droit domestique

Le Conseil d'Etat, « sans qu'il soit besoin de juger les autres moyens des requêtes », va rappeler les dispositions de l'article 119 bis-2 du Code général des impôts précitées et conclure que ces dispositions ont pour objet d'exclure du champ d'application de la retenue à la source les produits des actions qui bénéficient à des personnes soumises à l'impôt sur le revenu comprenant notamment les dividendes. Il constate ensuite que les sociétés étrangères du type de la société requérante sont soumises à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés par ses établissements situés en France en vertu des articles 206 et 209 du Code général des impôts, et que par conséquent l'établissement sis en France devait être assimilé à un siège pour l'application de l'article 119-2 bis dudit code. Le Conseil d'Etat énonce ensuite qu'en l'absence de contestation par l'administration fiscale de la soumission à l'impôt sur les sociétés avec les résultats de la société, des dividendes en litige, ces derniers ne pouvaient être soumis à retenue à la source. L'annulation de l'acte d'imposition contesté et des jugements fut prononcée, avec la restitution des sommes prélevées. Une fois de plus, aucune allusion ne fut faite aux conventions franco-suisse; le litige fut jugé sur le seul fondement du droit interne.

S'il est permis d'interpréter le silence, l'absence de contrôle de conventionnalité semble renvoyer aux conclusions du Commissaire du Gouvernement Fabre sous l'affaire lequel, explicitement, a soutenu que le droit conventionnel ne saurait déroger au droit interne. Cette affirmation est sérieuse et lourde de conséquences puisque, si cela est vrai, à quoi bon opérer des contrôles de conventionnalités? Autant se consacrer au seul examen de la légalité d'actes d'impositions au regard du droit interne exclusivement; dès lors que la légalité est acquise, nul besoin de vérifier la conventionnalité. En revanche, dès lors qu'il y aurait non-conformité à la loi domestique, sauver un acte d'imposition qui serait le cas échéant conforme à des dispositions conventionnelles reviendrait-il à déroger au droit interne? La question ne peut que rester en suspens face au silence de la Haute juridiction.

2°) L'absence de contrôle de conventionnalité

²⁶⁴ CE, 11/04/2008, *Cheyne*, RDF 09/09,com216,p.69 à 75, concl. C. LANDAIS, note P. DIBOUT sous CE *Overseas*, voit dans cet arrêt la perfection de l'application de la jurisprudence *Schneider*.

A la lecture de l'arrêt, nous sommes encore bien loin du considérant de principe qui sera consacré plus tard dans l'affaire *Schneider* de 2002, et qui sera reproduit systématiquement par la suite. En revanche, rares auront été les décisions du Conseil d'Etat où nulle mention n'aura été faite, lors du jugement de l'affaire au fond, aux dispositifs conventionnels invoqués. La singularité du silence du juge administratif au regard des conventions fiscales, en tant que normes de référence du contrôle juridictionnel au niveau du jugement au fond de l'affaire, peut être illustrée par des précédents jurisprudentiels.

Dans une affaire rendue le 22 juin 1973, mettant en cause la conventionnalité de l'acte d'imposition par rapport à l'article 14-1 de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959, le Conseil a procédé à l'examen de la situation du contribuable au regard du droit domestique et au regard du droit conventionnel²⁶⁵. Le contribuable était domicilié à Berlin et percevait des rémunérations en qualité de responsable d'un hôtel, en tant qu'employé d'un cercle d'officiers français en Allemagne. La question se posait alors de savoir si la convention franco-allemande attribuait à la France le droit d'imposer ces revenus, grâce à son article 14-1, en vertu duquel les rémunérations versées par une personne morale de droit public de l'autre Etat doivent être imposées dans cet autre Etat. On remarque tout d'abord que dans son premier considérant le juge de l'impôt ne revient pas sur les dispositions du droit interne qui définissent le domicile fiscal d'une personne physique. Suivant la méthode orthodoxe, qui sera plus tard prônée en vertu de la subsidiarité des conventions fiscales, nous aurions espéré que cette définition domestique soit rappelée et que, constatant ses critères non remplis dans l'espèce, les termes de l'article 165 bis du Code général des impôts soient invoqués par le juge, l'autorisant alors de passer à l'examen des dispositions conventionnelles en cause. Le premier considérant de la décision s'initie par le renvoi au droit conventionnel opéré par l'article 165-bis précité : « ... *sont passibles en France de l'impôt sur le revenu des personnes physiques tous revenus dont d'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions...* ». Certes, on peut voir un indice de subsidiarité dans le fait que cet article du Code général des impôts ait tout simplement été cité dès le premier considérant de l'arrêt, avant qu'une quelconque allusion soit ne faite à la convention fiscale franco-allemande puisque, comme nous allons soutenir tout au long de notre analyse, cette « habilitation » de la loi domestique n'est pas nécessaire à l'application d'un traité international contre la double imposition, dont les dispositions sont revêtues de la

²⁶⁵ CE, section, 22 juin 1973, n°84218, RDF 9/73, com. 1299 (16-4-D, n°80), p.7 à 9.

supériorité selon la force dérogatoire vis-à-vis du droit interne²⁶⁶. Mais, cet « indice » est quelque peu provoqué par l'adoption de la loi du 28 décembre 1959 ayant introduit l'habilitation à se fonder sur des conventions fiscales, comme nous l'avons évoqué lors de l'introduction.

Mais toujours est-il qu'au lieu de se contenter alors du droit domestique pour faire droit à la demande du contribuable tendant à faire annuler l'acte d'imposition, le juge procédera à l'analyse de la convention tout de suite après « l'autorisation législative » de fonder un acte d'imposition sur une convention fiscale. Les termes de l'article 14-1 de la convention franco-allemande ont ainsi en partie rappelé : « ... *les traitements, salaires et rémunérations analogues versés par un des Etats contractants, ... ou par une personne morale de droit public de cet Etat à des personnes physiques résidentes de l'autre Etat en considération de services administratifs... ne sont imposables que dans le premier Etat...* ». Une fois les normes de référence du contrôle juridictionnel rappelées, le juge entamera le deuxième considérant de la décision par la qualification légale des faits de l'espèce. Au regard du droit interne, des dispositions d'un décret et d'un article de loi, les rémunérations reçues par le contribuable avaient bel et bien été versées par une personne morale de droit public. Le juge conclut par conséquent qu'en vertu du droit interne le contribuable « ... *a été rémunéré durant la période sus indiquée par une personne morale de droit public, au sens de l'article 14 de la convention franco-allemande* ». Le juge poursuivra avec la qualification de l'ensemble de la situation du contribuable au regard de la convention fiscale pour conclure que malgré le domicile fiscal sis en Allemagne, le contribuable devait être imposé en France en vertu de la convention fiscale, et que c'est à tort que le Tribunal administratif de Paris était parvenu à la solution inverse. Le raisonnement juridique semble alors exploiter intégralement l'ensemble des normes de référence du contrôle juridictionnel; le même constat peut être fait dans d'autres décisions rendues plus tôt par le Conseil d'Etat²⁶⁷. Au contraire, lorsque les

²⁶⁶ Cf. le premier chapitre de cette étude dédié à la particularité de la supériorité hiérarchique dont revêtent les dispositions d'une convention fiscale.

²⁶⁷ CE, 9^{ème} ss., 08/07/1966, affaires n°s 64361, n°64360 et n°64359, *Sieur Lasky Jérôme*, affaire portant sur les dispositions de la convention fiscale franco-américaine du 25 juillet 1939, articles 10 et 14 tels que modifiés à l'époque. Au stade du contrôle de légalité de l'acte d'imposition, le Conseil d'Etat procédera de façon successive à l'analyse du droit interne, puis, à celle du droit conventionnel. La même « autorisation » législative est citée avant de passer à l'examen des dispositions conventionnelles ; en l'occurrence, l'article 2 du Code général des impôts tel que rédigé à l'époque en ce que, sous réserve des dispositions d'une convention fiscale conclue par la France, la taxe proportionnelle était due par toutes les personnes physiques de nationalité française ou étrangère qui percevaient ou réalisaient des bénéfices ou revenus énumérés à l'article 1^{er} (revenus tirés de l'exercice en France d'une activité libérale).

dispositions de la convention fiscale franco-suisse sont passées sous le silence dans l'affaire Société X, on déplore l'absence de « confirmation » que la norme supérieure selon la force dérogatoire ne prescrivait pas de « déroger » au droit interne et, bien au contraire, appelait le même résultat que le droit interne; question tout à fait légitime dès lors qu'un traité international est invoqué par le justiciable.

En revanche, dans les conclusions rendues sous l'affaire Société X par le Commissaire du Gouvernement Fabre, on apprend que le moyen fondé sur la méconnaissance de la convention franco-suisse fut invoqué de façon « subsidiaire » par la société requérante, qui a au préalable insisté sur le moyen de droit interne²⁶⁸. La remarque est intéressante en ce qu'il serait permis de se demander si la subsidiarité invoquée en passant par l'administré requérant aurait quelque peu provoqué l'étincelle de celle qui sera prônée de façon implicite par le Commissaire du Gouvernement, puis jusqu'à nos jours, par le Conseil d'Etat. L'hypothèse est sans doute exagérée et saugrenue, mais ce ne sera pas la seule fois où l'invocation par le requérant du moyen conventionnel après le moyen de droit interne est soulignée dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement concluant sur l'affaire, et le moyen conventionnel qualifié de « subsidiaire »²⁶⁹.

§2 - L'appel à la subsidiarité conventionnelle dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement

Les conclusions du Commissaire du Gouvernement appelleront de ses vœux les composantes essentielles de ce qui deviendra le principe de subsidiarité des conventions fiscales. Les composantes seront presque toutes intégralement mentionnées, mais de façon assez générale, sans que la terminologie « principe » ni même « subsidiarité » soit utilisée (1°). En revanche, la subsidiarité dont il est question paraît ne pas recevoir de limites à tel

²⁶⁸ Conclusions précitées, Conseil d'Etat, Plén., 19/12/1975, n°84774 et 91.895, RDF 27/76, com. 925, p.673 : « sans qu'il soit utile d'examiner les mérites du moyen subsidiairement tiré des clauses d'égalité de traitement contenues dans les conventions internationales ». Dans une autre affaire, datant cette fois de 1966 et rendue par la Cour d'Appel de Bruxelles le 12/06/1965 (n°1587, Bull. ds Contri. N°430 of mai 1966), le terme « subsidiaire » fut utilisé dans la décision suivant le même contexte, un moyen subsidiairement invoqué par le contribuable requérant : «...Attendu qu'en ordre subsidiaire elle conteste la hauteur des bases imposables qui ont été établies sans tenir compte des frais qu'elle a dû déboursier ». Sauf que le moyen « subsidiaire » en l'occurrence était le droit interne.

²⁶⁹ Conclusions de P. MARTIN, sous CE SAS France 16 février 1990, n°68627 e 68628 RJF 4/90 n°393 concl. p.230.

point que la terminologie « principe » aurait manqué de convenir à l'institution juridique ou « méthode » d'application des conventions suggérée. Paradoxalement, la solution proposée pour le règlement du litige au fond est le fruit d'un véritable contrôle de conventionnalité, où la solution à retenir en vertu du droit interne est sans cesse confrontée à la solution prônée par la convention fiscale. Le Commissaire du Gouvernement est allé même au-delà, refusant que la terminologie consacrée par le droit domestique prévale sur les qualifications proposées par la convention fiscale (2°).

1°) La subsidiarité dans le jugement avant-dire droit

La subsidiarité conventionnelle est la conséquence du principe de légalité de l'impôt dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement Fabre (a). Le prisme de la loi est défendu sans limites à tel point que le Commissaire va jusqu'à affirmer qu'une convention fiscale ne saurait déroger au droit domestique (b). L'affirmation mérite d'être analysée de près, surtout lorsque sont en cause des engagements internationaux, dotés de la supériorité hiérarchique selon la force dérogatoire. Le contexte de la controverse Jacques-Vabre peut avoir joué un rôle important. Toutefois, les dispositions de la loi du 28 décembre 1959 auraient pu également induire à accepter toute dérogation au droit interne puisqu'elle offre la possibilité d'imposer un revenu non couvert par le droit domestique. A moins que nous soyons face à une utilisation « opportune » des conventions fiscales : lorsque les dispositions sont susceptibles d'augmenter la matière imposable, cela marche; lorsque l'application de la convention fiscale conduirait à réduire le montant d'impôt dû ou à ne pas imposer, la loi domestique devrait être suffisante.

a) Une subsidiarité commandée par le principe de légalité de l'impôt

Après le rappel des faits et de la procédure, Monsieur Fabre entame l'analyse des moyens de forme invoqués par la requérante et dès ce stade pose ce que pourra être considéré comme les premiers pas vers la subsidiarité des conventions fiscales. Parmi les vices de forme commis par le Tribunal administratif dans son jugement avant-dire droit, le Commissaire souligne les deux vices allégués par la requérante : prise en compte des conventions fiscales alors que le droit interne suffisait à faire droit à la demande de remboursement et la clarté des dispositions conventionnelles en cause. Moins convaincu par le caractère « clair » des conventions fiscales, le Commissaire affirme « *qu'il est, en revanche, certain, et d'ailleurs constant entre les parties, que les conventions franco-suisse dont les clauses sont invoquées*

ne sauraient avoir pour effet de donner « *elles-mêmes* » un fondement, indépendant de la loi interne française et, le cas échéant, dérogoire à cette loi, à l'application contestée de la retenue²⁷⁰ ». Selon le Commissaire, les Etats parties à une convention fiscale n'auraient donc pas eu l'intention d'autoriser qu'une convention fiscale puisse servir de fondement à l'acte d'imposition; partant, une convention ne pourrait « déroger » à la loi domestique. Après l'exposé de tout un chapitre sur le particularisme de la supériorité des conventions fiscales, normes d'origine internationale qui sont supérieures selon la force dérogoire justement, le plaidoyer du Commissaire paraît difficile à accepter pour ce qui est de l'interdiction de déroger à la loi. Néanmoins, les fondements constitutionnels de la subsidiarité des conventions fiscales semblent posés : légalité de l'impôt – pas de fondement d'impositions autre qu'issu des termes mêmes d'une loi – et exclusivité de la loi, un traité ne pourrait y déroger. Partant, les dispositions d'une convention fiscale ne devraient servir qu'à réconforter le droit interne, ou le confirmer.

b) Une subsidiarité sans limites

Les conclusions rendues par le Commissaire du Gouvernement Fabre sous l'affaire Société X soutiennent un principe de légalité de l'impôt très puissant, dont la portée serait illimitée face à des conventions contre la double imposition.

La question se pose alors de savoir quelle place peut être faite aux conventions fiscales dans le système normatif français. En effet, partant de la fonction majeure de partage de la matière imposable entre deux juridictions fiscales potentiellement compétentes, les dispositions d'une convention fiscale reposent souvent sur des dérogations au droit domestique de chacun des Etats partie. Lorsque le droit domestique prévoit une retenue à la source au taux de 25 %, en même temps que les traités limitent les retenues à la source au taux de 5 % et 15 %, nous sommes face à une « dérogation ». Certes, les propos du Commissaire du Gouvernement s'inscrivent dans un contexte de rapports entre droit domestique et droit international encore sensible au moment où ses conclusions sont rendues. En effet, si la Cour de cassation venait tout juste d'accepter, au courant de la même année 1975, qu'une loi postérieure doive être écartée lorsqu'elle était contraire à un traité international²⁷¹, le Conseil d'Etat ne franchira ce pas que bien plus tard²⁷².

²⁷⁰ CE, Plén., 19/12/1975, n°84774 et 91.895, *Société X*, RDF 27/76, com. 925, p.673

²⁷¹ C.Cass, ch.mix., 24/05/1975, n° 73-13556., D.1975/P.497, Concl. TOUFFAIT. Jusqu'à cet arrêt, la dite « Doctrine Matter », du nom de l'ancien procureur général qui la soutenait, estimait qu'en cas de conflit entre un traité et une loi postérieure, le juge devait appliquer la seule volonté de la loi. Parmi une bibliographie

Selon Monsieur Fabre, si la loi domestique avait permis l'assimilation entre l'établissement de la Société X sis en France et la notion de siège en France, la convention fiscale n'aurait pu contredire, déroger, à cette assimilation. C'est à croire que le dogme de la loi ne pourrait être remis en cause en aucun cas. Le Commissaire poursuivra ses recommandations sur la forme et utilisera le terme « subsidiairement », mais, uniquement pour invoquer l'ordre des moyens allégués par la société requérante : « *le moyen tiré de ce que le seul jeu de la loi interne aurait fait obstacle, en l'espèce, à l'application de la retenue, était donc, s'il apparaissait fondé, de nature à justifier le dégrèvement sollicité, sans qu'il soit utile d'examiner les mérites du moyen **subsidiairement** tirés des clauses d'égalité de traitement contenues dans les conventions internationales* »²⁷³. L'affaire soulevait par ailleurs une question sur la recevabilité de la requête, car le mécanisme de retenue à la source était désormais mis en œuvre par l'organisme payeur des dividendes. Mais, cet aspect échappant à la subsidiarité des conventions fiscales, nous ne nous attarderons pas. En revanche, lorsqu'est venu le moment de régler l'affaire au fond, un véritable contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition sera proposé à la Haute juridiction par le Commissaire du gouvernement. Bien entendu, à cette occasion, d'autres éléments de la subsidiarité des conventions fiscales verront jour.

2°) Le contrôle de conventionnalité sous la théorie de la subsidiarité

Les conclusions du Commissaire du Gouvernement sont allées très loin par rapport à la première étape de construction du principe prétorien. En 1975, à l'occasion de la décision Société X, nous sommes face à la toute première application de la subsidiarité conventionnelle. Le Commissaire ira excessivement loin, selon nous, s'agissant du refus de l'idée de dérogation du droit domestique par les dispositions d'une convention fiscale, comme nous l'avons dit. Par contre, ses conclusions apparaissaient visionnaires s'agissant de l'utilisation des qualifications consacrées par le droit domestique sur le terrain conventionnel (a), et sur la distinction à opérer entre le champ d'application de la loi domestique, moyen d'office, et le champ d'application d'une convention fiscale (b). Ce sont là deux vices selon

exhaustive, cf M. Perrin de BRICHAMBAUT, J-F. DOBELLE, et M.-R. d'HAUSSY, « Leçons de droit international public », Presses Sc.Po et Dalloz, 2002, p.188 .

²⁷² CE, Ass., 20/10/1989, *Nicolo*, Rec. Lebon p.180.

²⁷³ CE, Plén.,19/12/1975, n°84774 et 91.895, *Société X*, RDF 27/76, com. 925, p.673.

nous que contient le principe de subsidiarité des conventions fiscales, deux composantes qui seront difficiles à mettre en œuvre sans écorcher les dispositions de la convention fiscale en cause, dont les qualifications et dispositions autres seraient déformées. Nous y reviendrons au sein de la deuxième partie de cette étude. Mais, force est de constater que l'essentiel du considérant de principe qui sera consacré plus tard dans la décision Société Schneider du Conseil d'Etat, est ici posé.

a) La distinction du champ d'application de la loi et des conventions fiscales

Contrairement à ce qui fut retenu par le Conseil d'Etat, après s'être longuement expliqué, le Commissaire du Gouvernement a estimé que l'acte d'imposition était conforme au droit interne. Selon Monsieur Fabre, les retenues à la source avaient bel et bien lieu de s'appliquer, les conditions prescrites par l'article 119 bis étaient remplies dans le sens du régime d'imposition réservé aux non-résidents. Cet aspect n'est pas au centre de nos intérêts à présent; le moment est bien celui de l'identification de la subsidiarité des conventions fiscales selon ses conclusions. Toutefois, le fait même d'avoir d'abord opéré un contrôle de légalité fondé sur les seules dispositions du droit interne révèle une certaine « subsidiarité » des conventions fiscales; le moyen conventionnel venant au secours du contribuable en deuxième lieu, après avoir tout essayé sur le terrain du seul droit interne. Aussi, c'est sans doute grâce au constat de la légalité de l'acte d'imposition que le Commissaire s'autorise à exercer un contrôle de conventionnalité dudit acte. Notons que la démarche inverse fut suivie par le Conseil d'Etat : constat de l'illégalité de l'acte d'imposition, donc octroi à la demande d'annulation formulée par le contribuable sur ce seul terrain, sans qu'il soit nécessaire d'exploiter le moyen de l'inconventionnalité. La question aurait été intéressante de savoir si parvenant à la même solution par rapport au droit interne, le Commissaire aurait néanmoins opéré un contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition.

L'examen au fond du litige proposé par le Commissaire du Gouvernement démarre par un rappel succinct du moyen invoqué par la Société requérante, fondé sur l'article 119-bis 2 du Code général des impôts et, « *subsidièrement* »²⁷⁴, sur les clauses d'égalité de traitement qui figurent dans les conventions franco-suissees. Le Commissaire insiste sur l'autonomie respective des moyens et entame l'analyse du moyen conventionnel. Il souligne tout d'abord que les conventions en cause « *ne déterminent pas elles-mêmes, directement, le régime fiscal applicable aux revenus de valeurs mobilières se rattachant à l'activité des établissements*

²⁷⁴ CE, Plén., 19/12/1975, n°84774 et 91.895, *Société X*, RDF 27/76, com. 925, p.674.

stables que les résidents de l'un des deux Etats possèdent dans l'autre »²⁷⁵. Le manque d'exhaustivité ou d'autonomie des dispositions conventionnelles est ici souligné par le Commissaire – argument repris de façon unanime par les partisans du principe de subsidiarité des conventions fiscales de la doctrine académique. Cet argument sera ensuite utilisé pour identifier deux champs d'application distincts, celui de la loi de droit interne et celui des conventions internationales, signifiant alors que deux normes dont le champ d'application n'est pas le même, ne peuvent se contredire. Dans les termes employés par le Commissaire, on lit « *on ne peut trouver d'éléments de réponse à la question posée – régime fiscal applicable - que sous forme, soit d'une référence à la loi interne de chaque Etat, soit de la clause d'assimilation qu'est celle du « traitement national ». En tout état de cause, il ne peut donc y avoir, entre la loi interne et les conventions internationales, une contradiction de fond qui ne pourrait être résolue qu'en faisant prévaloir le dernier publié des textes en conflit* »²⁷⁶. On peut voir là les germes du considérant de principe qui sera plus tard consacré dans la décision Schneider, en vertu duquel il faut se placer au préalable sur le champ d'application de la loi interne, moyen d'ordre public, pour ensuite seulement passer au contrôle de conventionnalité.

On ne peut s'empêcher de constater combien la distinction de deux champs d'application bien distincts entre lois et conventions internationales facilite l'acceptation théorique du principe. En effet, si les champs d'application des lois et des conventions fiscales sont différents, il ne saurait y avoir d'atteinte à la supériorité hiérarchique dont disposent les engagements internationaux. D'autre part, puisque les champs d'application sont différents, seule la loi peut en effet régir l'imposition d'un contribuable et une convention ne saurait y déroger, puisque dépourvue du contenu nécessaire pour ce faire. Le dogme de la loi se trouve plus facilement expliqué.

Poursuivant son explication, au regard de ce que pourraient être considérés comme des « conflits » entre la loi et des conventions fiscales, le Commissaire du Gouvernement propose de résoudre le problème grâce à la distinction des champs d'application. Selon ses propos, « *s'il apparaissait que la loi interne opère une discrimination que prohibent les clauses d'égalité de traitement figurant dans les conventions, la conciliation de l'une et des autres pourrait se faire, soit en déniaut au législateur l'intention de faire échec à la convention antérieure (...), soit en donnant toute sa portée à la clause d'assimilation, regardée comme*

²⁷⁵ CE, Plén., 19/12/1975, n°84774 et 91.895, *Société X*, op.cit., p.674.

²⁷⁶ CE, Plén., 19/12/1975, n°84774 et 91.895, *Société X*, op.cit., p.674.

source d'une exception conventionnelle à la loi antérieure ». Autrement dit, et en tout état de cause, il faudrait, d'après le Commissaire, faire prévaloir les dispositions conventionnelles. Cette prise de position est importante pour la suite²⁷⁷.

b) Le rapprochement des qualifications du droit interne

Les conclusions du Commissaire du Gouvernement suggèrent la méthode d'interprétation des clauses conventionnelles qu'il conviendra d'appliquer lorsqu'est en jeu l'application d'une telle convention. Après avoir expliqué comment appliquer une convention fiscale, suivant quel ordre par rapport aux moyens invoqués (cf. *infra*), les conclusions du Commissaire enseigneront la méthode d'interprétation de tels textes à suivre. Les dispositions de la loi seront rapprochées de celle de la convention fiscale, à la recherche d'une conciliation entre les qualifications consacrées par les deux sources du droit. Ce faisant, le Commissaire va se questionner sur la notion d'« établissement » puis « d'établissement stable », sachant que la loi domestique prévoit l'application d'une retenue à la source aux sociétés qui ne sont pas résidentes en France par renvoi à la notion de « siège ». La loi domestique exonère de retenue à la source pour application du régime imposable réservé aux résidents les « sièges »; or, d'un point de vue conventionnel, si la société est considérée comme un établissement stable, celui-ci implique un siège sis à l'étranger. Le champ d'application personnel – personnes pouvant bénéficier des dispositions de la loi domestiques, puis personnes pouvant bénéficier des dispositions conventionnelles – diverge afin de voir jusqu'à quel point il serait possible de l'assimiler à celle de « siège », puisqu'un établissement stable va de pair avec un siège sis à l'étranger, rappelle le Commissaire. L'exercice consistera jusqu'à la fin à voir comment l'établissement stable le cas échéant est régi par les articles du Code général des impôts. Cela revient d'abord à rapprocher la notion prévue par le droit interne – siège -, des dispositions conventionnelles qui seraient le cas échéant équivalentes – établissement stable – pour ensuite faire droit ou non à la clause d'égalité de traitement. Toutefois, le rapprochement des qualifications du droit interne de celles prévues dans une convention fiscale est mis en œuvre d'abord à la suite de la thèse avancée par la société requérante : « ... paraît, à première vue, radicalement rebelle à l'interprétation que la demanderesse en suggère, puisque celle-ci prétend qu'il conviendrait d'assimiler à un « siège en France » un « établissement stable en France », alors même que, par hypothèse, un tel établissement va de pair avec un siège sis à

²⁷⁷ CE, Plén.,19/12/1975, n°84774 et 91.895, *Société X*, *op.cit.*, p.674.

l'étranger »²⁷⁸. Le rapprochement est fait, mais le terme conventionnel prime, l'un des derniers passages des conclusions du Commissaire nous paraît assez révélateur dans ce sens : « *Mais, pour que la discrimination qui en résulte ne soit pas de celles que prohibent les conventions, tel que le ministre les interprète, encore faudrait-il, pensons-nous, que, pour l'application de l'article 119 bis-2 du Code, le « siège » pris en considération soit, non pas le siège social, mais, le cas échéant, celui de la « direction effective de la société qui, seul, correspond aux notions conventionnelles de « domicile » ou de « résidence » fiscal (e)* ». Rapprochement des qualifications conventionnelles à partir des qualifications de droit interne, mais en essayant de les rendre compatibles avec la convention, quitte à ce qu'il faille attribuer au droit domestique, l'interprétation la plus conciliable.

Le Commissaire Fabre va conclure en la compatibilité entre les dispositions de l'article 119-2 bis du Code général des impôts et les clauses de « traitement national »; les retenues à la source ont été prélevées à juste titre. Le Conseil d'Etat ne suivra pas les conclusions du Commissaire, mais ce point nous importe peu. Les éléments présents jusqu'aujourd'hui dans le considérant de principe de la décision Schneider étaient déjà présents dans le raisonnement du Commissaire Fabre dès 1975.

Section 2 – La consolidation de la subsidiarité des conventions fiscales

Entre la décision Société X que nous venons de commenter, tranchée par le Conseil d'Etat en 1975, et la décision Schneider Electric rendue en 2002, la subsidiarité des conventions fiscales s'est peu à peu dessinée dans la jurisprudence administrative. Comme nous venons de le démontrer, la décision Société X de 1975 aurait appliqué la subsidiarité des conventions fiscales de façon excessivement implicite. Les conclusions rendues par le Commissaire du Gouvernement ont joué un rôle essentiel en tant que point de départ d'un principe prétorien. Toutefois, la Haute juridiction rendra nombre de décisions par la suite qui ont toutes confirmé la méthode d'application subsidiaire des conventions fiscales. Entre 1975, année de la décision fondatrice de la subsidiarité, et 2002, année où le Conseil d'Etat tranchera l'affaire Société Schneider Electric, la jurisprudence n'a eu de cesse de consolider la subsidiarité des conventions fiscales. Les précisions apportées peu à peu, grâce aux arrêts rendus en la matière, seront reprises et assez bien résumées au tour d'un considérant qui

²⁷⁸ CE, Plén., 19/12/1975, n°84774 et 91.895, *Société X*, op.cit., p.674. Nous pouvons voir un lien avec l'affaire Cheynel, 11/04/2008, n°285583, à propos de laquelle nous y reviendrons plus longuement dans le dernier chapitre de cette étude.

deviendra le considérant de principe sur la subsidiarité des conventions fiscales, et qui figurera dans le corps même de la décision Schneider Electric rendue en assemblée, comme nous l'avons souligné plus haut, par le Conseil d'Etat. Il n'y aura pas véritablement de remise en cause de l'arrêt de 1975 jusqu'à l'affaire Schneider Electric, mais la subsidiarité conventionnelle sera de plus en plus présente dans les conclusions rendues sous les décisions par les juridictions administratives, et dans le corps même des décisions du Conseil d'Etat où, à défaut de la terminologie « principe de subsidiarité des conventions fiscales », figureront des indices de plus en plus parlants.

Parmi les décisions intéressantes qui seront rendues pendant cette période de près de 30 années, certaines laissaient présager la « systématisation » de la méthode subsidiaire d'application des conventions fiscales telle que consacrée dans l'affaire *Société Schneider*. En 1978 déjà, on a pu lire dans des décisions du Conseil d'Etat, qu'une convention fiscale pouvait impliquer de déroger au droit interne²⁷⁹. Ensuite, dans certaines affaires, le contrôle de conventionnalité fut fait de façon quasiment exclusive, mise à part l'évocation de l'article de loi de droit interne habilitant d'imposer en France un revenu en vertu d'une convention fiscale, sans qu'un véritable contrôle de légalité de l'acte d'imposition soit exercé au préalable²⁸⁰. Mais, dans la majorité des cas et assez tôt, la « subsidiarité d'application » fut méthodiquement respectée²⁸¹. Dans tous les cas, pendant près de 30 années, nulle décision

²⁷⁹ CE, 7^{ème} et 8^{ème} s.-s., 29/03/1978, n°4883, Concl. P. RIVIÈRE, RJF 1104-2, N°41/COM/346, p.273 ; CE, 01/02/1978, n°8854, RDF 41/1978, com.1551, Concl. P. RIVIÈRE.

²⁸⁰ Ces exemples peuvent être considérés selon nous comme des ancêtres de la « méthode rapide » consacrée dans l'affaire *Intherhome*, nous y reviendrons plus loin, chapitre 2, titre 1, partie 2. CE, 25/07/1980, n°11535, RDF 1980/43 com. 2111 ; RJF 10/80, n°761 : pour qualification d'un établissement stable, passage direct par la convention franco-algérienne, article 10-A, aucune mention à la loi française interne n'a été faite. CE, 29/06/1981, n°16095, RDF 48/82, com.2243 ; RJF 10/81, n°857 : Pour la qualification d'un établissement stable passage d'abord par l'article 209 du CGI, droit de fonder sur convention, puis, seulement après attaque la convention fiscale, contrairement à l'affaire de 1980. Mais pas de qualification suivant le droit interne suivie, donc subsidiarité à moindre portée. CE, 9^{ème} et 7^{ème} ss-sect., *Sté Valmag AG*, 27/02/1984, RDF 1984, n°42 com 1771, RJF 4/84, n°533 : le juge part directement sur l'article 7 de la convention franco-suisse ; il se fondera ensuite sur des dispositions du CGI, mais en disant toujours « qu'il résulte clairement des stipulations de la convention, combinées avec les dispositions de l'article 206-1 du Code (...) ». Or, les conclusions du Commissaire du Gouvernement invitaient à appliquer la subsidiarité d'application de manière scrupuleuse : « (...) les questions les plus délicates sont relatives au principe de l'imposition. Pour les aborder en toute clarté, il nous paraît indispensable de faire abstraction, dans un premier temps, de la convention franco-suisse et de nous interroger d'abord sur la nature des revenus litigieux et le régime qui leur est applicable au regard de la loi française », CE, 17/12/1984, n°47293, RDF 11/85 com 553, *Lummu* : le juge examine d'abord la conventionnalité et la norme conventionnelle, article 15-1 de la convention franco-américaine du 28 juillet 1967, sans passer par une quelconque subsidiarité. CE, 2/10/1985, *SA Compagnie française de raffinage*, n°44902, RDF 50/1985, com.2192 ; RJF 11/85 n°1477. CE, 9/11/1987, n°51075, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections, pour la détermination du domicile fiscal en fonction de la convention franco-belge. CE, *SPA Rafaella*, 22/05/1992, n°63266, RDF 1992/42, com.1892 ; RJF 7/92, n°960.

²⁸¹ CE, 6/07/1983, n°37410, RDF 1984/n°5, com.145 ; RJF 10/83, n°1122 : le contribuable contestait le caractère « lucratif » de son exploitation afin d'échapper à l'impôt sur les sociétés. Le juge a d'abord analysé la légalité vis

n'ébranla la conception peu à peu construite, toujours dans la lignée amorcée par la décision Société X en 1975. Les variations ont laissé peu de marge de manœuvre, jusqu'à ce que la décision Société Schneider soit rendue, toujours dans le sens de l'affaire Société X, mais enrichie et davantage explicite.

En revanche, le rôle des conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement dans la construction d'un principe prétorien fut très important et mérite d'être signalé, surtout à l'aube de la décision *Société Schneider*. Les conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement sous les affaires *Société X*, *SAS France*²⁸² et *Memmi*²⁸³, ont sans aucun doute influencé le Conseil d'Etat dans la formulation du considérant de principe dans la décision *Société Schneider*. C'est à l'image des conclusions rendues par le Commissaire Fabre sous l'arrêt Société X de 1975 que nous avons analysé plus tôt, assez explicites et particulièrement éclairantes lorsque rien ne fut dit dans le corps même de la décision fondatrice; les conclusions rendues par Monsieur Philippe Martin sous l'arrêt *SAS France*²⁸⁴, ainsi que les conclusions sous l'arrêt Memmi par Monsieur Arrighi de Casanova²⁸⁵, contenaient l'ensemble des éléments qui seront repris dans le considérant de principe *Société Schneider*.

§1 - L'apport conceptuel de la décision Société Schneider Electric

—à-vis de l'article 206 -1 du CGI avant de s'attaquer aux dispositions de la convention elle-même. Exemple concernant un établissement stable : CE, 8ème et 7ème ss-sect., 18/02/1987, n°383, RDF 1988/16-17, com.809, le juge constate après avoir bien exposé le droit interne, que les dispositions conventionnelles n'y dérogent pas. CE, 1/03/1989, n°79283, *Sté Voyages Wasteels*, RDF 46-47/89, com. 2169 : la clause balai fut à peine mentionnée, la norme de référence conventionnelle est à peine mentionnée dans le corps même de la décision.

²⁸² CE, 9ème et 8èmesr., SAS France, 16 février 1990, n°68627 e 68628, RJF 4/90, n°393, concl. P. MARTIN, p.230 ; chronique de J. TUROT sous la même affaire, 6/90 p. 391.

²⁸³ CE, 17/03/1993, n°85894, *M. Memmi*, RDF 25/93, n°25, com. 1293 ; et RJF 5/93, n°612, p.359.

²⁸⁴ « En effet, en vertu du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, lesquelles ne créent pas un ordre fiscal supra national mais se bornent à corriger les effets des lois fiscales internes, le juge fiscal doit tout d'abord appliquer le droit fiscal interne avant de rechercher si une convention internationale, de valeur juridique supérieure, y déroge (sur ce mécanisme, voir votre décision plénière du 19 décembre 1975). En application de la loi française, vous ne pourrez que constater que l'article 145 CGI réserve aux sociétés françaises le bénéfice du régime des sociétés mère et que la société ne peut donc se prévaloir du renvoi.. opéré par l'article 212 à l'article 145. Seule une clause de non-discrimination incluse dans la convention franco-suédoise permettrait d'écarter cette règle, et il faut donc admettre que la société invoque cette clause à son profit. ».

²⁸⁵ « En souscrivant aux clauses d'une telle convention, l'Etat se borne à abandonner une partie du droit d'imposition qu'il tient de la loi interne »; « les conventions ont ceci de particulier qu'elles présentent un caractère subsidiaire : l'autorité supérieure à celle des lois que l'article 55 de la Constitution confère à tout engagement international ne peut jouer que pour autant que la loi est d'abord susceptible de trouver application ».

Le contexte est celui de dispositions domestiques visant la lutte contre l'évasion fiscale par le recours à des « fictions » aux seules fins d'attirer dans l'assiette imposable en France, une matière fiscale présumée en fuite. Or, les fictions mises en place par le droit interne troublent le régime de l'accès aux conventions fiscales contre la double imposition, au point que le bénéficiaire de la protection que la convention offre risque d'être refusé. De même, le texte conventionnel a de fortes chances d'être appliqué au fond autrement que si les fictions n'avaient pas été utilisées; créant alors un risque de doubles impositions juridiques, au lieu de l'éviter. Il faut noter que la double imposition juridique peut plus facilement advenir lorsque chacun des droits domestiques en cause retient des qualifications, de la personne du contribuable ou du revenu, qui sont différentes dans les Etats partie à une convention (A). Censée harmoniser et permettre d'éviter la double imposition, la convention fiscale peut vite devenir l'outil juridique qui la rendra, au contraire, possible. Tels sont les enjeux auxquels le Conseil d'Etat a dû faire face dans le cadre de la décision *Société Schneider Electric*. La décision, d'une façon générale, mérite d'être saluée parce qu'elle a clarifié la « méthode » subsidiaire d'application des conventions fiscales, même si la terminologie « *principe de* » subsidiarité ne fut pas encore sienne. Toutefois, dans la mesure où le considérant de principe est censé être appliqué par les juridictions administratives dans toutes les circonstances où seront en cause des conventions fiscales parmi les normes de référence du contrôle juridictionnel, la décision inquiète en ce qu'elle étend la subsidiarité des conventions fiscales à la subsidiarité des qualifications conventionnelles. Le champ d'application de la loi interne devient alors un moyen d'ordre public qui doit être soulevé d'office (B). Lorsque seront en cause des dispositions anti-évasion fiscale qui empruntent des fictions juridiques, il est possible de se questionner sur l'utilité même du principe de subsidiarité. Dans les affaires où la norme domestique de référence n'emprunte pas de telles fictions, le rapprochement des qualifications domestiques peut devenir un obstacle à l'application correcte des conventions fiscales. Ces effets seront analysés de façon approfondie lors de la deuxième partie de cette étude. Pour l'heure, il importe juste de cerner le contexte difficile face auquel s'est retrouvé le Conseil d'Etat et de comprendre que, malgré ce contexte difficile, un considérant de principe posant les caractéristiques essentielles de la subsidiarité conventionnelle a été consacré de façon prétorienne par le juge administratif.

A / Un contexte singulier de présomption d'évasion fiscale

L'affaire Schneider mettait en cause l'application des règles communément dites « CFC » – pour « *Controlled Foreign Company* » rules – qui est le régime fiscal mis en place pour éviter les distorsions possibles grâce à des sociétés contrôlées sises à l'étranger. La plupart des systèmes fiscaux contiennent ces dispositions parmi son arsenal de mesures anti-évasion fiscale²⁸⁶; la version française figure à l'article 209 B du Code général des impôts. Le litige résultait d'un conflit entre cet article du Code général des impôts et les dispositions de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 (1°). Le particularisme propre aux mécanismes anti-évasion fiscale rendait l'affaire complexe puisque cela implique bien souvent le passage par des fictions juridiques, c'est à dire, des requalifications juridique des faits tendant à rendre le vrai caractère à une situation formelle dont le seul but de réduire le montant d'impôt dû (2°).

1°) Flux de revenus transfrontaliers entre entités liées

La présomption d'évasion fiscale (a) n'a pas suffi à écarter l'application de la convention fiscale franco-suisse en cause qui a, bien au contraire, primé sur le droit interne (b). Néanmoins, le jugement d'appel ne contredit pas la décision Société X de 1975, la méthode d'application subsidiaire du traité fiscal est assez bien respectée.

a) *Un dispositif anti-évasion fiscale face à un traité fiscal*

En vertu de l'article 209 du Code général des impôts, les bénéfices réalisés en France sont soumis à l'impôt sur les sociétés français. L'imposition est faite suivant le principe dit de « territorialité » de l'impôt, bien que nombre d'exceptions existent²⁸⁷. La logique de la territorialité de l'impôt sur les sociétés français fait qu'en principe les bénéfices réalisés par la filiale suisse d'une société française ne sont pas censés être imposés en France, mais dans l'Etat où la filiale est exploitée. Le Code général des impôts prévoit toutefois des exceptions notamment au travers de mesures dites « anti-évasion fiscale ». Notre système fiscal dispose d'un arsenal assez complet de ces mesures qui ont pour effet d'attirer la matière imposable vers l'assiette imposable. Parmi ces mesures figurent les articles 238 A et 209 B du Code

²⁸⁶ La plupart des pays contiennent de tels dispositifs mis à part des régimes fiscaux moins sophistiqués ou très sophistiqués mais construits autour de la moins-disance fiscale ; tous les pays membres de l'OCDE disposent de tels dispositifs dans leur droit interne (source www.ibfd.taxresearchplatform.org , national surveys) dans Dans le cadre du BEPS actuellement, ces dispositions sont hautement recommandées.

²⁸⁷ N. MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt*, Dalloz, 2004, 956 pages, p.15-19.

général des impôts; l'affaire Schneider porte sur leur application face à une convention fiscale contre la double imposition.

Dans l'affaire, la société française Schneider, devenue Schneider Electric, détenait une filiale en Suisse, la société Paramer, dans un canton où la fiscalité était considérée comme « privilégiée » au sens de l'article 238 A du Code général des impôts. Dans ces hypothèses, le Code général des impôts instaure à travers des dispositions de l'article 209 B une sorte de « présomption d'évasion fiscale » à l'encontre de la société française, qui est alors présumée avoir volontairement localisé, au travers d'une filiale, des bénéfices en Suisse aux seules fins d'échapper à l'impôt français. Dans ces cas, les bénéfices réalisés par la filiale située en Suisse, dans un canton dont la fiscalité est considérée comme « privilégiée », seront rapatriés en France à hauteur de la participation détenue dans le capital par la société détentrice et sise en France. Le même article prévoit ensuite une imputation de l'impôt acquitté à l'étranger, à condition qu'il soit comparable à l'impôt français; les pertes subies à l'étranger ne peuvent être compensées, et l'imposition est faite séparément une fois en France. Si l'entité détentrice française est en perte, cela ne pourra diminuer l'impôt dû en France par rapport au résultat positif de la filiale. L'administration fiscale française a voulu procéder au « rapatriement » des bénéfices réalisés en Suisse par la société Paramer, mais le contribuable contesta, alléguant l'incompatibilité de ce mécanisme de « rapatriement » des bénéfices réalisés à l'étranger par une entité autre que la société sise en France vis-à-vis de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse. L'article 7 de la convention franco-suisse de 1966 était conforme au modèle de convention OCDE et prévoyait donc que les bénéfices réalisés par une entreprise sont imposables dans l'Etat où elle est établie – Etat de résidence - à moins qu'elle dispose dans l'autre Etat d'un établissement stable au sens de la convention. La société filiale suisse ne disposait pas d'établissement stable en France, l'article 209 B ne pouvait prévaloir sur le partage du droit d'imposer opéré par la convention franco-suisse. Les juges du fond saisis du pourvoi au niveau de l'appel ont fait droit à la demande de la société Schneider Electric : l'article 209 B du Code général des impôts devait s'effacer face à l'article 7 de la convention franco-suisse, et ce, quand bien même les conditions posées pour l'application de l'article 209 B du CGI étaient remplies, à savoir, entre autres, le fait que l'activité de la société Paramer en Suisse était limitée à la gestion de portefeuilles. La filiale suisse ne pouvait pas être considérée comme déployant une activité effective en Suisse.

b) Un jugement d'appel conforme à la supériorité du traité fiscal

Les juges de la Cour d'appel ont initié un contrôle de *conventionnalité* au fond par le rappel du caractère dérogatoire de l'article 209 B du Code général des impôts. L'article déroge en effet à la territorialité de l'obligation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés. Partant des articles qui consacrent l'application territoriale de l'impôt sur les bénéfices réalisés par les sociétés et son exception, le juge retient la qualification qui découle de ce droit interne : bénéfice d'exploitation. La qualification des revenus commandée par le droit interne fut retenue pour lire et appliquer la convention fiscale franco-suisse; le contrôle de conventionnalité eut lieu à l'égard de l'article 7 de la convention fiscale. Pour justifier sa méthode d'interprétation et d'application de la convention fiscale, le juge d'appel énonça qu'« *une convention internationale relative aux doubles impositions définit les modalités par lesquelles deux pays se répartissent une matière imposable qu'eu égard à leurs règles internes respectives, chacun de ces deux pays serait en droit de taxer* »²⁸⁸.

La convention était censée, si on se tient à cette affirmation, « *définir les modalités* » de répartition de la matière imposable, et non de définir la matière imposable au préalable, contrairement à ce que va soutenir la doctrine fiscaliste étrangère; nous y reviendrons plus tard²⁸⁹. Définir les modalités de répartition de la matière imposable revient à déterminer lequel des Etats aura le droit d'imposer le revenu et suivant quel régime – le cas échéant, les modalités pouvant consister aussi dans le partage du droit d'imposer entre deux Etats en respectant un plafond d'imposition, par exemple; tandis que, définir la matière imposable revient à déterminer la nature du revenu imposable. En fonction de la « nature », de la « qualification » du revenu objet de la double imposition, l'article conventionnel approprié sera désigné, puis, appliqué. Les conventions fiscales procèdent par « cédules », « catégories » de revenus, semblables à celles existantes en droit interne français. Le modèle de convention OCDE dispose 21 catégories de revenus, de même pour le modèle de convention ONU; en fonction de la nature des revenus prévue en droit français, les dispositifs conventionnels tendant à la répartition du droit d'imposer entre deux juridictions en cause trouveraient à s'appliquer²⁹⁰. La décision de la cour d'appel permettait de présager ce qu'allait

²⁸⁸ CAA Paris, 30 janvier 2001, *Schneider*, n°96PA01408, RDF 2001/47, p.1641, étude par D. VILLEMOT.

²⁸⁹ M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, *op.cit.*, p. 40.

²⁹⁰ Les articles 6 à 21 du modèle OCDE disposent 14 catégories de revenus, parmi lesquelles : revenus immobiliers ; bénéfices des entreprises ; navigation maritime, intérieure et aérienne ; entreprises associées ; dividendes ; intérêts ; redevances ; gains en capital ; revenus d'emploi ; tantièmes ; artistes et sportifs ; pensions ; fonctions publiques ; étudiants ; « revenus innomés ». Le modèle ONU contient une catégorie supplémentaire, revenus des professions indépendantes.

être explicitement consacré par le Conseil d'Etat en assemblée : les définitions conventionnelles seront prises en compte lors de la détermination du régime d'imposition pour les modalités de l'imposition, mais non pour la détermination de l'article conventionnel à appliquer.

Muni de la définition nationale de la nature des revenus – bénéfices d'exploitation – le juge d'appel mis en œuvre l'article conventionnel relatif aux bénéfices d'exploitation, l'article 7, et conclu que ses dispositions faisaient bien échec à l'article 209 B du Code général des impôts. Ce dernier article prévoyait des modalités d'imposition incompatibles avec le principe de l'imposition dans l'Etat d'installation d'une entreprise, à défaut d'établissement stable en France. Mais le problème consistait à savoir qui était le contribuable, la société française imposée à hauteur de sa participation sur des bénéfices rapatriés de Suisse, ou bien la société suisse dont les bénéfices devaient être considérés comme ayant été distribués à l'actionnaire français afin d'être imposés au niveau de la société française détenant une participation?

2°) La particularité juridique de l'évasion fiscale

Le contentieux relatif au principe de subsidiarité a ceci de particulier de devoir passer « outre » des fictions juridiques, généralement prévues en droit interne pour contrer les tentatives d'évasion fiscale. Nous reviendrons sur cet aspect plus loin, persuadés que cela a joué un rôle très important dans ce que nous identifions comme un manque de contrôle de la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales. Les fictions juridiques soulèvent un problème de taille lorsque sont en cause des flux transfrontaliers et des conventions fiscales (a), dans la mesure où elles remettent parfois en cause les conditions sine qua non à la mise en œuvre d'une convention fiscale (b).

a) Les « fictions » juridiques dans le contexte conventionnel

L'affaire *Schneider* présentait une difficulté propre aux mécanismes mis en place pour lutter contre l'évasion fiscale ou l'abus de droit en règle générale : des « fictions » juridiques et fiscales²⁹¹. Ainsi, revenant au mécanisme de rapatriement des bénéfices figurant à

²⁹¹ Pour des développements approfondis sur le rapport entre les conventions fiscales et les dispositifs anti-évasion fiscale, voir chap.5 et 6 de cette étude (chapitres 1 et 2, Titre 1, Partie 2) de cette étude. Monsieur le Professeur G. Gest faisait référence aux « fictions fiscales », *Subsidiarité des conventions, fictions fiscales et associés non-résidents des sociétés de personnes françaises* », RDF 24/2013, Hommage à Patrick Dibout, p.69 et 70.

l'article 209 B du Code général des impôts décrit plus haut, tout est fait « comme si » les bénéfices réalisés par une société sise à l'étranger étaient réalisés par la société établie en France. Pour l'administration fiscale française le contribuable est la société qui est établie en France et qui est, en quelque sorte, pénalisée du fait de détenir le contrôle d'une filiale exploitée sous un ciel fiscal trop clément.

Or, la présence de deux personnes juridiques distinctes est susceptible de mettre en porte à faux le droit de bénéficier des dispositions d'une convention fiscale et, tout aussi dangereux, cela est de nature à compromettre la correcte application de la convention fiscale si le rapprochement prôné dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement Fabre sous l'affaire *Société X* de 1975 était suivi. La qualification à retenir en droit interne est-elle la qualification fictive, utilisée pour appréhender une matière imposable en fuite, ou bien s'agira-t-il d'emprunter la réelle qualification de cette matière et suivre ce que la convention fiscale prévoit? Surtout, un droit domestique supplémentaire au moins étant en cause, celui de l'autre Etat signataire, et d'autres droits domestiques pouvant être également en cause – dans des situations triangulaires par exemple – comment coordonner la qualification conventionnelle à mettre en œuvre si les qualifications domestiques n'étaient pas identiques? Toutes les prévisions possibles fondées sur des dispositions conventionnelles peuvent être neutralisées, troublées, par les fictions légales. La fiction juridique est susceptible de dénaturer les qualités ou conditions requises pour accéder à une convention fiscale. Dès l'article premier, suivant le modèle OCDE par exemple, seuls les résidents de l'un des deux Etats peuvent bénéficier des dispositions d'une convention fiscale. Une autre condition consiste en la qualité d'assujetti effectif à l'impôt. Par le jeu des dispositifs anti-évasion fiscale, ces qualités ou conditions se déplacent sur le contribuable présumé être en tentative d'évasion ou fraude fiscale, modifiant le jeu conventionnel.

Ce « déplacement » est illustré justement dans l'affaire Société Schneider où, à cause du déplacement de la qualité d'assujetti et redevable de l'impôt de la société filiale sise en Suisse, Paramer, sur la Société Schneider Electric, c'est la condition même de double imposition juridique qui a failli faire défaut. Plus précisément, s'il fallait appliquer le droit conventionnel de façon orthodoxe, nous n'étions pas, en effet, dans une situation de double imposition juridique à cause de la fiction fiscale mise en place par l'article 209 B du Code général des impôts. La définition de double imposition juridique communément admise, telle qu'elle est faite dès l'introduction du modèle de convention OCDE, est remplie lorsque des impôts comparables s'appliquent dans deux ou plusieurs Etat au même contribuable, pour le

même fait générateur et pour des périodes identiques²⁹². La société sise en France et sa filiale établie en Suisse sont juridiquement deux entités distinctes; le critère personnel fait défaut.

Avant l'affaire Schneider le Conseil d'Etat avait déjà eu à connaître de la même problématique à l'occasion de l'affaire *SA Labo Industries*, rendue en plénière, en 1987²⁹³. Etait en cause l'article 57 du Code général des impôts, disposition visant à éviter les transferts indirects de bénéfices entre entreprises liées et l'article 9 de la convention franco-suisse qui, suivant le modèle OCDE, consacrait le principe de pleine concurrence entre entreprises liées²⁹⁴. Dans l'espèce, la société requérante française, société L. Industries, a porté en charges la rémunération d'un de ses cadres qu'elle avait détaché durant trois ans en Suisse, auprès d'une société suisse dont elle possédait le contrôle. L'administration fiscale a remis en cause le caractère déductible de ces charges supportées à la place de la société contrôlée suisse et les a réintégrées dans le résultat imposable de la société française. La société française a argué son intérêt commercial, la prise en charge étant conforme à une gestion normale de son activité étant donné le soutien que le salarié détaché pouvait apporter. Après avoir bien rappelé le dispositif mis en place à l'article 57 du Code général des impôts, le juge a retenu la qualification de bénéfices réputés distribués et a fait application de l'article 23 de la convention fiscale franco-suisse en vertu duquel les revenus inconnus étaient imposables en Suisse et non en France. La qualification de droit interne opérée via l'application du

²⁹² Définition fournie par le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OCDE, version abrégée, juillet 2008, p.7.

²⁹³ CE, « SA Labo industries » plén., 30/03/1987, RDF1987/30, com.1434, RJF 5/87, n°489, Concl. M. Laprade

²⁹⁴ La version de l'article 57 du Code général des impôts en vigueur à l'époque du fait générateur était la suivante : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A. A défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». L'article 9 de la convention franco-suisse de 1966 était rédigé comme suit : « Where (a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or (b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of a Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly » ; IBFD – TRP, online version.

dispositif anti-évasion fiscale était celle de "revenu réputé distribué", l'article 11 de la convention relatif aux dividendes ne trouvait pas à s'appliquer. Le Conseil d'Etat n'a pas hésité à appliquer la convention fiscale en fonction de la qualification résultant de la fiction fiscale créée par la loi domestique.

En revanche, lorsque la fiction juridique a un impact non pas au niveau de la qualification du revenu imposable, mais au niveau de la qualité d'assujetti à l'impôt, la question devient plus délicate puisque l'accès à la convention fiscale en dépend.

b) L'impact de la fiction juridique sur la double imposition

Dans l'affaire Schneider, il n'était donc pas aisé de considérer qu'un seul et même contribuable faisait l'objet d'une même imposition dans deux Etats différents. Le critère de l'identité entre assujetti et redevable manquait : en Suisse, la société Paramer était redevable d'un impôt sur les bénéfices réalisés sur place et devait l'acquitter auprès de l'administration fiscale suisse; en France, la Société Schneider était redevable d'un impôt à la hauteur de sa participation sur les bénéfices de la société Paramer. Mais, la Cour d'appel estima que la société française était en droit d'invoquer la convention du seul fait d'être résidente dans l'un des Etats signataires, peu important le fait qu'elle ne soit susceptible d'être imposée qu'en France et que, en vertu de l'article 209 B, la double imposition des revenus en soi serait éradiquée grâce à l'imputation de l'impôt payé en Suisse. La société Schneider n'était en principe pas en risque de double imposition juridique, ni même économique, grâce à la possibilité d'imputer en France l'impôt acquitté en Suisse par la société Paramer.

Dans ce sens, l'arrêt d'appel énonce que la société mère française Schneider « *est en droit d'invoquer le moyen tiré de ce que le I de l'article 209 B serait incompatible avec le I de l'article 7 de ladite convention, alors même qu'elle ne serait pas en situation de faire l'objet d'une double imposition en France et en Suisse, notamment en raison du mécanisme d'imputation, prévu par le troisième alinéa du I de l'article 209 B, de l'impôt acquitté à l'étranger sur l'impôt établi en France* ». On comprend qu'en l'absence de clause expresse dans la convention fiscale autorisant les dispositions anti-évasion prévue par le droit interne à neutraliser les effets d'une convention fiscale, cette dernière a bien vocation à déroger à leur concrétisation²⁹⁵. La fictivité créée par les mécanismes anti-évasion fiscale tombe face aux dispositions conventionnelles, le juge apprécie la situation telle qu'elle est hors fiction juridique. La Cour d'Appel aurait pu considérer que l'application de la convention fiscale

²⁹⁵ Solution aussi prônée par M. LANG, *Introduction du the Law of Double Tax Treaties, op.cit.*, p.76 et 77, n°202. Nous y reviendrons plus longuement dès le Titre I de la Seconde Partie de ce travail.

n'était pas nécessaire, puisque le droit interne prévoyait une mesure tendant à éviter la double imposition, l'imputation de l'impôt payé à l'étranger. Si la logique employée par le Conseil d'Etat dans la décision Société X avait été suivie, le mécanisme permettant d'éviter la double imposition en droit interne aurait sans doute suffi à résoudre le litige, faisant fi de la convention fiscale franco-suisse. La société Schneider a donc eu gain de cause en appel, le dispositif anti-évasion fiscale domestique figurant à l'article 209 B du CGI ne pouvait prévaloir sur la convention fiscale; en l'absence d'établissement stable en France, les bénéfices réalisés par la société Paramer étaient exclusivement imposés en Suisse.

Face au recours en cassation du ministre de l'Économie et des Finances, le juge de la Haute juridiction administrative va insister sur la définition des revenus suivant le droit interne, ce sera là la consécration explicite de la facette « qualification » de la subsidiarité. Mais, au lieu d'emprunter les termes « *définition des modalités de répartition de l'imposition* », par opposition à la « *définition des revenus* » imposables, l'arrêt d'assemblée invitera au « *rapprochement de la qualification* » de droit interne aux stipulations de la convention fiscale.

La question n'est pas nouvelle et a fait l'objet de travaux approfondis au niveau de l'OCDE et de l'ONU, les comités fiscaux cherchant à proposer une solution qui fasse l'unanimité en matière de sociétés de personnes par exemple, où la « *semi-transparence* » est susceptible de poser un véritable problème à l'invocation de traités contre la double imposition. La théorie de la « *semi-transparence* » ne vise pas à lutter contre l'évasion fiscale, mais repose sur une « semi-fiction » : la société de personnes existe en tant que sujet fiscal assujetti à l'impôt, mais les associés sont les redevables de l'impôt. La dichotomie entre assujetti et redevable de l'impôt aurait alors pour conséquence priver les redevables de l'impôt du droit à invoquer une convention fiscale, au seul motif que le redevable n'étant pas l'assujetti à l'impôt, il ne remplit pas les conditions nécessaires pour invoquer le traité²⁹⁶. Dans une autre affaire datant de 1991, le Conseil d'Etat fit application d'une conception assez stricte du concept de double imposition juridique et refusa l'application de la convention fiscale au motif qu'entre un agent, requalifié en établissement stable, et la société étrangère, il existait deux personnes différentes. Le critère personnel de la double imposition juridique faisait défaut, combien même la notion d'établissement stable, lorsqu'elle résulte d'une requalification de la part de l'administration fiscale, est également une « institution fictive », employée en vue d'asseoir l'impôt.

²⁹⁶ Pour un exemple récent, G. GEST, « *La subsidiarité des convention, fictions fiscales et associés non-résidents des sociétés de personnes françaises* », RDF 24/13, Com. 321, p. 69 à 73.

B/ Une décision majeure et prévisible

Saisi du pourvoi dressé par le ministre de l'Economie et des Finances en cassation, le Conseil d'Etat rendra un arrêt qui est à jamais entré dans l'histoire du principe de subsidiarité des conventions fiscales²⁹⁷. Après le rappel des faits et de la procédure, la méthode d'application subsidiaire des conventions fiscales mise en œuvre dans la décision *Société X*, exprimée par le Commissaire du gouvernement Fabre, puis ensuite appelée de ses vœux dans les conclusions des Commissaires du Gouvernement sous *Société SAS France* et *M.Memmi*²⁹⁸, fut confirmée puis consacrée sous la forme d'un considérant de principe maintes fois reproduit depuis (1°). Le considérant rejette certaines composantes telles que l'interdiction faite au droit conventionnel de déroger au droit domestique, évoquée par le Commissaire du Gouvernement Fabre sous l'affaire *Société X*. La subsidiarité sort renforcée parce que, en plus d'être confirmée, elle est renforcée grâce au volet priorité des qualifications fiscales prescrites par la loi domestique et grâce à la distinction entre le champ d'application de la loi domestique et le champ d'application des conventions fiscales. Au final, le considérant de principe permet selon nous une subsidiarité excessive des textes conventionnels, bien que paradoxalement le contrôle de conventionnalité effectué par le Conseil d'Etat dans l'affaire *Société Schneider* n'ait pas conduit à la méconnaissance du traité fiscal franco-suisse en cause (2°).

1°) Un considérant de principe

La décision *Schneider Electric* a « systématisé »²⁹⁹ dans un considérant de principe la subsidiarité des conventions fiscales en innovant par rapport à la première application faite en 1975, à l'occasion de l'arrêt *Société X*, commentée au long de la première section de cette étude (a). Toutefois, l'innovation par rapport à l'arrêt fondateur était prévisible à la lecture des conclusions rendues sous les affaires *Société SAS France* et *M.Memmi*. La méthode du rapprochement des qualifications consacrées par la loi domestique fut confirmée et intégrée

²⁹⁷ CE, Ass. 28 juin 2002, *Min. c/ Schneider*, figurant in « *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* », Dalloz, 4^{ème} édition, 2003, n°4, p.63 et suiv.

²⁹⁸ CE, 9ème et 8èmesr., *SAS France*, 16 février 1990, n°68627 e 68628, RJF 4/90, n°393, concl. P. MARTIN, p.230 ; chronique de J. TUROT sous la même affaire, 6/90 p. 391. CE, 17/03/1993, n°85894, M. Memmi, RDF 25/93, n°25, com. 1293 ; et RJF 5/93, n°612, p.359.

²⁹⁹ Faisant nôtre l'expression utilisée par le Monsieur le Professeur G. GEST, *Subsidiarité des conventions, fictions fiscales et associés non-résidents des sociétés de personnes françaises*, RDF 24/2013, Com.321, p.69. L'auteur affirmera que « le principe, connu sous l'appellation désormais consacrée de principe de subsidiarité des conventions fiscales, a été, est-il

au considérant, créant alors la possibilité d'exporter sur le terrain conventionnel, les qualifications domestiques (b).

a) La synthèse de la jurisprudence depuis l'arrêt fondateur

Dès le deuxième considérant de la décision *Société Schneider*, après le rappel des faits et de la procédure, le Conseil d'Etat résume en un considérant qui deviendra « de principe » la conception de la subsidiarité défendue par le Commissaire du Gouvernement Monsieur Fabre sous l'affaire *Société X* de 1975, à une exception près. Le considérant de principe est ainsi rédigé :

« Considérant que 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; que, 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 ».

Si on reprend partie des conclusions de Messieurs Philippe Martin et Arrighi de Casanova sous les affaires *SAS France* et *Memmi*, on se rend mieux compte de leur influence dans ce qui deviendra « le » considérant de principe sur la subsidiarité conventionnelle :

« (...) en vertu du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, lesquelles ne créent pas un ordre fiscal supra national, mais se bornent à corriger les effets des lois fiscales internes, le juge fiscal doit tout d'abord appliquer le droit fiscal interne avant de rechercher si une convention internationale, de valeur juridique supérieure, y déroge (sur ce mécanisme, voir votre décision plénière du 19 décembre 1975). En application de la loi française, vous ne pourrez que constater que l'article 145 CGI réserve aux sociétés françaises le bénéfice du régime des sociétés mères et que la société ne peut donc se prévaloir du renvoi opéré par l'article 212 à l'article 145³⁰⁰. ».

« (...) en souscrivant aux clauses d'une telle convention, l'Etat se borne à abandonner une partie du droit d'imposition qu'il tient de la loi interne »; « les conventions ont ceci de particulier qu'elles présentent un caractère subsidiaire :

³⁰⁰ P. MARTIN sous CE, 9ème et 8èmesr., SAS France, 16 février 1990, n°68627 e 68628, RJF 4/90, n°393, p.230.

l'autorité supérieure à celle des lois que l'article 55 de la Constitution confère à tout engagement international ne peut jouer que pour autant que la loi est d'abord susceptible de trouver application »; « contrairement à ce que résulte de la rédaction ramassée de certaines de vos décisions récentes, qui scient directement la convention, il convient à notre avis de vérifier d'abord, comme le faisaient d'ailleurs plus systématiquement vos décisions plus anciennes, si l'intéressé possédait à priori son domicile fiscal en France au regard de la législation nationale. Deux raisons nous paraissent militer en ce sens :

-l'arrêt de plénière de 75; la première et celle que rappelait B. Martin Laprade en commentant un arrêt de plénière qui consacre expressément cette thèse et qu'avait soulignée D. Fabre dans ses conclusions sur cette affaire : les conventions fiscales conclues en vue d'éviter les doubles impositions ne permettent pas, par elles-mêmes, de prélever l'impôt. Elles ne peuvent donc donner un fondement autonome à une imposition. Leur objet est seulement, comme leur nom l'indique, de faire éventuellement obstacle à une imposition prévue par la loi interne³⁰¹ ».

Dans la décision *Société Schneider*, le Conseil d'Etat prend d'abord le soin de rappeler le principe de la supériorité hiérarchique selon la force dérogatoire des conventions fiscales en vertu de l'article 55 de la Constitution. Cette supériorité permet à une convention fiscale d'écarter l'application de la loi nationale, mais pas de constituer le fondement d'un acte d'imposition. Pour cette raison, le juge prescrit de faire précéder tout contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition, par le contrôle de sa légalité, entendue ici « *stricto sensu* », légalité vis-à-vis du seul droit interne.

La logique de la méthode subsidiaire d'appréciation des normes de référence du contrôle juridictionnel est confirmée et fait désormais partie du considérant de principe. Passée sous le silence dans la décision *Société X* de 1975, explicite dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement concluant sous l'affaire, cet ordre d'appréciation des moyens en cause devient la caractéristique principale du principe de subsidiarité des conventions fiscales, le « pilier » de la subsidiarité d'application de ces textes. Ensuite, dans le cadre de ce contrôle de légalité qui doit être fait en premier lieu, le juge prescrit de retenir la « qualification » grâce à laquelle l'imposition a été établie, qualification consacrée par la loi

³⁰¹ ARRIGHI DE CASANOVA sous CE, 17/03/1993, n°85894, *M. Memmi*, RDF 25/93, n°25, com. 1293 ; et RJF 5/93, n°612, p.359.

domestique. Jusque-là, le juge confirme la jurisprudence de 1975 Société X, à une chose près : il n'est nullement fait allusion à la « non-dérogation »; une convention fiscale semble pouvoir écarter la loi nationale, donc « déroger » à cette loi³⁰².

Sur ce point, la décision Schneider apporte une limite à la conception de la subsidiarité telle qu'initialement conçue par le Commissaire. Par l'affirmation selon laquelle une convention fiscale ne pourrait constituer le fondement de l'imposition, on comprend que le juge écarte toute idée de conflit entre une loi et une convention fiscale, donc entre les articles 34 et 55 de la Constitution de 1955. Implicitement on retrouve l'idée soutenue par le Commissaire Fabre dans ses conclusions lorsqu'il distinguait le champ d'application d'une loi interne du champ d'application d'une convention fiscale. Une convention fiscale n'étant pas censée constituer le fondement d'un acte d'imposition, son champ d'application ne saurait être identique à celui de la loi.

Cette partie du considérant permet d'« institutionnaliser » les conclusions du Commissaire Fabre, par un considérant de principe, tout en lui apportant une limite importante : oui, incontestablement, une convention fiscale peut déroger au droit interne. C'est davantage explicite, c'est une norme prescrite dans la décision de justice, mais le terme « subsidiarité » n'est pas employé une seule fois dans corps même de l'arrêt. En outre, le considérant ne s'arrête pas là et innove par rapport à la jurisprudence fondatrice.

b) La confirmation de la méthode du rapprochement des qualifications juridiques

La deuxième partie de ce qui deviendra le considérant de principe en la matière est en revanche intégralement innovatrice pour le contenu même du principe de subsidiarité, le juge poursuit ainsi : « *qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification [de droit interne] 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 la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* »³⁰³.

³⁰² G. CORNU, Vocabulaire juridique association Henri Capitant, puf., 2^{ème} ed. 1990, p.261 ; une « *dérogation conventionnelle* » étant définie comme « *la stipulation par laquelle les parties à un contrat écartent, en ce qui les concerne, l'application d'une loi et qui est licite s'il ne s'agit pas d'une loi impérative ou d'ordre public (c.civ, a.6)* ».

³⁰³ Décision Schneider Electric précitée. Toutefois, comme il a été affirmé en début de section, certaines décisions rendues entre décembre 1975 et la décision Schneider Electric, laissaient présager ou ont contribué au considérant de principe Schneider. Pour un exemple : CE, sect., 13/05/1983, n°28831, GAJF, p.66. Le contribuable remplissait les conditions posées à l'article 4 I 1° sur le domicile en France, sauf que, « sous réserve de convention fiscale », pouvait être considéré comme résidant hors de France (liens avec USA et Suisse). Selon le commentaire proposé dans le GAJF par les commentateurs avisés, même si le contribuable n'avait pas

Le Conseil d'Etat invite à retenir la qualification de droit interne, utilisée dans l'acte d'imposition incontestablement valide – au terme du contrôle du respect de la subsidiarité d'application – pour lire la convention fiscale; c'est du moins ce que l'on comprend par « *en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention* ». La *subsidiarité de qualification* est née de façon explicite, même si elle fut observée par le Conseil d'Etat précédemment, mais explicitée uniquement au niveau des conclusions des Commissaires du Gouvernement³⁰⁴.

La démarche suivie par le juge d'appel est ainsi validée et même, désormais, prescrite clairement, bien que suivant des termes différents par rapport à ceux utilisés en appel; « rapprochement de la qualification » est préféré à « définition des modalités de répartition de l'imposition ».

Le droit interne se renforce autrement, alors même que la doctrine étrangère et experte en la matière prône justement l'autonomie des définitions, tant que la convention ne renvoie pas explicitement aux définitions des Etats parties³⁰⁵. Clairement confirmé, le raisonnement détecté dans l'arrêt de la Cour d'appel devient donc la règle : partant de la définition que le droit interne attribue à un revenu précis, c'est l'article conventionnel correspondant précisément à cette qualification de droit interne qui devra recevoir application. Ce qui est ensuite particulièrement innovant dans le contexte de la subsidiarité, en plus de ce « lien » crée entre la définition de droit interne et droit conventionnel, c'est la façon qu'a eu le juge de définir le champ d'application des conventions fiscales ou de la loi interne, il y a de quoi s'interroger : « *de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même,*

invoqué les dispositifs conventionnels, le juge aurait du déterminer d'office le domicile fiscal du contribuable sur la base de ces conventions. L'applicabilité d'une convention bilatérale relève du champ d'application de la loi : le moyen est donc d'ordre public. Pour un autre exemple encore plus révélateur, lorsqu'on prend en compte les conclusions du Commissaire du Gouvernement : Autre exemple : **CE, 9ème et 7ème ss-sect., Sté Valmag AG, 27/02/1984**, RDF 1984, n°42 com 1771, RJF 4/84, n°533 : le juge part directement sur l'article 7 de la convention franco-suisse mais les conclusions du Commissaire du Gouvernement invitaient à appliquer la subsidiarité d'application de manière scrupuleuse **et la subsidiarité des qualifications conventionnelles**: « (...) *les questions les plus délicates sont relatives au principe de l'imposition. Pour les aborder en toute clarté, il nous paraît indispensable de faire abstraction, dans un premier temps, de la convention franco-suisse et de nous interroger d'abord sur la nature des revenus litigieux et le régime qui leur est applicable au regard de la loi française* ». **Sur le droit interne en tant que moyen d'ordre public** : CE, 19/12/1986, n°54101, SARL « Cabonine Europe », RDF 1987 n°17, com 852

³⁰⁴ Affaire Société X fondatrice, §1, Section I du présent chapitre

³⁰⁵ M. Lang, *op.cit.*, p. 40 : « *In order to guarantee an exact meaning, the DTC must therefore be viewed separately from domestic legal systems and the meaning of the DTC provision must be determined without reference to any domestic law. Accordingly, DTC law must be regarded as autonomous with respect to domestic law. Domestic law and treaty can only be interpreted within their own contexts* ».

s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ».

De prime abord, la phrase est peu claire; on comprend aisément que le juge doit trancher dans le sens de la force dérogatoire ou non de la convention fiscale vis-à-vis de la loi interne en fonction des moyens invoqués par les parties, et qu'il doit aussi soulever d'office toute exception à la concrétisation de la loi nationale qui serait commandée par la convention. Par contre, lorsqu'il se réfère au « *champ d'application de la loi* », alors que nous sommes déjà dans le rapprochement des définitions nationales aux stipulations de la convention – la convention est en train d'être appliquée -, le juge paraît affirmer clairement que le champ d'application conventionnel se confond avec celui de la loi; l'arrêt confirme sur ce point une décision précédente³⁰⁶. Le droit étranger applicable de façon concomitante n'est réellement pas pris en considération dans l'examen du champ d'application conventionnel à ce stade. Certes, sans doute ce droit étranger transparaît dans l'évocation des faits et dans sa prise en compte par le juge, lorsqu'il constate une situation interétatique, on le conçoit; néanmoins, évoquer ce droit étranger au niveau du champ d'application aurait permis au juge de réduire le lien entre droit national et convention fiscale comme nous allons le voir plus loin. Autres remarques; qu'il s'agisse du champ d'application de la loi ou de la convention fiscale, c'est un élément qui a un impact sur la subsidiarité d'application par laquelle nous avons débuté notre analyse. On constate combien subsidiarité d'application et subsidiarité de qualification sont liées, les vices de l'une aggravant ceux de l'autre. En outre, l'obligation de soulever d'office le champ d'application légal pour être appréciée en termes d'outil ou d'obstacle à l'effectivité des qualifications conventions, dépend de l'autonomie ou non de la qualification conventionnelle. Si elle dépend du droit interne, le droit national sera le seul servi³⁰⁷.

Par contre, rapprocher la qualification de droit interne de la qualification conventionnelle revient à se contenter de cette qualification là pour lire la convention. Or, qu'en est-il si la loi interne appelle un chat un chien³⁰⁸? Le dispositif conventionnel relatif aux chats sera appliqué alors même que nous serons face à des chiens. La qualification de droit interne lie le juge lors de l'application du droit conventionnel alors que, pour rester cohérent, tout comme la doctrine affirme « *l'absence de pertinence de la qualification fiscale donnée par l'autre Etat* », réconfortée par le Conseil d'Etat, il faudrait, une fois l'examen de

³⁰⁶ CE, 19 décembre 1986, 54101, *RJF* 1987.2.176

³⁰⁷ Voir *Infra*, IIème Partie, chapitre 2.

³⁰⁸ D. VILLEMOT, Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales, *RDF* 17/2009, com.286, p.15.

la légalité fait par le juge, aller au-delà en permettant à la qualification conventionnelle de jouer plein effet.

Dans l'affaire, le juge examina la loi interne suivant la « *subsidiarité de qualification* » posée par sa jurisprudence en 1975. L'acte d'imposition était en effet bien-fondé vis-à-vis du droit interne, les dispositions des articles 209B et 238 A du Code général des impôts étaient respectées en l'espèce et permettaient donc de rapatrier les bénéfices réalisés en Suisse par la filiale en vue de leur imposition en France. S'agissant de la qualification, en vertu de ces mêmes articles du Code général des impôts, le juge constate que les revenus litigieux étaient des « *bénéfices résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger* », et non, contrairement à ce qu'alléguait le ministre, des « *distributions de bénéfices réputées opérées* » par la filiale Suisse au profit de son actionnaire majoritaire résidant en France. Retenant la qualification de « *bénéfices résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger* », le juge entama alors l'examen de la *conventionnalité* de l'acte d'imposition au regard de la Convention fiscale franco-suisse. Etant donné la notion retenue en droit interne – bénéfices d'exploitation – le juge examina directement la compatibilité de l'acte d'imposition vis-à-vis de l'article conventionnel relatif aux « *bénéfices d'exploitation* », c'est-à-dire, de l'article 7. L'article de la convention est choisi en fonction de la qualification de droit interne; si un autre article semblait convenir, non conforme à la qualification de droit interne, le juge ne pourra pas l'appliquer tant qu'il se laisse guider par la subsidiarité de la qualification conventionnelle.

En revanche, lors de l'application de l'article 7 de la convention dans l'espèce, le juge est confronté à l'absence de définition du terme « *bénéfices* ». Il va alors recourir à la méthode d'interprétation de la convention prescrite par le modèle de convention OCDE en se fondant sur l'article 3 de la convention franco-suisse qui invite les parties à attribuer le sens de la législation interne lorsque la convention est muette, sauf si le contexte exige autrement.

Estimant que le contexte n'exigeait pas d'interprétation différente dans l'affaire *Schneider*, le Conseil d'Etat conclut à « *l'identité de nature entre les bénéfices d'exploitation de la société Paramer dont l'imposition est attribuée à la Suisse par le 1° de l'article 7 de la Convention fiscale franco-suisse et les résultats bénéficiaires de la société Paramer imposés en France au nom de la société Schneider sur le fondement de l'article 209 B* ». Sur ce point, nous ne pouvons que le rejoindre, il y a en effet identité de nature entre les qualifications prescrites par le droit interne et la convention, peu important ensuite le débat sur l'identité de contribuables pour l'heure.

Toutefois, il faut noter que la méthode d'interprétation prescrite par le modèle OCDE, et qui figurait dans la convention franco-suisse à l'article 3, est employée une fois l'article conventionnel sélectionné conformément au droit national français; le juge est déjà enfermé dans la qualification nationale des revenus.

Dans l'affaire Schneider l'inconvénient de procéder ainsi risque de ne pas être perçu; pourquoi ne pas retenir la notion de distribution réputée opérée qui, en provenance de la Suisse, aurait conduit à majorer le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés de la société mère, les faisant échapper au régime fiscal des dividendes versés entre sociétés mère-fille³⁰⁹ ?

Cette qualification aurait permis de contourner le problème de la double imposition « juridique »³¹⁰. Le principe d'imposition retenu par la convention pour des bénéficiaires d'exploitation est le principe de territorialité, l'Etat où ils sont réalisés a le droit exclusif de les imposer. Le dispositif anti-évasion fiscale ne pouvait pas neutraliser la convention, même si la lutte contre l'évasion fiscale est l'un de ses objectifs, l'appréciation des juges d'appel est sur ce point aussi confirmée par le juge de la cassation; le Conseil d'Etat profite juste pour préciser que seule une disposition conventionnelle expresse aurait permis une telle neutralisation. Le moyen ne manque pourtant pas de séduire, nous serions face à une « fraude à la loi », aujourd'hui réprimée par la nouvelle version de l'article L64 du LPF pour ce qui est du droit interne, mais aussi par le droit conventionnel lorsque le Conseil d'Etat estime qu'il a été utilisé dans un montage qui cache une fraude³¹¹.

Après avoir énoncé le considérant de principe, le Conseil d'Etat a entamé à proprement parler le contrôle de la conventionnalité de l'acte d'imposition suivant la méthode de l'appréciation à titre subsidiaire de la convention fiscale en cause.

2°) Le contrôle de conventionnalité sous l'égide de la subsidiarité

Paradoxalement à ce que nous aurions pu nous attendre, malgré un considérant de principe à vocation assez générale et susceptible d'ouvrir la porte à des résultats au final inconventionnels, le contrôle de conventionnalité effectué sous l'arrêt Schneider respecta la

³⁰⁹ Exonération des dividendes reçus à l'exception d'une quote-part de 5% au titre des frais et charges. Tac article exact.

³¹⁰ En tant que dividendes irrégulièrement distribués, ces revenus auraient subi le sort des revenus innomés comme dans CE, 31 janvier 2001, *SA Bank Polska Kasa Opieki*, n°199543, RJF 2001.4.489, Concl. Bachelier BDCF 4/01.

³¹¹ CE, 13 octobre 1999, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s., ministre c/ SA Diebold Courtage, n°191191, RJF 12/99, n°1492 : il s'agissait de sociétés de personnes, le juge a déclaré qu'il se devait de contrôler la qualité de « bénéficiaire » d'un non-résident « *même en l'absence de stipulation conventionnelle précise* » (sur la notion de bénéficiaire réel). Dans le même sens sauf que formulé autrement : CE, 29 décembre 2006, n°283314, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/ Sté Bank of Scotland, RJF 3/07, n°322 + BDCF 3/07 n°33).

supériorité hiérarchique et la force dérogatoire de la convention fiscale. Le contrôle eut lieu en respectant la subsidiarité d'application; l'examen de la légalité de l'acte a précédé celui de sa conventionnalité (a). Mais, au moment venu d'éventuellement exporter la qualification domestique du revenu en cause, en retenant celle qui découle de la mise en œuvre du dispositif anti-évasion fiscale, le Conseil d'Etat a refusé cette importation. L'imposition en droit domestique était faite suivant une qualification d'emprunt, résultat de l'application du mécanisme anti-évasion fiscale, et fondée sur une fiction juridique. L'importation sur le terrain conventionnel de cette qualification « fictive » œuvre de la loi domestique, aurait eu pour effet l'application d'un article conventionnel autre que celui équivalent à la véritable nature des revenus. Le « rapprochement des qualifications » en respectant les termes de la convention fiscale est donc chose possible (2°).

a) L'examen préalable de la légalité de l'acte d'imposition

Une fois la méthode subsidiaire reconnue dans un considérant de principe, la haute juridiction passa à son application. Le juge procéda ainsi au contrôle de la légalité de l'acte d'imposition, par rapport aux dispositions de l'article 209 B du Code général des impôts. Les termes mêmes de l'article 209 B sont rappelés, le juge explique le dispositif dans son ensemble. Les bénéfices réalisés par une société détenue directement ou indirectement à hauteur de 25 % au moins des actions ou parts, dans un Etat étranger, ou sur un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens de l'article 238 A dudit code, sont soumis en France à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires au titre de la société détentrice, dans la proportion des droits sociaux détenus. Le Conseil d'Etat rappelle que ces bénéfices sont imposés séparément et que l'impôt acquitté localement par la société étrangère est imputable dans la proportion des droits détenus, à condition d'être comparable au montant d'impôt sur les sociétés français qui serait dû. Le juge poursuit son contrôle en affirmant que l'article 209 B du CGI a « *pour objet de permettre l'imposition en France des bénéfices résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger et non, contrairement à ce que soutient le ministre, des distributions de bénéfices réputées opérées par cette société étrangère à son actionnaire résidant en France* »³¹².

Bien que l'effet soit l'imposition entre les mains de la société française qui détient une filiale à l'étranger à hauteur de 25 % des bénéfices réalisés par cette société détenue, à l'image de dividendes qui auraient été régulièrement distribués, le juge administratif trancha

³¹² Reproduction du 4^{ème} considérant de l'arrêt Schneider.

l'affaire en se fondant sur la qualification de bénéfices d'exploitation. La qualification de dividendes réputés distribués était pourtant proposée par le ministre, mais pour le Conseil d'Etat, cette qualification résultait non pas de la réalité, mais de la « fiction » stipulée par le code des impôts français, afin d'appréhender une matière imposable réalisée en dehors de son territoire, et à défaut d'un établissement stable sur le sol français. L'acte objet du litige est donc conforme à la loi française en vertu de l'article 209 B, et la qualification retenue par le droit interne est celle de bénéfices d'exploitation.

Le contrôle de légalité a certes précédé le contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition, mais la subsidiarité conventionnelle n'est pas affirmée de façon aussi intense que sous les affaires Société X de 1975, affaire fondatrice précédemment commentée, ni sous l'affaire *Société Memmi* de 1993³¹³. La décision Memmi, bien que rendue près de vingt années après la décision fondatrice *Société X*, enseigne que si l'imposition n'a pas été correctement établie en application du droit interne, le litige peut être tranché par le seul droit interne sans qu'il y ait besoin d'avoir recours à des dispositions conventionnelles. Au contraire, le juge dans l'affaire Société Schneider refuse de se contenter du droit domestique.

b) Le rapprochement des qualifications domestique et conventionnelle

Muni de la qualification domestique des revenus en cause, bénéfices d'exploitation, le juge a entamé le contrôle de la conventionnalité dudit acte. S'agissant de la convention fiscale franco-suisse de 1966, le juge constata qu'en vertu de son article 7, à défaut d'établissement stable, les bénéfices d'exploitation devaient être imposés en Suisse et qu'il y avait « *identité de nature entre les bénéfices d'exploitation de la société Paramer dont l'imposition est attribuée à la Suisse par le 1° de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse et les résultats bénéficiaires de la société Paramer imposés en France au nom de la société Schneider sur le fondement de l'article 209 B du code général des impôts* ». Par conséquent, et malgré la demande faite par l'administration fiscale française, la Haute juridiction considéra que « *l'objectif d'élimination des doubles impositions attribué à cette convention fiscale ne saurait justifier une méconnaissance des stipulations susmentionnées – article 7 et 25 de la convention fiscale attribuant le droit d'imposer à la Suisse à défaut d'établissement stable - au seul motif que l'imposition par la France des bénéfices de la société Paramer n'est pas établie au nom de la société suisse, mais à celui de sa société mère, qui est une entité juridique distincte et à laquelle lesdits bénéfices n'ont pas été effectivement distribués* ».

³¹³ CE, 17/03/1993, n°85894, *M. Memmi*, RDF 25/93, n°25, com. 1293 ; et RJF 5/93, n°612, p.359.

Le rapprochement des qualifications juridiques du revenu imposable est à souligner. On constate un souci de recherche de la qualification du revenu, comme s'il existait une qualification « intrinsèque » qui serait obtenue grâce au rapprochement des deux qualifications possibles – celle consacrée en droit interne et celle consacrée dans les dispositions du traité fiscal. Ce faisant, le juge peut en effet affirmer qu'il y avait « *identité de nature entre les bénéfices d'exploitation* ». On peut affirmer que le rapprochement prôné dans le considérant de principe fut mis en œuvre sans signifier « importation » du concept de droit interne en vue de l'application de la convention fiscale en cause. Si tel était le cas, cette importation se traduirait par la recherche de l'article conventionnel équivalent à la qualification juridictionnelle du revenu selon le droit interne. Les deux procédés sont différents. La question se posera de savoir par la suite si ce « rapprochement comparatif » est toujours respecté, ou bien si le juge aurait tendance à importer dans le domaine conventionnel la qualification domestique.

De retour à la distinction entre assujetti à l'impôt et redevable de l'impôt, la fiction créée par le droit interne et permettant de déroger à la territorialité de l'impôt sur les sociétés ne fut pas acceptée par le juge sur le terrain conventionnel en vue d'une qualification du revenu différente. Au contraire, le juge conclut que « *considérant qu'à supposer même qu'il soit établi qu'un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ait été assigné à la convention franco-suisse, cet objectif ne permet pas, faute de stipulation expresse le prévoyant, de déroger aux règles énoncées par cette convention* ». Autrement dit, peu importait le fait que deux contribuables différents aient été imposés et que nous soyons face à un phénomène de double imposition économique. Le Conseil d'Etat a ainsi épousé une approche « objective » de la règle disposée à l'article 7 de la convention franco-suisse, où l'imposition doit être faite en fonction d'un revenu en particulier, en l'occurrence, des bénéfices d'exploitation, peu importe la personne qui le réalise³¹⁴.

Cette approche prête à discussion, la doctrine et la jurisprudence à l'échelle internationale sont loin d'être unanimes³¹⁵. Certains auteurs soulignent que la condition d'une

³¹⁴ Sur la distinction entre l'approche subjective et objective des traités contre la double imposition: J. Wheeler, « *The missing Keystone of Income Tax Treaties* », World Tax Journal, Volume 3, Issue 2, June 2011, IBFD, Amsterdam, p.266 to 270 ; J. Avery Jones, « *Problems of categorizing income and gains for treaty purposes* », British Tax Review 5, 2001, p.382 et suiv.

³¹⁵ Dans le sens de l'approche objective adoptée par le Conseil d'Etat: P. Baker, Editor's Note, « *Glaxo Kabushiki Kaisha v. Director of Kojimachi Tax Office* », 2008 (Gyo-Hi), n°91, 12 ITLR 644, p.645 ; aussi « *Padmore v. Inland Revenue Commissioners* », (1989)STC 493, United Kingdom, CA, 19/05/1989, Tax Treaty Case Law IBFD; Cour Canadienne: *TD Securities (USA) LLC v. Her Majesty the Queen*, 12 ITLR (2010) 783, 2010 TCC 186. Dans le sens de l'approche subjective: décision de la cour japonaise « *Glaxo Kabushiki Kaisha v. Director of Kojimachi Tax Office* », 2008 (Gyo-Hi), n°91, 12 ITLR 644, p.645, contraire au point de vue exprimé par Monsieur P. Baker ; Cour Fédérale australienne : « *Russel v. Commissioner of Taxation* » (2011)

double imposition entre les mains d'une même personne ne figure explicitement nulle part et donc, les règles d'attribution disposées par les conventions fiscales pourraient être utilisées pour lutter également contre la double imposition économique³¹⁶. A l'encontre de cette dernière opinion, nous pourrions rétorquer que le modèle de convention OCDE vise explicitement la double imposition juridique, en y apportant notamment une définition explicite dès l'introduction au modèle. Mais à ceux-là, il est plausible de rappeler le statut de « recommandation » du modèle qui, face au silence des traités signés entre les Etats signataires, seul le texte du traité lui-même serait légalement opposable aux administrés et à l'administration fiscale. Force est de constater que les traités signés manquent généralement de préciser le type de double imposition combattu, économique aussi ou exclusivement juridique; en fouillant le texte de nombre de traités, nous n'avons trouvé aucun où figurerait explicitement le type de double imposition juridique visée.

c) L'inconventionnalité, un moyen d'office

L'une des innovations majeures de la décision Schneider est la reconnaissance des inconventionnalités en tant que moyen d'ordre public qui doit, au même titre que l'illégalité, être soulevées d'office par le juge. Le raisonnement est fondé sur le fait que les conventions fiscales ne peuvent instituer un impôt ni prescrire des régimes d'impositions et que, partant, le champ d'application d'une convention fiscale coïncide avec le champ d'application de la loi domestique. Nous allons revenir longuement sur cette approche assez originale puisque, d'une

FCAFC 10, l'affaire est particulièrement intéressante pour une comparaison avec l'affaire *Aznavour*. La législation domestique attribuait les revenus payés à une société résidant à l'étranger ((New Zeland) au titre de prestations de services à une personne physique résidant en Australie en vue de son imposition. Le contribuable personne physique invoqua l'article 7 de la convention conclue entre l'Australie et la Nouvelle Zelande, soulignant qu'en cas de refus de la cour d'appliquer le principe selon lequel en l'absence d'établissement stable, les bénéfices d'une société sont imposables dans l'Etat où elle est résidente, le contribuable devrait faire face à une double imposition économique. La cour a néanmoins permis l'imposition sans s'attarder sur la motivation, le refus de l'article 7 fut fondé sur le fait que la loi attribuait le revenu en vue de son imposition à une personne physique, et non à une société, ce qui était donc en cause était l'imposition de revenus personnels au lieu et place de bénéfices d'exploitation. J. Wheeler, "*The missing Keystone of Income Tax Treaties*", *op.cit.*, p.270, décrit un intéressant point de vue exprimé par le Professeur Kees Van Raad lors d'une conférence selon lequel l'article 23A du modèle de convention OCDE adopterait une approche objective en ce qu'il commence par « *Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus* » et ne fait plus mention à la personne du résident ; alors que l'article 23B commence par la même phrase mais revient à la fin sur « ce résident » en particulier, consacrant ainsi une approche subjective. Mais J. Wheeler ne va pas jusque- là, elle estime que « *it is hardly conceivable that such a difference in scope is intentional* », p.70.

³¹⁶R. Portner, « *Validity of CFC rules in a changing world : a German perspective* », *Tax Notes International*, 27, 14, 2002, p. 1692: "*Conventions do not, however, contain any indication that the convention benefits require the same income to be taxed in the hands of the same person*"; D. Sandler, "*Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*", Publishing Boundaries, 2nd. Ed. 1998, Kluwer Law International, Amsterdam, 1998, p.19: "*Nowhere does the text of the OECD Model, as opposed to its Commentary, suggest that the distributive rules in Chapter III concern only juridical double taxation and not economic double tax ation. In other words, it is open to question whether the distributive rules refer to the division of the tax base of a particular taxpayer or to the division of the income comprising the tax base, regardless of in whose hands it is taxed.*"

part, elle revient à véritablement enfermer les dispositions d'un traité fiscal dans le périmètre de la loi interne, et d'autre part, elle diffère des inconventionnalités "européennes" puisque le Conseil d'Etat refuse de soulever d'office les incompatibilités de la loi vis à vis du droit européen ou international³¹⁷. Nous pourrions voir là une grande garantie pour les contribuables; la Haute Assemblée soulèverait d'office toute méconnaissance à un dispositif conventionnel³¹⁸. Toutefois, à ce jour, la jurisprudence n'offre pas d'exemple où l'inconventionnalité ait été soulevée d'office.

§2 – L'apport conceptuel de la décision Société Céline

Au terme presque de la 40^e année de la décision *Société X* ayant initié une jurisprudence à présent bien assise en droit fiscal international français, le Conseil d'Etat a innové en faisant explicitement sien le « *principe de subsidiarité des conventions fiscales* ». L'institution juridique « *principe* » fut enfin assumée dans le corps même de la décision *Société Céline* rendue le 13 mars 2014, près de 12 années suivant l'arrêt *Société Schneider*³¹⁹. Entre l'affaire *Schneider* et la décision *Société Céline*, d'autres subtilités se sont concrétisées dans des décisions rendues par les juridictions administratives, rendant la ligne jurisprudentielle tracée pleine de rebondissements.

On a cru que la subsidiarité avait été remise en question par une « méthode raccourcie » d'application du principe même de subsidiarité des conventions fiscales, induisant l'exercice d'un contrôle de conventionnalité presque immédiat et préalable au contrôle de légalité de l'acte d'imposition³²⁰. Dans d'autres affaires, le considérant de principe ne fut pas reproduit, ou le fut en partie, comme s'il fallait abandonner une partie du considérant, celle relative au rapprochement des qualifications domestiques et au caractère d'ordre public du champ d'application de la loi domestique; ce changement aurait été le

³¹⁷ CE, Ass., 06/12/2002, *Maciolak*, Rec., P.426.

³¹⁸ Dans la deuxième partie de ce travail nous verrons les précisions apportées à l'occasion de l'affaire *Interhome* et la distinction que s'impose: c'est un moyen que doit être soulevé d'office lorsque la convention fiscale est sollicitée par le contribuable. Si la convention est sollicitée par l'Administration fiscale en se fondant sur l'article 209 du CGI, ce moyen est neutralisé.

³¹⁹ CE, 9^e et 10^e ss-sect., 12/03/2014, n° 362528, *Sté Céline*, JurisData n°2014-004866 ; RDF 22/14, Com.356, P. 21 à 29, concl. F. Aladjidi, note Ph. Durand ; RJF 6/2014, N°602 – V.E. Meier et M.Vauteau, Retenue à la source étrangère : la situation du contribuable aggravée par une convention fiscale : RDF 19/14, Com.19, act.275 ; E. DINH, Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014, RDF 09/15, Com.172, p.67 à 76

³²⁰ La méthode raccourcie sera analysée dans la deuxième partie, Titre 2, Chap.1, notamment à l'occasion de l'affaire *Interhome AG*.

bienvenu. Le principe de subsidiarité a également été questionné à l'occasion d'affaires mettant en cause l'application de conventions fiscales à des sociétés de personnes à cause d'un verrou excessif posé à l'accès du texte conventionnel, ou encore, face à des situations d'aggravation de la situation du contribuable.

Les « subtilités »³²¹ doivent selon nous être considérées plutôt comme des « adaptations » du principe, au cas par cas, en fonction de la question de droit en suspens, plutôt qu'être interprétées comme une remise en cause progressive du principe ou de l'une de ses composantes; malheureusement, dirions-nous. L'arrêt *Société Schneider* a apporté, malgré un considérant très général et propice à des inconventionnalités, selon nous, une première limite au principe de subsidiarité des conventions fiscales : les fictions juridiques prescrites par la loi domestique ne peuvent l'emporter sur les qualifications conventionnelles. Le message transmis au gouvernement français fut conséquent; un certain nombre de conventions ont été amendées afin d'inclure les articles anti-évasion fiscale dans un protocole ou, pour les conventions en cours de négociation, ces dispositifs ont été insérés dans le traité avant signature afin de garantir leur application malgré le contexte conventionnel.

Toutefois, le principe est resté intact, avec les composantes incontournables rappelées dans le considérant de principe *Schneider*, toujours présentes et mises en œuvre lorsque le litige le permettait, jusqu'à l'arrêt *Société Céline*. La décision intrigue en ce qu'elle soulève la question de savoir si le principe de subsidiarité des conventions fiscales, qui est pour la première fois explicitement reconnu par le Conseil d'Etat dans le corps même de sa décision (B), est ôté de la composante « *subsidiarité des qualifications conventionnelles* », volet consacré dans l'arrêt *Société Schneider* (A).

A/ Un arrêt confirmatif innovateur

Le Conseil d'Etat confirme à l'occasion de l'arrêt *Société Céline* l'ordre de traitement des moyens invoqués lorsque le litige fait appel à des conventions fiscales parmi les normes de référence du contrôle; la « subsidiarité d'application » est à nouveau confirmée et se consolide par la même occasion (1°). En revanche, l'arrêt innove en ce qu'il octroie aux conventions fiscales le dernier mot lorsqu'il est question de déterminer l'assiette imposable du contribuable (2°).

1°) La confirmation de la « subsidiarité d'application »

³²¹ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^{ème} éd., 2014, p. 549 .

La subsidiarité d'application fut appliquée suivant sa version davantage moderne, où elle implique qu'après l'entreprise d'un contrôle de légalité exclusivement fondé sur la loi domestique (a), le juge procède à un réel contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition (b).

a) L'exercice préalable d'un contrôle de légalité de l'acte d'imposition

La Société Céline avait perçu des redevances en provenance du Japon et de l'Italie pour des droits de marque. Les deux Etats de source des revenus ont soumis les redevances à des retenues à la source. Selon les conventions fiscales franco-italiennes³²² et franco-japonaises³²³, la France pouvait également imposer ces revenus, censés intégrer l'assiette imposable à l'impôt sur les sociétés. Afin d'éliminer la double imposition résultant de cette double imposition – retenues à la source en Italie et au Japon, impôt sur les sociétés en France -, les conventions fiscales octroyaient toutes les deux des crédits d'impôt imputables sur l'impôt dû en France. Les deux conventions contenaient une clause particulière au niveau de l'article sur la méthode d'élimination de la double imposition qui excluait formellement la possibilité de déduire, en tant que charge déductible du bénéfice imposable, le montant payé à l'étranger dans l'Etat de source. Mais, la Société Céline étant déficitaire, et ne pouvant donc bénéficier du crédit d'impôt, elle passa les impôts payés à l'étranger en tant que charge d'exploitation déductible en vertu de l'article 39 du Code général des impôts. L'administration fiscale française a remis en cause la déductibilité desdites retenues à la source, arguant les articles conventionnels susmentionnés, et a réintégré lesdites sommes dans le bénéfice imposable de la Société Céline.

Conformément à la ligne jurisprudentielle tracée, le Conseil d'Etat a d'abord procédé à un contrôle de légalité de l'acte d'imposition contesté. La « *subsidiarité d'application* » fut ainsi observée. Suivant les termes de l'article 39 du CGI, les impôts acquittés par une entreprise sont des charges « en principe » regardées comme déductibles. Le redressement opéré par l'administration fiscale ne serait pas conforme au droit interne. Mais, au lieu de s'arrêter là, comme aurait prescrit la décision fondatrice *Société X* de 1975 et le Commissaire du Gouvernement dans les conclusions rendues sous l'affaire, le juge administratif a procédé

³²² Convention du 5 octobre 1989.

³²³ Convention du 3 mars 1995.

ensuite à un contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition, acceptant ainsi l'idée que la convention fiscale puisse déroger au droit interne.

b) Un contrôle de conventionnalité en second lieu

La confrontation de l'acte d'imposition avec les conventions fiscales fut d'abord faite par rapport à la convention franco-italienne. L'article 24 de cette convention prévoit comme méthode d'élimination de la double imposition celle de l'imputation avec une particularité près : l'impôt acquitté en Italie peut faire l'objet d'un crédit d'impôt en France pour un montant équivalent, mais il ne peut être déduit en tant que charge d'exploitation du résultat imposable. Passant ensuite à la convention franco-japonaise, le juge constata que l'article 23 du texte disposait la même règle selon laquelle les revenus en provenance du Japon qui ont supporté une retenue à la source au Japon, ouvrent droit à un crédit d'impôt de montant équivalent, sans excéder l'impôt français qui serait dû sur les mêmes revenus, dès lors que la loi française ne les exonère pas. L'article mentionne explicitement que « *l'impôt japonais n'est pas déductible des revenus* » imposables selon la loi française. Le Conseil d'Etat a été confronté à un choix difficile. Soit, suivant l'objectif de la clause et l'objet principal des conventions fiscales, le juge admettait de ne pas appliquer littéralement les dispositions conventionnelles, afin d'éviter une double imposition juridique et l'aggravation de la situation du contribuable; soit, le juge appliquait littéralement et scrupuleusement la convention fiscale et, à défaut de bénéfice imposable, confirmait l'impossibilité de déduire l'impôt payé à l'étranger en tant que charge d'exploitation. L'aggravation du contribuable devait être appréciée par rapport à l'impôt qui serait payé si les activités avaient été déployées dans un pays n'ayant pas conclu de convention fiscale avec la France³²⁴ ou, au contraire, ayant conclu une convention qui n'interdisait pas explicitement la déduction de l'impôt payé à l'étranger parmi les charges d'exploitation.

Le choix entre l'aggravation de la situation du contribuable dans un contexte de résultat déficitaire et l'application du texte conventionnel selon l'objectif d'ensemble, sera l'occasion de promouvoir la non-subsidiarité des conventions fiscales lorsqu'il en va de la détermination de la matière imposable.

2°) La détermination de l'assiette imposable par les conventions fiscales

³²⁴ Dans ce cas, les mesures unilatérales domestiques prévues pour l'élimination de la double imposition juridique trouveraient à s'appliquer.

’ L’innovation de la décision *Société Céline* réside dans la reproduction seulement partielle du considérant de principe *Schneider*, où la « subsidiarité des qualifications conventionnelles » n’est pas rappelée (a). Ensuite, l’arrêt innove en ce qu’il confirme de façon particulièrement claire que la subsidiarité conventionnelle ne doit pas s’étendre sur le terrain de la détermination de l’assiette imposable, où les dispositions conventionnelles doivent primer à titre définitif (b).

a) La reproduction partielle du considérant de principe Schneider

Le choix entre l’application littérale du traité ou l’application suivant une interprétation téléologique du traité fut fait : le Conseil d’Etat préféra appliquer scrupuleusement la clause tendant à éviter la double imposition juridique suivant la méthode de l’imputation. Il a confirmé l’impossibilité de déduire l’impôt payé à l’étranger de l’assiette imposable; en cas de résultat déficitaire, et donc en l’absence d’impôt à payer sur lequel le crédit d’impôt pourrait être compensé, le contribuable ne pourra pas bénéficier des bienfaits de la convention fiscale. Le cinquième considérant de la décision du Conseil d’Etat mérite l’attention :

*« Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d’éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle même, directement servir de base légale à une décision relative à l’imposition et si, 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 avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l’application de la loi fiscale (...)** »*

Le Conseil d’Etat reprend les termes employés jusque-là dans la décision Société Schneider, confirmant son attachement au principe de légalité de l’impôt. Une convention fiscale ne pourrait, par elle-même, constituer le fondement d’un acte d’imposition; c’est la prémisse adoptée depuis la décision Société X de 1975, sur laquelle nous reviendrons dans le prochain chapitre³²⁵. La conception du principe de légalité de l’impôt qui guide la jurisprudence sur la subsidiarité conventionnelle implique que le contrôle juridictionnel se fasse d’abord sur la légalité de l’acte d’imposition au regard du seul droit interne. Si l’acte d’imposition franchit cette étape en conformité avec la loi domestique, le juge est invité à

³²⁵ Voir chapitre 3.

effectuer un contrôle de conventionnalité de l'acte³²⁶. Mais, le considérant de principe posé dans la décision Schneider n'est pas reproduit à l'identique. Avant d'invoquer le contrôle de conventionnalité, le considérant de principe Schneider invite au rapprochement des qualifications en fonction du droit interne, et rappelle également que le moyen sur le champ d'application de la loi est un moyen qui doit être soulevé d'office le cas échéant. Rappelons-nous, le considérant de principe Schneider était rédigé selon les termes suivants :

« (...) que, 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; qu'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 la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale (...) »

Nous sommes invités à constater que le Conseil d'Etat a passé sous le silence la « *subsidiarité des qualifications conventionnelles* », volet reconnu dans la décision Société Schneider de 2002. Le silence peut être interprété de deux façons; soit, il est justifié par le fait que l'espèce ne relevait pas de problème de qualification de revenus, mais uniquement d'application exclusive du droit interne pour la détermination de l'assiette imposable; soit, il révèle le souhait du Conseil d'Etat de priver le principe de subsidiarité du volet « *subsidiarité des qualifications conventionnelles* ».

Dans le sens de la première hypothèse, la décision BNP Paribas rendue le 12 juin 2013, une année plus tôt que la décision Société Céline, portait également sur la détermination de l'assiette imposable³²⁷. Dans l'espèce, le litige trouvait son origine sur la réintégration de provisions dans le résultat imposable de la société BNP Paribas. Le Conseil d'Etat a tranché le litige sans toutefois reproduire le considérant de principe de l'affaire Schneider, alors même qu'il fut procédé à un contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition vis-à-vis de la convention franco-canadienne. Il nous paraît donc plausible que le silence dans l'affaire BNP Paribas, et le considérant modifié dans l'arrêt Société Céline soient simplement le reflet de la

³²⁶ Enseignement résultant de l'affaire *Société X*, puis du considérant de principe *Schneider*.

³²⁷ CE, 3^{ème} et 8^{ème} SSR, 12/06/2013, n°351702, *Société BNP Paribas*, sur laquelle nous y reviendrons dans le 2^{ème} chapitre du Titre 2 de la Partie 1, sous la terminologie d' « aggravation allégence ».

particularité de la question de droit soulevée et non un recul au niveau des composantes du principe de subsidiarité des conventions fiscales.

Néanmoins, dans le sens de la deuxième hypothèse invoquée, c'est-à-dire d'une volonté d'abandonner le volet « *subsidiarité des qualifications conventionnelles* », il y a le contexte même de l'affaire. On pourrait croire que par la même occasion où le Conseil d'Etat pose clairement une limite à la subsidiarité conventionnelle en matière de détermination de l'assiette imposable, il ôte la composante du principe qui induit une portée excessive vis-à-vis de l'obligation de respecter les engagements internationaux signés par la France.

Au lieu de rappeler la subsidiarité des qualifications conventionnelles et le moyen d'ordre public – et bien que nous estimions que c'est un silence opportun à l'égard de l'effectivité des traités fiscaux, ce point sera développé durant la deuxième partie de cette étude –, le considérant invite à vérifier si la convention fiscale est susceptible de déroger au droit interne.

b) La dérogation au droit interne fondée sur une convention fiscale

Monsieur le Commissaire du Gouvernement Fabre sous l'arrêt *Société X* a soutenu la position selon laquelle une convention fiscale ne saurait déroger au droit interne. Dans la décision *Société Céline*, le Conseil d'Etat rejette clairement ce positionnement. Le doute ne s'est d'ailleurs jamais véritablement posé. La jurisprudence n'offre, après l'affaire *Société X*, aucun exemple d'arrêt où le juge administratif a explicitement affirmé qu'une convention ne pouvait déroger au droit interne³²⁸. Le considérant est alors poursuivi, mais diffère de la suite *Schneider* :

« il appartient néanmoins au juge, après avoir constaté que les impositions qu'une entreprise a supportées dans un autre Etat du fait des opérations qu'elle y a réalisées seraient normalement déductibles de son bénéfice imposable en France en vertu la loi fiscale nationale, de faire application, pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû par cette entreprise, des stipulations claires d'une convention excluant la possibilité de déduire l'impôt acquitté dans cet autre Etat d'un bénéfice imposable en France (...) »

³²⁸ L'arrêt « *Cheyne* » rendu par le Conseil d'Etat le 11/04/2008, n°285583, RDF 24/2008, com.377, est un exemple où, comme dans l'affaire *Société X* de 1975, le juge administratif s'est contenté du droit domestique pour trancher le litige au fond. Mais dans le corps même de l'arrêt, il n'est pas dit qu'une convention ne peut pas déroger au droit interne. Nous reviendrons plus loin sur l'affaire *Cheyne*, fortement critiquée par nous.

Le juge appelle à ce que les conséquences de l'inconventionnalité soient tirées ; quand bien même la loi nationale serait-elle respectée. C'est la confirmation de la supériorité hiérarchique selon la force dérogatoire des conventions fiscales, censées pouvoir « déroger » justement au droit interne³²⁹.

La méthode littérale d'interprétation de l'outil conventionnel fut préférée à une interprétation téléologique ; ce point sera également abordé plus loin au niveau du cinquième chapitre de cette étude³³⁰. S'agissant de l'apport global à l'institution juridique qu'est devenu le principe de subsidiarité des conventions fiscales, il faut désormais comprendre que le principe doit fléchir, c'est-à-dire que le droit interne doit céder sa place au profit des conventions fiscales. C'est intéressant, car la détermination, de l'assiette imposable par une convention fiscale semble aller bien plus loin que l'objectif initialement souhaité par les signataires du traité qui est celui d'éviter les doubles impositions juridiques. Pour ceux qui assignaient aux conventions fiscales cette fonction unique, le résultat est peut-être frustrant puisque, en l'occurrence, cela revient à ne pas éviter la double imposition subie par la Société Céline et à aggraver sa situation imposable, dans la mesure où les retenues à la source s'appliquent sur un montant brut et que, au niveau de l'impôt sur les sociétés français, les charges devront être réintégrées au résultat imposable de la société.

A contrario, la décision Société Céline nous fait comprendre l'importance du rôle des conventions fiscales dans la détermination de l'assiette imposable. Concrètement, après avoir vérifié la légalité de l'acte d'imposition vis-à-vis du droit interne, et après avoir confronté la qualification domestique aux qualifications conventionnelles le cas échéant, ainsi qu'après avoir partagé la matière imposable entre les deux Etats partie, selon ce que la convention fiscale prescrit, l'administration fiscale se doit de chercher l'impact des dispositions conventionnelles sur l'assiette imposable, quitte à aggraver la situation du contribuable.

B/ La reconnaissance explicite d'un « principe » de subsidiarité

La décision du Conseil d'Etat *Société Céline* est aussi celle où le juge administratif a, pour la première fois, nommé expressément le « principe » de subsidiarité des conventions fiscales alors même que le contribuable appelait de ses vœux l'application d'une subsidiarité sans limites, à l'image de celle soutenue par le Commissaire du Gouvernement Fabre sous

³²⁹ Développements conduits dans le Chapitre 1^{er}.

³³⁰ Chapitre 1, Titre 2, Partie II sur méthode d'interprétation des conventions fiscales.

l'affaire Société X, afin de ne pas voir sa situation fiscale aggravée par un engagement international (1°). La Haute juridiction refuse de céder à la tentation de la suffisance du droit domestique lorsque la convention conduit à une aggravation du montant d'impôt dû (2°).

1°) Un requête fondée sur la non-aggravation

Le contribuable réclamait un degré plus élevé de subsidiarité conventionnelle face au risque de voir sa situation aggravée ; demande on ne peut plus légitime dans le contexte de l'espèce, où à défaut de pouvoir déduire l'impôt payé à l'étranger de son résultat imposable, le contribuable ne pourra pas bénéficier de l'élimination de la double imposition juridique. Mais, le Conseil d'Etat adopte une interprétation littérale des conventions en cause, révélant combien les conventions fiscales peuvent en effet conduire à une aggravation de la situation de celui qui l'invoque, ou bien de celui à qui on oppose des dispositions conventionnelles aggravantes (b), dans la mesure où, cette fois-ci, si la convention était appliquée de façon « littérale », sa situation serait aggravée (a).

a) *Les « vilaines » conventions fiscales*

A l'origine, les conventions fiscales ont été conçues pour éviter les doubles impositions juridiques, donc, à priori, on conçoit mal qu'au final la situation du contribuable puisse être aggravée par leurs dispositions. Cette image romantique des conventions fiscales n'est pas sans lien, selon nous, dans la création prétorienne du principe de subsidiarité des conventions fiscales en France et dans nombre de « subtilités » au niveau de la jurisprudence sur cette subsidiarité. Nous reviendrons sur ce point au cours du quatrième chapitre de cette étude, tout comme nous l'avons déjà évoqué d'ailleurs plus tôt. C'est au fur et à mesure que l'outil conventionnel devint de plus en plus sophistiqué, ainsi que son application ; pour une administration fiscale, sans doute, l'aggravation était déjà plus facile à concevoir. Dans l'attribution du droit d'imposer un revenu, et de façon exclusive, la convention fiscale pourrait faire droit à l'imposition dans un pays où le montant dû sera plus cher. Mais, dans l'imaginaire des contribuables, une convention fiscale s'apparente à une « charte des droits de l'homme », à petite échelle. Le verbe « alléger » paraît être synonyme de leur effet, alors que la terminologie « aggraver » leur paraît étrange.

Nombre d'articles et de dispositions insérées dans une convention fiscale ont permis d'alimenter cet imaginaire romantique. Ainsi, grâce aux articles des conventions fiscales relatifs aux revenus d'investissement – dividendes, intérêts, redevances, articles 10, 11, 12 –

le contribuable paye un impôt soit dans les deux Etats partie, à des taux plafonnés, soit dans un seul des Etats. Le droit domestique offre des mécanismes pour éviter la double imposition en l'absence de conventions fiscales. Mais ce droit ne permet pas de bénéficier de dispositions conventionnelles avantageuses telles que les exemples précités, ou encore le bénéfice de clauses d'égalité de traitement grâce auxquelles un régime fiscal plus clément, réservé à l'origine aux nationaux, devra être étendu à celui qui se prévaut de la clause. Le bénéfice de crédits d'impôt fictifs comme signalé plus haut, permettent de bénéficier de mesures incitatives à l'investissement à l'étranger. La convention peut aussi octroyer un simple avantage de trésorerie puisqu'elle évite qu'une imposition soit assise dans deux Etats à la fois à taux plein. Une convention fiscale représente, dans l'imaginaire du contribuable, un régime fiscal plus clément ou un « bouclier » fiscal contre la surimposition qui résulterait du paiement d'impôts dans les deux ou trois Etats, si l'on considère aussi les situations triangulaires.

C'est pour cette raison que longtemps en France, mais également parfois à l'étranger, les contribuables ont estimé qu'ils avaient un droit à la non-aggravation de leur situation fiscale. L'idée a été légalisée dans nombre de cas ; aux Etats-Unis, la non-aggravation est érigée en principe du droit fiscal au niveau de la Constitution. Une convention fiscale doit et peut alors être appliquée pour autant qu'elle n'aggrave pas la situation du contribuable par rapport à ce qu'il aurait payé en l'absence de convention³³¹. D'un point de vue strictement théorique, il n'y a pas de raison pour que cette « limite » de la non-aggravation soit posée d'office, en l'absence d'une quelconque clause qui la consacre dans le cœur même de la décision. Un traité se doit d'être appliqué dans la mesure où les conditions posées par la Constitution sont remplies. S'agissant de la France, la condition de la non-aggravation de la situation des justiciables ne figure pas parmi les conditions qu'exige la Constitution, nous y reviendrons plus loin.

Toutefois, le Conseil d'Etat ne laisse plus aucun doute sur la question et va plus loin : si les conventions fiscales doivent nécessairement être prises en considération pour la détermination de l'assiette imposable, le contrôle de conventionnalité devra être systématiquement fait, y compris lorsque le droit interne « suffit » à annuler l'acte d'imposition attaqué.

b) La suffisance du droit interne en cas d'aggravation

³³¹ Citer exemples étrangers ; jurisprudence et droit positif comme aux Etats-Unis.

Dans la décision Société Céline, le Conseil d'Etat confirme l'abandon de la démarche suivie sous l'affaire fondatrice *Société X*, et *Cheynel*, sur lequel nous reviendrons également plus loin. La suffisance du droit interne n'est pas synonyme du principe de subsidiarité des conventions fiscales mis en œuvre par le Conseil d'Etat ; un passage par le texte conventionnel est obligatoire et ce passage doit être fait de façon suffisamment approfondie pour que l'article conventionnel sur les méthodes pour éliminer les doubles impositions puisse, le cas échéant, déroger à la détermination de la matière imposable prescrite par le droit domestique³³².

Certains précédents jurisprudentiels étaient en effet de nature à inquiéter ; confirmer ce refus d'indifférence au texte conventionnel dans un arrêt d'importance, où le principe va être d'ailleurs explicitement nommé, fut une démarche salubre. Dans l'affaire *Cheynel* de 2008, la démarche subsidiaire fut employée selon nous à un degré extrêmement excessif, marquant la jurisprudence sur la subsidiarité conventionnelle par un arrêt explicitement « in conventionnel ». Dans l'historique de l'application des conventions fiscales à l'échelle globale, certains pays réclament la dénonciation d'une convention fiscale à cause d'applications fortement discutables ou notoirement erronées du texte conventionnel. Le Brésil est un de ces pays qui, à cause de l'interprétation de ce que doit être considéré comme des prestations de service technique, avec ou sans transfert de *know-how*, s'est vu opposer la dénonciation du traité fiscal germano-brésilien et a failli, encore récemment, voir subir le même sort au traité fiscal conclu avec la Finlande³³³. La jurisprudence domestique oscillante puis méprisante, par rapport à la pratique des conventions fiscales, fut dénoncée. La dénonciation a récemment conduit à des amendements dans le droit domestique qui ont le mérite d'avoir rendu le régime fiscal applicable « à peu près » clair³³⁴. L'arrêt *Cheynel*, rendu par le Conseil d'Etat en 2008, fait partie de l'un de ces arrêts à notre avis.

³³² Article 23 – 23 A et 23B – des modèles de conventions fiscales sur le revenu et la fortune OCDE et ONU.

³³³ V. ARRUDA FERREIRA, M. BOCACHICA, *Constitutionality of the Brazilian CFC Regulation*, Bulletin for International Taxation, Vol.67, n°10, 2013, IBFD. Une nouvelle convention fiscale franco-brésilienne va bientôt rentrer en vigueur parce que la précédente fut dénoncée par l'Allemagne à la suite du traitement inacceptable des redevances pour transfert de "know-how". Les deux pays ont échangé pendant des années afin de trouver une solution palliative aux décisions des juridictions brésiliennes mais l'Allemagne, faut d'une prise de position solide des autorités brésiliennes et définitive, préféra résilier la convention fiscale.

³³⁴ *Ibid.*, l'administration brésilienne a adopté une instruction normative qui consacre la notion de redevances pour les paiements de service avec transfert de knowhow, sauf si le traité a été conclu suivant les modèles ONU et OCDE où figurait l'article sur les professionnels indépendants, auquel cas cet article devra être appliqué.

En effet, dans la décision *Cheyne*, après avoir rappelé le considérant de principe Schneider dans son intégralité, le juge administratif s'est contenté du droit domestique pour trancher le litige. La discussion portait sur le lieu où le contribuable était domicilié afin de pouvoir procéder au partage du droit d'imposer le revenu en cause. Le droit domestique français fut seul pris en considération, alors même que la convention fiscale franco-belge a ceci de particulier qu'elle définit, sans renvoi au droit interne, le concept du domicile fiscal. Dans un tel cas de figure, le passage par le texte conventionnel était obligatoire et « définitif », signifiant ici qu'il ne pouvait y avoir de retour au droit domestique pour déterminer le lieu du domicile parce que la convention consacrait une définition claire. Grâce à la clarté de la décision Céline sur ce point, nous pouvons espérer que des incohérences soient évitées.

2°) Un « principe » proclamé dans un contexte d'aggravation de la situation du contribuable

L'énonciation pour la première fois de la terminologie « principe de subsidiarité des conventions fiscales » eut lieu dans un contexte d'aggravation de la situation du contribuable (a). Au même temps que la décision fait honneur aux conventions fiscales signées par la France, le juge affirme de façon expresse que la subsidiarité conventionnelle doit, néanmoins, toujours être mise en œuvre en respectant la volonté des Etats signataires telle qu'explicitement exprimée au travers des articles de la convention (b).

a) *La proclamation d'un « « principe » de subsidiarité des conventions fiscales »*

Dans le 6^e considérant de la décision Société Céline, le Conseil d'Etat rejette le moyen de la requérante, fondé sur une violation du principe de subsidiarité des conventions fiscales. Le juge administratif affirme que « *la cour n'a pas méconnu le principe de subsidiarité des conventions fiscales dont se prévaut la requérante en jugeant qu'il y avait lieu d'examiner si les stipulations conventionnelles dont l'administration se prévalait faisaient obstacle à cette déduction* ».

La formulation par la requérante du moyen « violation du principe de subsidiarité des conventions fiscales » joua sans doute un rôle important dans l'emploi de la terminologie qui correspond à la pratique du contentieux relatif aux conventions fiscales en France, depuis 40 ans à présent. Le principe fut énoncé pour bien confirmer ce à quoi sa mise en œuvre doit correspondre : examen de l'acte d'imposition à l'égard du droit interne et des dispositions de l'article 39 du Code général des impôts dans l'espèce Société Céline ; ensuite, examen de

l'acte d'imposition par rapport aux conventions fiscales franco-italiennes et franco-japonaises. Constant que c'est exactement ce que la cour d'appel a fait, le moyen de la requérante est rejeté. La systématisation de ce double contrôle est très importante en ce qu'elle permet qu'un acte d'imposition illégal soit néanmoins appliqué parce qu'il serait conforme à la convention fiscale. Cette affirmation ne vaudrait pas si l'acte d'imposition était inconstitutionnel et l'arrêt Société Céline permet aussi de se questionner à ce sujet.

Il est permis de se questionner sur le point de savoir si, au final, le contribuable lourdement imposé du fait de l'impossibilité de compenser la double imposition juridique qu'il a subie, aurait pu alléguer une violation du principe de capacité contributive à cause de l'application combinée du Code général des impôts et des dispositifs conventionnels. Dans des systèmes juridiques où le contrôle de constitutionnalité est abstrait et concret, ou juste concret, et diffus, une affaire similaire à celle de la Société Céline aurait pu se terminer en grief d'inconstitutionnalité³³⁵. Au final, le résultat n'est pas celui prôné par les modèles de convention fiscale ; la double imposition est censée pouvoir être éradiquée à un moment donné, à moins que le contribuable soit coupable d'une fraude, fraude au texte conventionnel ou à des dispositions de droit interne. Si le résultat déficitaire était le fruit d'un comportement frauduleux, par exemple, de par l'évasion de la matière imposable à l'étranger, nous aurions sans doute acquiescé à la solution retenue par le Conseil d'Etat. Par contre, s'agissant d'un comportement de bonne foi, la voie empruntée par l'entreprise en procédant à la déductibilité de l'impôt payé à l'étranger, en tant que charge déductible au cours de l'exercice fiscal, nous paraît légitime. Mais, l'action en justice à l'heure actuelle serait impossible eu égard au régime du contrôle de conventionnalité. Le Conseil constitutionnel s'est estimé incompétent pour exercer le contrôle de la constitutionnalité d'engagements internationaux ; un recours fondé sur le fait que les clauses des conventions fiscales franco-italiennes et franco-japonaises étaient susceptibles de porter atteinte au principe de capacité contributive des contribuables

³³⁵ Ch. DE LA MARDIÈRE, *La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale: un espoir déçu*, in Th. Lambert (dir.), *Le contentieux constitutionnel en débats*, LGDJ -Lextenso, coll. Grands Colloques, 2014, p.29 et suiv. apropos de l'article 61.1 tel qu'issu de la réforme: reprend le projet initié par le Président Badinter en 1989 et par le comité Vedel ; dispose que « lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution^o garantit, le Conseil Constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'E ou de la Cour de Cassation qui se prononce dans un délai déterminé », l'article renvoie à une loi organique la détermination des conditions concrètes de son application. En matière fiscale, le filtre de ce que constitue un droit ou liberté que la constitution garantit est apprécié strictement comme révèle l'affaire Kimberley Clark sur le principe de légalité de l'impôt. Le contrôle au fond serait de portée excessivement réduite.

de par le défaut d'issue pour les contribuables déficitaires, serait rejeté³³⁶. Ensuite, dans le régime aujourd'hui en vigueur, les recours objectifs ne sont pas prévus par la loi organique ; la loi interne, c'est à dire l'article 39 du Code général des impôts, ne présentant pas de vice d'inconstitutionnalité en soi, toute tentative serait vaine³³⁷. Le débat sera repris dans la deuxième partie de ce travail lorsque nous aborderons les effets du principe de subsidiarité des conventions fiscales. Au stade de la définition du principe prétorien, l'apport conceptuel est à présent cerné, ainsi que la démarche qu'il implique de la part des administrations fiscales et des juridictions administratives. Un dernier point mérite d'être abordé en ce qu'il apporte au concept, c'est celui du respect de la volonté des Etats signataires de la convention fiscale.

b) Le respect de la volonté des Etats signataires de la convention fiscale

Le contrôle de conventionnalité sous l'égide du principe de subsidiarité des conventions fiscales tout juste reconnu doit se faire à la lumière de ce que « *les Etats contractants avaient entendu explicitement* »³³⁸. Selon nous, c'est un gage supplémentaire pour l'application « cohérente » de conventions fiscales, mais c'est aussi la consécration de la méthode d'interprétation littérale des outils conventionnels.

Dans l'espèce, l'application littérale d'un texte considéré comme clair conduisait au refus à la fois de l'imputation de l'impôt payé à l'étranger ; puisque la convention ne prévoyait pas de report du crédit d'impôt sur les années suivantes par exemple, afin de pouvoir en bénéficier dès lors que le résultat de la société ne serait plus déficitaire ; et au refus de la déductibilité du résultat imposable comme le permettait le droit interne en application de l'article 39 du Code général des impôts.

La non-subsidiarité des dispositions conventionnelles doit néanmoins être mise en œuvre au même temps que l'application littérale de ces mêmes dispositions.

CONCLUSION – CHAPITRE 2

Ce deuxième chapitre fut dédié à la présentation du principe de subsidiarité des conventions fiscales tel qu'il résulte depuis l'arrêt fondateur *Société X* rendu en 1975. Le

³³⁶ Du moins, en l'état actuel de la jurisprudence du Conseil constitutionnel: M. PELLETIER, *La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales. Conseil constitutionnel versus Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme.*, RDF 13/2015, p.21 et suiv, p. 26 sur la portée du contrôle de constitutionnalité exercé.

³³⁷ *Ibid.*

³³⁸ 6^{ème} considérant de la décision *Société Céline*, *op.cit.*

principe de subsidiarité est donc un principe prétorien, ayant vu le jour d'abord et surtout dans les conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement, devenus aujourd'hui Rapporteurs publics, dont le rôle fut fondamental. Au départ, le "principe" était explicitement cité et défini dans les conclusions rendues sous les décisions du Conseil d'Etat, sans que le Conseil d'État le prononce explicitement dans le corps même de ses décisions.

Entre 1975, l'arrêt fondateur, et 2002, l'arrêt *Société Schneider*, les décisions du Conseil d'État semblent appliquer effectivement le principe de subsidiarité sans pour autant qu'un considérant de principe ait été posé; il était difficile d'extraire une définition précise ou démarche systématique ou à systématiser. Cela alors même que certaines conclusions seront particulièrement remarquées, en ce qu'elles apporteront de plus amples explications sur le principe de subsidiarité³³⁹.

A partir de l'arrêt *Société Schneider* rendu en 2002, le Conseil d'Etat a commencé à être plus explicite dans le corps même de ses décisions. Le principe de subsidiarité a alors pris un nouveau tournant car, jusqu'à alors, il était encadré par des Commissaires du Gouvernement qui entretenaient un véritable dialogue de décision en décision, et dont le point de vue, assez homogène, faisait évoluer le concept de façon assez harmonieuse. A partir de l'affaire *Société Schneider* et jusqu'aujourd'hui en 2015, en plus des conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement, la quête au sens et aux subtilités du principe de subsidiarité des conventions fiscales va nécessiter un rapprochement systématique des décisions du Conseil d'État avec les conclusions rendues par ses Rapporteurs public. Dans les décisions, le principe n'est pas nommé mais il dispose désormais d'un considérant de principe, que sera reproduit jusqu'à nos jours. Le considérant est néanmoins rédigé sous des termes complexes, rendant nécessaire de nombreuses précisions. Ces précisions seront faites au fur et à mesure, de décision en décision, et de conclusions en conclusions car, lorsque à la suite d'un arrêt dont on ne comprend pas toujours le sens, les conclusions rendues sous l'affaire suivante précisent les contours de la première, il n'est pas impossible que le Conseil d'État contredise le tout avec une nouvelle décision.

A ce jour, la jurisprudence est complexe, tout effort de concision serait vain. La décision *Société Céline* marque peut être un nouveau tournant: le Conseil d'Etat a pour la première fois nommé la subsidiarité, rendant le "principe de subsidiarité des conventions fiscales" explicite. Le considérant initialement consacré sous l'affaire *Schneider* fut reproduit partiellement dans une affaire où, au final, le contribuable n'aura pas droit à l'éradication de

³³⁹ Conclusions rendues sous les affaires *SAS France* et *M. Memmi* auxquelles nous avons fait référence.

la double imposition juridique; l'interprétation littérale fut préférée à une interprétation téléologique. Mais la parole est au Conseil d'État et il n'exprime, rendant l'accès au principe direct et facilité. L'interprétation littérale entreprise dans la décision *Céline* nous fait croire que le dogme de la loi est toujours là, le principe de légalité de l'impôt est sans cesse en conflit avec les conventions fiscales selon l'approche adoptée par le Conseil d'État. Par contre, l'affaire *Céline* enlève tout doute quant à la possibilité pour contribuable de voir sa situation aggravée du fait d'une convention fiscale. Mais la non-aggravation en tant que limite aux effets d'une convention fiscale fut confirmée dans un contexte si discutable au regard de l'objet des conventions, qu'il est permis de croire que le Conseil d'Etat sera amené à atténuer sa jurisprudence. Si tel était le cas, les principes de la légalité de l'impôt et de la non-aggravation de la situation du contribuable pourraient vraiment mettre en porte à faux la conciliation nécessaire entre le principe de subsidiarité et le principe de supériorité hiérarchique des engagements internationaux.

TITRE 2 - LES FONDEMENTS DE LA SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES

Le premier titre de cette étude a été dédié à l'examen des raisons dites "intrinsèques" aux normes conventionnelles fiscales qui justifieraient la subsidiarité. Ces raisons sont dites ici "intrinsèques" juste pour rendre compte de leur nature "interne", propre aux conventions fiscales. Une convention fiscale est une norme d'origine internationale, fruit de la souveraineté de deux Etats signataires, et qui sont, dans le système juridique consacré par la Constitution de 1958, supérieurs selon la force dérogatoire. Ensuite, les conventions fiscales ne prescrivent pas de régime fiscal complet; ses dispositions ne sont pas autonomes et font appel au droit interne pour pouvoir être concrétisées. Ces caractéristiques propres à la particularité de la norme conventionnelle fiscale justifieraient le principe de subsidiarité sans pour autant rentrer en conflit avec d'autres normes du droit fiscal.

Au cours de ce titre second, nous allons nous intéresser aux fondements "extérieurs" aux conventions fiscales que justifieraient leur application subsidiaire. Le principe de légalité de l'impôt et le principe de non-aggravation ne sont pas des caractéristiques des normes conventionnelles. Ces principes sont des institutions juridiques à part entière qui rentreraient en conflit avec les conventions fiscales et, indirectement, avec leur supériorité hiérarchique.

Le premier des principes que nous allons analyser est le principe de légalité de l'impôt. Principe constitutionnel, figurant à l'article 34 de la Constitution et, dans une certaine mesure comme nous allons le voir, prescrit également à l'article 14 de la Déclaration de l'homme et des citoyens de 1789. Ce principe constitutionnel est le fondement extérieur aux conventions fiscales clé de voûte de la subsidiarité si particulière des conventions fiscales. De ce principe découle un autre principe qui fut considéré comme prétorien et qui aurait pour vocation de constituer un obstacle à ce que des conventions fiscales aggravent la situation des contribuables. Le principe de non-aggravation sera traité ici longuement, nous faisons de lui un "ex-principe prétorien" pour rendre compte de l'évolution quelque peu confuse et contradictoire qu'il a pu connaître dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, dans les conclusions rendues sous les décisions par les Commissaires du Gouvernement et Rapporteurs public, relayées par une doctrine longtemps partisane, devenue dubitative, voire convaincue que ce principe n'a jamais été consacré par le Conseil d'État. Nous étions d'ailleurs nous même presque persuadés que son traitement dans le cadre de cette étude n'était pas nécessaire. Pourtant, à la suite de l'affaire Société Céline de 2014, il est plausible d'identifier dans le principe dit de la non-aggravation une institution fondamentale du droit des conventions fiscales qui est pour l'heure encore ignorée.

CHAPITRE 1 - LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT, UN PRINCIPE CONSTITUTIONNEL

Le principe de légalité de l'impôt est le fondement constitutionnel qui a joué le rôle le plus important dans la création prétorienne du principe de subsidiarité des conventions fiscales. Dès les conclusions du commissaire du gouvernement Fabre dans l'affaire *Société X*, ce fondement extérieur à la norme conventionnelle, mais propre au système juridique dans lequel elle s'insère, fut proclamé avec insistance. L'évolution de la jurisprudence n'a eu de cesse de confirmer un lien de cause à effet systématiquement établi : le principe de légalité de l'impôt rend nécessaire d'appliquer les conventions fiscales de façon subsidiaire. Le juge doit effectuer un contrôle de légalité de l'impôt exclusivement vis-à-vis du droit interne, avant de procéder, le cas échéant, au contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition. A titre de

rappel, notre point de départ sur le principe de légalité de l'impôt est le considérant de principe qui a été consacré dans l'affaire *Schneider* comme nous venons de voir³⁴⁰:

« Considérant que 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; que, 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 ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification [de droit interne] 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 la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale »

Selon le juge administratif et, en grande partie, selon la doctrine, seule la loi peut *« directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition »*³⁴¹. Au cours de ce chapitre, qui succède la présentation du principe de subsidiarité des conventions fiscales et des subtilités relatives à la supériorité hiérarchique des engagements internationaux, nous allons nous questionner sur la portée du principe de légalité de l'impôt. Le principe de subsidiarité serait, selon une partie de la doctrine, la norme de conflit spécifique à la résolution des conflits en matière de fiscalité internationale. Les conflits entre la loi interne et les conventions fiscales seraient réglés grâce à la mise en œuvre du principe de subsidiarité.

³⁴⁰ Chapitre 2 de cette étude.

³⁴¹ B. Castagnède, *« Précis de fiscalité internationale »*, 5^{ème} éd. mise à jour, PUF, 2015, p. 407 ; Ce n'est pas pour arguer en ce sens que M. le Professeur Bernard Castagnède a utilisé ces propos, mais juste pour introduire la subsidiarité des conventions fiscales. Dans le même sens, D. GUTMANN, *« Droit fiscal des affaires »*, LGDJ, 2014, p. 49 : *« n'ont pas pour fonction de créer des impôts »*, contrairement au droit interne. J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *« Droit fiscal général »*, Litec, 2014, p. 275, *« si l'on remarque que les conventions internationales conclues en vue d'éviter les doubles impositions ne permettent pas, en principe, de prélever un impôt que la loi interne n'eût pas permis de prélever ; autrement dit, elles n'ont pas pour effet de donner par elles-mêmes un fondement autonome – et le cas échéant dérogatoire à la loi interne – à l'application d'un impôt »*, citant M. Martin-Laprade RJF 1976, chron. P 41. Le Professeur Castagnède a pu affirmer au sujet des articles 209-1, 4 bis et 165 bis du code général des impôts - ces trois articles prévoient que si des revenus ne sont pas imposables en vertu des dispositions du code général des impôts, ils peuvent néanmoins l'être en vertu de dispositions conventionnelles - que ces dispositions venaient *« fournir un fondement à l'imposition en France, par la référence légale faite aux conventions fiscales qui, par elles-mêmes, ne sauraient conférer aux administrations le pouvoir d'appliquer un impôt non prévu par le législateur. Elles illustrent, à ce point de vue, le caractère subsidiaire des conventions fiscales »*. B. Castagnède, *op.cit.*, p.407. Dans le même sens, G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, 2^{ème} éd. 1990, PUF, p.68 : à propos d'applications possibles des articles du CGI en cause, *« De sorte qu'une convention ne peut créer une imposition là où le CGI accorde une exonération de nature générale, indépendamment de l'application des règles de territorialité »*.

Mais derrière le conflit potentiel entre loi interne et conventions fiscales, se cachent les principes de légalité de l'impôt, en vertu duquel la loi établit et régit l'impôt, et le principe de supériorité hiérarchique des engagements internationaux, en vertu duquel un traité fiscal peut déroger au droit domestique. Nous pouvons, par analogie, affirmer que le principe de subsidiarité vient aussi régler le conflit qui peut potentiellement advenir entre le principe de légalité de l'impôt et le principe de supériorité hiérarchique des engagements internationaux. Cela revient à reconnaître qu'en cas de mise en œuvre des articles 34 et 55 de la Constitution de 1958, si cela crée un conflit entre prescriptions normatives qui deviendraient incompatibles, le principe de subsidiarité serait amené à jouer un rôle de médiateur. La question reste alors de savoir si lorsque le principe de subsidiarité est amené à jouer ce rôle-là, il est nécessaire et juridiquement cohérent que le conflit soit tranché en faveur de l'application toujours prioritaire, en premier lieu, du principe de légalité de l'impôt. Autrement dit, le principe de légalité de l'impôt est-il une règle de droit superpuissante qui, pour la première fois, ne connaîtrait pas d'exception malgré l'enveloppe juridique choisie ? A tout principe du droit, des exceptions, sauf lorsqu'il en va de la légalité de l'impôt, semble-t-il. L'affaire *Société Céline*, rendue par le Conseil d'Etat en 2014 et commentée dans le chapitre précédant, vient contredire cette affirmation, tout comme elle contredit la doctrine lorsque celle-ci affirme qu'en « *l'absence d'imposition prévue par la loi interne, le traité n'a pas de raison d'être appliqué* »³⁴². Reste à présent à cerner les subtilités du principe de légalité de l'impôt.

L'étude du principe de légalité de l'impôt dans ses traits fondamentaux (Section 1) précédera l'examen des conflits auxquels le principe de légalité s'expose régulièrement (Section 2).

³⁴² D. GUTMANN, *op.cit.*, p. 36. En revanche, dans la 4ème édition du même ouvrage, datant de 2013, le Professeur consacre plus d'importance aux « subtilités » que le principe de subsidiarité revêt, p.51 : en présentant le principe, il va affirmer en se référant au considérant de principe de l'affaire Schneider, considérant dit « complexe », que « bien que sa formulation soit complexe, le principe de subsidiarité des conventions fiscales s'appuie sur le bon sens. Si un contribuable a été imposé de façon erronée en France, l'impôt doit être écarté sur la base du droit interne. La convention n'a pas à intervenir. Le Conseil d'Etat estime par exemple qu'il n'y a pas lieu d'appliquer d'office la définition de la résidence prévue par une convention fiscale lorsqu'en vertu du droit interne, la retenue à la source sur la rémunération versée à un salarié non-résident n'est pas exigible, le salarié en cause étant en réalité domicilié en France selon les critères de l'article 4B du CGI (à propos de CE, 13/07/2007, n°290266, RJF 11/07, n°1302.) ». Dans la 5^{ème} édition de son manuel, 2014, les subtilités sont confirmées.

« Intuitivement, le principe de subsidiarité se relie également à l'idée que le traité ne doit servir qu'à écarter la loi interne lorsque celle-ci a pour effet d'imposer un contribuable. En l'absence d'imposition prévue par la loi interne, le traité n'a pas de raison d'être appliqué. La réalité est toutefois plus subtile car plusieurs dispositions du code général des impôts prévoient que lorsque l'imposition de revenus ou bénéfiques a été attribuée à la France par une convention fiscale, il y a des passibles soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés »

SECTION 1 – Le principe de légalité de l'impôt

Partie intégrante du préambule de la Constitution de la Vème République, le principe de légalité a traversé nombre de Constitutions et réorganisations de l'Etat³⁴³. Plus encore, le principe de légalité a été proclamé toujours à l'occasion de prélever l'impôt. En vertu de ce principe, seule la loi peut créer un impôt et seule une loi peut modifier le régime d'une imposition ; la définition ici est brève, nous gardons les subtilités qui rendent compte de la réalité du principe pour les développements qui vont suivre, car c'est au fur et à mesure que le principe évolue, que sa mise en œuvre fait apparaître des caractéristiques nouvelles.

Il n'est pas aisé de traiter le principe de légalité de l'impôt. Les confusions et chevauchements sont faciles, car il faut pour cela distinguer le principe de légalité de l'impôt, du principe de légalité général. Les actes administratifs doivent être conformes à la loi en vertu du principe de légalité, en effet ; mais nous nous intéressons au principe selon lequel l'impôt doit émaner d'une loi. La deuxième difficulté tient au fait que les observations que nous sommes généralement amenés à faire au sujet de la loi ou du pouvoir législatif ne sont pas toujours adaptées à la loi fiscale ni au législateur fiscal. Enfin, le principe de légalité de l'impôt est lié à l'évolution des institutions politiques du pays, rendant la matière encore plus subtile et versatile. Les définitions, les approches ne seront pas les mêmes selon que le principe est en plein essor comme à ses débuts, initialement « sacré » (§1), et selon que le

³⁴³ A. ESMEIN, *Eléments de droit constitutionnel français et comparé*, 5^{ème} éd., 1909, J.-B. Sirey, p. 225 a rappelé que toutes les Constitutions, à la seule exception de la Charte de 1814, dont s'est dotée la France ont reconnu le principe de la souveraineté nationale – (nous rajoutons) et, de paire, ont nourri le dogme de la loi. Mais discordant quelque peu du Professeur Esmein, Ph. THÉVENIN, *Le pouvoir réglementaire en matière fiscale*, thèse, Bordeaux, 1975, p. 23 et s.. L'auteur démontre que si les lois constitutionnelles de 1875 n'ont pas fait mention expresse du principe, la règle a néanmoins été appliquée en tant que principe fondamental de la République. La démonstration est logique avec le dogme de la loi qui règne encore à cette époque, la jurisprudence du Conseil d'Etat de l'époque ne fait que la confirmer : CE, 4 mai 1906, *Babin*, Rec. Lebon p.35, S., 1908, 3, 110. Mais avant cette décision déjà, la Cour de cassation a aussi affirmé le principe de légalité de l'impôt à l'occasion d'un arrêt rendu par sa chambre civile le 22 février 1825 (GD 15). Ce n'est pas sans rappeler que la pratique des décrets-lois n'a pas été utilisée en matière fiscale jusqu'en 1934. A partir de cette date par contre, les habilitations au profit du gouvernement en matière fiscale sont devenues chose courante, l'une des premières réformes en matière d'impôt sur le revenu a été opérée par ce biais (loi du 6 juillet 1934, simplification des règles d'assiette de l'impôt sur le revenu). Pour une analyse récente de ce phénomène, cf J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op.cit.*, p.287. Les auteurs vont souligner le désordre de la IVème République où les nombreuses délégations au profit du gouvernement en matière fiscale, en plus d'avoir constitué le fondement de nombre de réformes, a aussi été à l'origine du désaveu du gouvernement. Les décisions les plus polémiques pesant alors sur le gouvernement, le Parlement occupant une position confortable. L. Trotobas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 8ème éd., 1997, Dalloz, p. 71 ; les auteurs soulignent que même dans les périodes de crise constitutionnelle ou de gouvernement provisoire le principe fut proclamé: acte constitutionnel n°2 du 11 juillet 1940 sous Vichy, et sous le gouvernement provisoire de la Libération toutes les dispositions fiscales ont été prises par des lois (dites « ordonnances » à l'époque).

principe connaît un certain déclin à partir de la moitié du XIX^{ème} siècle et jusqu'à aujourd'hui (§2).

§1 – Un principe initialement sacré

Dans la pensée révolutionnaire de 1789, la loi est la garantie de l'Etat de droit, de la fin des privilèges, et de justice sociale. La Constitution de 1789 et la Déclaration des droits de l'homme de 1789 vont consacrer le dogme de la loi au travers du caractère fondamental du principe du consentement à l'impôt. Le contexte est celui de l'application stricte de la séparation des pouvoirs législatif et exécutif suivant la lecture faite par Montesquieu. L'exécutif est privé de toute initiative en matière légale, ainsi que du droit de veto. Mais la loi synonyme de garantie de l'Etat de droit (A) peut aussi être cernée différemment lorsqu'on décide de maîtriser le processus de son élaboration et son contenu. La doctrine allemande a travaillé la loi suivant les paramètres assez simples d'application et qui permettent une compréhension de la portée du principe de légalité facilement accessible (B). Partant du constat d'une place idéalisée du principe de légalité de l'impôt dans les décisions rendues par le Conseil d'Etat sur la subsidiarité conventionnelle, nous pensons utile de saisir de façon optimale les différentes facettes de la loi et des enjeux en cause.

A) La garantie de l'Etat de droit

Le principe de légalité va être utilisé comme clé de voûte de l'Etat, comme si son équilibre politique et institutionnel dépendait de lui, ainsi que la démocratie. Sans la loi, l'Etat deviendrait la place des privilèges inégalitaires typiques de l'Ancien Régime (1^o). Ensuite, la loi devient l'instrument de légitimation de l'impôt. Parce que l'impôt est un besoin certifié par la loi, on passe de la crainte du tribut confiscatoire, à la responsabilisation du contribuable-citoyen (2^o).

1^o) Un principe régulateur de l'Etat

La sacralisation de la loi va permettre à la société de se restructurer autour des valeurs communes à l'Etat de droit. A travers la loi (a), la souveraineté nationale s'exprime et voit en elle, au départ, son seul conduit de communication (b). Un « principe » juridique sera consacré autour de la loi, et sera appelé à jouer un rôle qui est différent selon qu'on l'évoque en droit administratif général, ou en droit fiscal (c). Mais l'ensemble de ces développements

permet selon nous de mieux comprendre l'attache que le juge administratif exprime lorsqu'il prône pour la subsidiarité conventionnelle.

a) *L'avènement de la loi*

Le principe de légalité de l'impôt en tant qu'obstacle à l'application « non-subsidiaire » de traités internationaux n'est pas facile à surmonter. C'est avec une certaine difficulté que nous allons néanmoins essayer de démontrer qu'il est possible de dissocier le principe de légalité de l'impôt de l'intégrité de l'Etat-Nation face à des traités internationaux conclus en matière fiscale. Il faut pour cela remonter dans l'histoire de l'Etat afin de se situer en prenant en considération l'évolution du principe de légalité de l'impôt.

Le Professeur Esmein présentait, dans son manuel de droit constitutionnel, l'Etat comme la « *personnification juridique d'une nation : c'est le sujet et le support de l'autorité publique* », avant de rajouter que « *ce qui constitue en droit une nation, c'est l'existence, dans cette société d'hommes, d'une autorité supérieure aux volontés individuelles* » ; « *cette autorité, qui naturellement ne reconnaît point de puissance supérieure ou concurrente quant aux rapports qu'elle régit, s'appelle la « souveraineté* »³⁴⁴. L'Etat est donc aussi synonyme de souveraineté, souveraineté qui ne reconnaît pas de puissance supérieure ou concurrente. Le Professeur expliquera ensuite la dichotomie entre souveraineté intérieure et souveraineté extérieure, distinction utile parce qu'elle renvoie implicitement à deux versants dont nous avons besoin pour discuter la subsidiarité des conventions fiscales. La souveraineté « intérieure », « *ou le droit de commander à tous les citoyens composant la nation, et même à tous ceux qui résident sur le territoire national* ». Ensuite, la « *souveraineté extérieure, ou le droit de représenter la nation et de l'engager dans ses rapports avec les autres nations* ». On identifie à ce stade les deux institutions juridiques dont il est question au cœur de ce chapitre : les lois, produits normatifs de l'Etat, et les engagements internationaux entre l'Etat et les autres nations. Poursuivant son explication très pédagogique du sujet qui nous occupe, le Professeur affirmera que « *le fondement même du droit public consiste en ce qu'il donne à la souveraineté, en dehors et au-dessus des personnes qui l'exercent à tel ou tel moment, un sujet ou titulaire idéal et permanent, qui personnifie la nation entière : cette personne morale c'est l'Etat, qui se confond avec la souveraineté, celle-ci étant sa qualité essentielle* »³⁴⁵.

³⁴⁴ A. ESMEIN, *op.cit.*, p. 1.

³⁴⁵ *ibid.*, p.2.

L'Etat serait aussi, la traduction juridique de l'idée de patrie ; et l'Etat suppose nécessairement un territoire déterminé dans les limites duquel il exerce son autorité, à l'exclusion de tout autre, sur les personnes et sur les choses³⁴⁶. De là résulteront deux conséquences qui s'approchent également de la conciliation entre le principe de légalité et le principe de supériorité hiérarchique des traités ; l'autorité publique doit toujours être exercée dans l'intérêt de tous, et l'Etat est perpétuel, son existence juridique n'admet aucune discontinuité³⁴⁷. De cette discontinuité ou perpétuité, reprenant le terme employé par le Professeur Esmein, découlent encore deux conséquences. La première est que les traités conclus avec des Etats étrangers au nom de l'Etat demeurent valables en dépit de tout changement de forme de l'Etat ; et les lois régulièrement adoptées sous une forme demeurent valables³⁴⁸. A moins qu'elles aient été abrogées ou qu'elles soient devenues « inconciliables » avec les lois nouvelles ; « *ce qui équivaut à une abrogation* »³⁴⁹. L'importance d'honorer les engagements internationaux est présentée en même temps que l'importance de faire respecter les lois ; cette « équivalence » nous intéresse dans le contexte du questionnement sur la subsidiarité des conventions fiscales. Enfin, parce que l'Etat est une fiction juridique dans le sens où il ne s'agit ni d'une personne physique ni d'un groupe de personnes physiques, la souveraineté de l'Etat devra être exercée par un souverain.

b) L'expression de la souveraineté nationale

La souveraineté de l'Etat se doit d'être exercée par un souverain, mais encore faut-il, au sortir du Moyen âge, que ce souverain incarne véritablement la Nation et sa volonté. L'exercice de la souveraineté sera exercé par un souverain qui, dès l'abandon des lettres de cachet par l'Assemblée nationale constituante de 1789, devra respecter la loi³⁵⁰. Jusque là, la « *sagesse du Prince* » affranchissait des lois ; le roi était affranchi des lois lorsqu'il intervenait

³⁴⁶ *ibid.*, le Professeur rappelle que « *Dans les monarchies issues de la féodalité occidentale, la souveraineté a même commencé par être exclusivement territoriale, dérivant du droit que le monarque avait sur le territoire et atteignait directement tous ceux qui l'habitaient.* ».

³⁴⁷ *ibid.*, p.3.

³⁴⁸ *Ibid* p.3.

³⁴⁹ *Ibid*, l'assimilation entre loi inconciliable avec une loi nouvelle et l'abrogation est intéressante.

³⁵⁰ Décret des 16-26 mars 1790, article 10. A. ESMEIN, *op.cit.*, p.16, rappelle qu'en Angleterre en revanche, la conception d'une monarchie soumise à la loi, où le Prince devait la respecter, se développait avant même le XVIème siècle, entre le XII et le XIVème siècle. En France, l'idée a commencé à être plus présente vers la moitié du XVIème siècle dans les écrits de théorie de la liberté politique. L'auteur cite les travaux attribués à Hubert LANGUET.

directement et en personne, ordonnait, décidait ou jugeait. Le pouvoir législatif va devenir petit à petit la clé de voûte de l'exercice de la souveraineté, au point d'en devenir son « régulateur », et, partant, celui de l'Etat, pour reprendre l'illustration du Professeur Esmein³⁵¹. Le pouvoir législatif s'est « *détaché des autres attributs de la souveraineté* », s'exerçant « *presque toujours* », par des organes spéciaux ou suivant une forme propre et solennelle; cela s'est fait en France et ailleurs chez les « *peuples civilisés* », avant même les spéculations sur la séparation des pouvoirs, grâce au développement naturel des organes sociaux et la spécialisation des fonctions³⁵². Le pouvoir exécutif sera en charge de l'un des autres attributs de la souveraineté, celui d'exécuter les lois émanant du pouvoir législatif, et soumis à ce dernier pouvoir, tout en conservant sur lui une supériorité « *supérieure et nécessaire* » dans la mesure où le pouvoir législatif est exercé de façon « *intermittente* », alors que le pouvoir exécutif ne s'arrête jamais³⁵³. Après la séparation également de l'attribut administration de la justice civile ou criminelle, les Constitutions ont tenté – et tentent encore – de combiner une forme d'Etat et un système de gouvernement qui produisent de bonnes lois et assurent le respect des lois établies³⁵⁴. Le principe de légalité initie ainsi son parcours, en tant qu'institution juridique qui garantit l'action de l'Etat. Mais il importe à présent de savoir comment le définir afin de comprendre comment l'appliquer.

c) La signification du principe de légalité

La « légalisation » de l'action du souverain emporte comme conséquence l'obligation pour l'administration fiscale de respecter les normes du système. Selon le principe de légalité, l'administration est soumise au droit ; c'est le principe. Deux approches de la soumission de l'administration aux normes sont possibles en empruntant le schéma de la hiérarchie des normes. L'administration doit respecter les normes qui se situent dans les étages « supérieurs » de la hiérarchie des normes ; dit simplement par les Professeurs Rivero et Waline, « *les exigences de la légalité s'accroissent au fur et à mesure qu'on descend dans la hiérarchie des règles* »³⁵⁵. Concrètement, « *tout au bas de l'échelle des actes juridiques, les*

³⁵¹ A. ESMEIN, *op.cit.*, p.17.

³⁵² *ibid.*

³⁵³ *ibid.*

³⁵⁴ *ibid.*, p.18.

³⁵⁵ J. RIVERO et J. WALINE, « *Droit administratif* », 19^{ème} éd., 2002, Dalloz, p. 79.

décisions particulières, de quelque autorité qu'elles émanent, sont liées par l'ensemble des règles générales » qui ont vocation à régir l'action de l'administration³⁵⁶.

Mais le principe ne reçoit pas d'application « absolue », l'administration dispose d'une marge de pouvoir discrétionnaire plus au moins importante que le principe de légalité est censé encadrer³⁵⁷. Dans certains cas, la loi ne laissera pas de marge à l'appréciation ou au pouvoir décisionnaire de celui censé l'exécuter, c'est le cas s'agissant de la délivrance d'un permis de conduire par exemple, ou de la délivrance d'un récépissé de déclaration d'une association en fonction ; si les conditions d'obtention ou de délivrance sont réunies, l'agent doit s'exécuter. En revanche, la loi peut imposer la tenue d'un concours, mais les membres du jury disposeront de la liberté d'appréciation de l'admission des candidats en fonction de la prestation des candidats, reprenant l'exemple clair donné par les Professeurs Rivero et Waline³⁵⁸. Le discrétionnaire réside là où l'opportunité devient un paramètre nécessaire à la prise de décision, et l'opportunité jouera un rôle en fonction de ce que la loi dictera. Les domaines purement « discrétionnaires », c'est-à-dire les matières où l'administration disposait d'un pouvoir discrétionnaire absolu, ont été supprimés par la jurisprudence du Conseil d'Etat très tôt³⁵⁹. Il y a eu également la théorie des actes du gouvernement qui, portant sur les relations internationales ou les rapports entre le Parlement et le gouvernement, échapperaient à tous les recours pour cause de non-respect de la loi. Mais nous rejoignons les auteurs précités dans le fait qu'il faut plutôt voir « *une exception, non pas au principe de légalité, mais à la compétence du juge* »³⁶⁰.

Il y a eu également la théorie des « *circonstances exceptionnelles* », permettant d'écarter l'application de la loi lorsque son respect risquerait de paralyser l'administration. Mais bien que cela puisse être à l'origine de dérives, les applications sont faites en harmonie avec ce qui ne fut pas l'intention du législateur ; exposé aux circonstances exceptionnelles, la

³⁵⁶ *Ibid.*

³⁵⁷ L'idée même d'un pouvoir discrétionnaire en matière fiscale soulève mécontentement et discorde tant discrétion et impôt pourraient conduire à des résultats catastrophiques. Pour une étude approfondie, voir S. BUFFA, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, IRJS, 2014.

³⁵⁸ J. RIVERO, J. WALINE, *Droit administratif, op.cit.*, p.82.

³⁵⁹ CE, 31/01/1902, *Grazietti*, S. III/1903, p.113, commenté par M. HAURIOU.

³⁶⁰ J. RIVERO, J. WALINE, *Droit administratif, op.cit.*, p.85.

loi n'aurait pas été la même ou aurait prévu une exception³⁶¹. Peu courantes, état de guerre, catastrophes naturelles, troubles sociaux, les actes pris seront soumis à l'appréciation du Conseil d'Etat qui pourra le cas échéant sanctionner tout manque de proportionnalité ou excès d'« illégalité »³⁶². Le juge vérifiera dans ce cas si l'acte attaqué ou la mesure contestée répondaient à l'impératif de « légalité d'exception ».

Ces définitions et précisions étaient nécessaires pour comprendre le contexte dans lequel le principe de légalité de l'impôt s'insère. Toutefois, la version qui nous intéresse contient des particularités et diffère assez. Le principe de légalité de l'impôt ne vise pas tout à fait le respect par l'administration fiscale de la loi ; cet objectif est rempli par le principe de légalité tout court que nous venons d'exposer ci-dessus³⁶³. Le principe de légalité de l'impôt a trait à l'impératif constitutionnel de passer par l'adoption d'une loi pour la détermination de l'impôt et du régime d'imposition.

2°) L'acceptation de l'impôt

L'appropriation par la loi de l'impôt va permettre à la société française de passer de l'image de l'impôt confiscatoire (a) à celle de l'impôt outil de participation citoyenne (b). Ce n'est pas sans éprouver un certain malaise que nous proposons de constater cette transition. Les critiques actuelles adressées au gouvernement français véhiculent en grande partie l'idée d'un système fiscal confiscatoire. Mais il faut passer outre parce que la contestation ne porte pas sur l'obligation de payer un impôt; sur ce point, les citoyens se retrouvent presque de façon unanime. Aujourd'hui ce qui pose problème c'est la proportion, le montant de l'impôt à payer et la prolifération d'impôts³⁶⁴.

a) De l'impôt confiscatoire

³⁶¹ *Ibid*, p. 86.

³⁶² CE, 28/06/1918, *Heyriès*, GAJA, n°3, guerre ; CE, 12/07/1969, *Chambre de Commerce de Saint-Étienne*, AJDA1969, p.565 : les circonstances de mai 1968 ne furent pas considérées comme exceptionnelles.

³⁶³ M. COLLET, *Droit fiscal*, 3^{ème} ed. 2012, p. 20.

³⁶⁴ M. COLLET, E. CREPEY, S.ROBERT, *Capacité contributive et imposition confiscatoire*, Actes de colloque - Jurisprudence du Conseil constitutionnel et fiscalité des entreprises - RDF 39/2015, com. 583, l'approche est intéressante parce qu'elle porte sur la fiscalité des entreprises. Sur la capacité contributive des particuliers, E. de E. CROUY-CHANEL, A.S. LE BRIS, "La décision n°2010-44 QPC du Conseil constitutionnel: réflexions sur la notion de faculté contributive", RDF 9/2011, p.33.

C'est grâce à la loi que l'impôt sera légitimé. Tant que la loi n'était pas au centre de l'activité de l'Etat et que les « souverains » n'étaient pas soumis à la loi, l'impôt était considéré comme une atteinte au droit de propriété³⁶⁵. La fiscalité de l'Ancien Régime était, de plus, très complexe, les prélèvements étaient nombreux et manquaient, en grande partie, de légitimité³⁶⁶.

Les Professeurs Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret retracent dans leur manuel de droit fiscal l'histoire du système fiscal français, histoire importante dans le cadre de notre étude sur la subsidiarité pour pouvoir comprendre les raisons de la sacralisation de la loi en matière fiscale.

Ainsi, les Professeurs ont retracé l'ensemble des impôts directs et indirects en vigueur en France avant la Révolution. La taille était d'abord prélevée durant la période féodale au profit du seigneur justicier comme « prix de la sécurité » ou de la garde assurée aux sujets. Au cours du XV^{ème} siècle, la taille était affectée aux dépenses de l'armée et revêtait la forme d'un impôt de répartition ; impôt global sur les revenus des roturiers et impôt foncier dû par certains fonds. La capitation était, à l'origine, un impôt de quotité dont les recettes devaient financer la guerre de 1695, mais fut transformée par la suite en impôt de répartition. La capitation grevait le revenu réel de tous les individus du royaume en fonction de leurs « moyens et facultés ». Son échec fut causé par les dons du clergé. Le troisième impôt direct à vocation universelle et de quotité, visant tous les revenus, fut créé avec les « dixièmes » et « vingtièmes » ; il s'agissait d'un impôt sur les revenus cédulaire qui frappait seulement certaines catégories de revenus, sur la base de la déclaration du contribuable. L'impôt fut dénoncé comme étant à l'origine d'inégalités. Ensuite, à côté des impôts directs, les contribuables pouvaient être soumis à une panoplie d'impôts indirects : les aides, impôts perçus sur la vente et le transport de marchandises nécessitant des services accessoires ; la gabelle, impôt royal sur la vente du sel appliqué différemment suivant que la gabelle avait été rachetée, selon que la consommation était obligatoire ou libre, mais taxée ; les traites, appliquées comme nos droits de douane d'aujourd'hui ; les droits de mutation sur les actes,

³⁶⁵ M. PELLETIER, *La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales, Conseil constitutionnel versus Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme*, RDF 13/20015, Com.230, p.23, l'auteur affirme qu'« historiquement, l'impôt constitue davantage la garantie du respect de la propriété qu'une atteinte à celle-ci », l'affirmation vaut pour la période post-révolutionnaire. Les manifestations de la conception « impôt-confiscation patrimoniale » ont été brillamment exposées par A. MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété*, Dalloz, Paris 2013, p.

³⁶⁶ L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 4^{ème} éd., 1980, p.178 à 181.

équivalent de nos droits d'enregistrement aujourd'hui. Ce n'était pas tout, d'autres impôts davantage spécifiques tels que la corvée, affectée au développement du réseau routier, les impôts municipaux, ecclésiastiques et seigneuriaux, des taxes exceptionnelles, étaient perçus en France³⁶⁷. D'un point de vue purement technique, le système fiscal était de plus en plus contesté, les mouvements en faveur d'une véritable réforme allaient prendre de l'ampleur³⁶⁸. Le système fiscal était considéré comme déséquilibré et inégal, dans un contexte où les privilèges régnaient encore.

Le Professeur Esmein explique le ressenti de l'impôt confiscatoire, « *celui qui levait l'impôt prenait le bien d'autrui, et, la propriété étant considérée comme le droit naturel et le droit naturel s'imposant comme droit divin au respect du souverain lui-même* », les auteurs des XV^{ème} et XVI^{ème} siècles sont parvenus à instaurer le principe du consentement au moins pour la création de nouveaux impôts³⁶⁹. Petit à petit, l'impôt était moins perçu comme un acte discrétionnaire commis par le Prince à l'égard des citoyens à travers de leurs biens, jusqu'à ce que la Révolution change en principe cette conception ; « *l'impôt n'est pas une atteinte à la propriété, ce n'est même pas une charge réelle qui pèse sur celle-ci : c'est une obligation qui pèse sur chaque citoyen, parce que c'est une nécessité de toute société politique* »³⁷⁰. Cette perception fut possible avec l'avènement du système fiscal révolutionnaire de 1789.

b) De l'impôt participation citoyenne

Le système fiscal inégalitaire et les finances déficitaires propres à l'ancien régime ont été à l'origine immédiate de la révolution de 1789. L'objectif était celui d'instaurer un régime opposé, partant de prémisses davantage démocratiques grâce au consentement à l'impôt et à la mise en place du suffrage censitaire. En outre, le « *système fiscal révolutionnaire* », expression que nous empruntons aux Professeurs Trotabas et Cotteret, repose sur trois principes fondamentaux qui ont été consacrés par la Déclaration des droits de l'homme et du

³⁶⁷ L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 4^{ème} ed., *op.cit.*, p.179, les auteurs donnent l'exemple de la taxe du toisé en 1644, d'un impôt sur les portes en 1652 et d'un impôt silhouette en 1759.

³⁶⁸ L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 4^{ème} ed., *op.cit.*, p.180.

³⁶⁹ A. ESMEIN, *op.cit.*, p.1015.

³⁷⁰ *Ibid.* L'auteur souligne que l'idée avait été dégagée par Domat dans son livre sur le droit public, par le biais de la terminologie « contribution ».

citoyen, jusqu'à aujourd'hui partie intégrante du bloc de constitutionnalité. Un système fiscal optimum est un système qui garantit l'égalité des contribuables face à la loi fiscale, la défense de l'arbitraire en préférant l'imposition fondée sur les signes extérieurs de richesse, et qui assure la promotion d'un impôt unique et foncier³⁷¹.

En vertu de l'article 14 de la DDHC, « *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* ». L'impôt devient un attribut de la souveraineté de l'Etat au même titre que la loi³⁷². Le consentement est matérialisé par le vote ; élection d'un représentant, ou directement suivant un modèle de démocratie participative, et la loi dont il résulte est l'addition des votes des citoyens. Le consentement est aussi un outil de contrôle de l'intervention du législateur, la légitimation de l'impôt se renforce³⁷³. Le champ d'application matériel du principe de légalité de l'impôt est posé ; la détermination de la quotité, de l'assiette, du recouvrement et de la période de perception incombe à la loi, au législateur. Impliqués dans le processus d'élaboration d'un système fiscal, payer les impôts peut plus facilement être conçu comme un geste citoyen par les individus.

Les impôts adoptés avant la révolution ont tous été abrogés. Progressivement, des nouveaux impôts seront adoptés au fur et à mesure que les années révolutionnaires défilent. Les impôts directs seront la contribution foncière, la patente, la personnelle immobilière puis l'impôt des portes et fenêtres adopté sous le Directoire ; les « *quatre vieilles* » voient le jour, sans que l'on sache encore qu'elles traverseront les siècles. L'assiette de l'impôt est fondée sur des signes extérieurs ou sur un forfait, l'impôt est proportionnel et le recouvrement est assuré par des agents publics ad-hoc, les fermes n'existeront plus³⁷⁴. Mais les quatre vieilles ne furent pas très rentables, il fallut assez vite compléter les prélèvements obligatoires avec des impôts indirects inspirés de l'Ancien Régime : les droits de douane, les droits

³⁷¹ L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 4^{ème} ed., *op.cit.*, p.181

³⁷² *ibid*, p. 70.

³⁷³ L. TROTOBAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 8^{ème} éd., 1997, Dalloz, p. 70 : les auteurs rappellent que l' « *assise souveraine du pouvoir d'établir l'impôt n'est pas une simple vue de l'esprit ou le produit d'une analyse politique* », mais elle exprime « *une réalité politique : l'histoire enseigne que nos institutions politiques sont fondées sur le consentement de l'impôt, c'est-à-dire, pratiquement, sur l'intervention nécessaire du Parlement, représentant des contribuables, pour établir l'impôt* ».

³⁷⁴ L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 4^{ème} ed., p.182.

d'enregistrement, le timbre, la taxe sur les boissons ou encore sur le tabac et sur les cartes à jouer. En 1806 la gabelle est réintroduite par un impôt sur le sel.

Nous venons de voir ce que la loi a introduit dans le droit fiscal français de l'époque révolutionnaire. On comprend mieux l'importance du dogme, ainsi que l'évolution qui va suivre : la loi, rien que la loi. Avant de poursuivre sur la dérive du dogme voué à la loi, nous allons nous arrêter quelques instants sur la structure du principe de légalité de l'impôt afin de saisir son caractère modulable. Le principe de légalité de l'impôt n'est en effet pas un principe « absolu », il connaît des exceptions et, avant même des éventuelles exceptions qui seraient consacrées par la loi, le principe peut être introduit dans un système juridique selon une intensité variable. Cette malléabilité du principe de légalité de l'impôt nous intéresse dans la mesure où elle révèle selon nous la viabilité de faire concilier le principe avec l'application non subsidiaire des conventions fiscales.

B) Un principe modulable

Le principe de légalité de l'impôt, fondement principal de la subsidiarité des conventions fiscales, est un principe dont l'intensité ou l'effectivité varie en fonction de son caractère plus ou moins absolu. Au travers de la distinction consacrée par la doctrine germanique, nous allons à présent analyser le degré de l'intensité « formelle » ou « matérielle » du principe de légalité et du principe de légalité de l'impôt (1^o), ainsi que l'intensité « matérielle » desdits principes (2^o)³⁷⁵. L'objectif consiste à comprendre la

³⁷⁵ J.J. CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 6^{ème}. ed. 2002, p.720, Expliquée en portugais, traduite par nos soins : la terminologie « réserve de loi » (*Vorbehalt des Gesetzes*) prétend désigner l'ensemble de matières qui doivent être régies par une loi au sens strict du terme, norme adoptée par le législateur. On identifie une « réserve de loi » lorsque la Constitution détermine qu'une matière donnée ne peut être régie que par la loi ; matière ou domaine du droit. La réserve de loi doit être prescrite par la loi afin de trancher des conflits de compétences entre autorités de l'Etat. La réserve de loi n'est pas la même dans un système constitutionnel de compétences où le Gouvernement détient également un pouvoir législatif ordinaire, ou dans un système où le Gouvernement ne pourrait détenir un tel pouvoir qu'à la suite de délégations expresse du législateur. La réserve de loi va dépendre donc de l'organisation qui est faite du pouvoir législatif parmi les différentes institutions politiques. Sur ce point, nous constatons que la réserve de loi au Portugal s'apparente à celle que nous connaissons en France où le Gouvernement détient des compétences assez larges (article 37 de la Constitution de 1958). Page 722 : La réserve de loi peut contenir une dimension négative et une dimension positive. La dimension négative signifie que dans les domaines réservés à la loi, aucun autre type de norme peut intervenir, mis à part les normes d'exécution adoptées par l'administration. La dimension positive signifie que la loi doit dans ces domaines régir tout le régime juridique, sans pouvoir déclinier sa compétence au profit d'autres types de normes. La réserve de loi « parlementaire » ou « **formelle** », désigne l'ensemble des matières ou domaines du droit que doivent faire l'objet d'un acte législatif, adopté par le Parlement exclusivement. Cette réserve de loi renvoie aux exigences inhérentes à l'Etat de droit et au principe démocratique (principe de sécurité juridique, principe de la proportionnalité, principe d'égalité, principe d'impartialité. La terminologie réserve de **loi matérielle** ou réserve de norme juridique aura trait au contenu, à sa délimitation. La Constitution portugaise prévoit plusieurs réserves de loi , certaines dites « réserve de décret-loi », lorsque la matière doit être régie par ce type d'acte. Sur la même notion mais traitant toutes les distinctions possibles :

malléabilité du principe, malléabilité pouvant le cas échéant être également concrétisée à l'égard de conventions fiscales contre la double imposition. La consécration du principe est alors doublement faite ; dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, texte à vocation universelle, source de droits « individuels » et subjectifs, et source d'obligations ; puis, dans le texte même de la Constitution de 1789. Le rang constitutionnel et « fondamental » est consacré, mais le principe demeure « modulable » et, comme tout principe, connaîtra des exceptions.

Nous ne sommes pas encore au temps des exceptions au principe ; au niveau constitutionnel il s'agit encore de la détermination ou de la définition du principe, en fonction de l'organisation des institutions qui doivent le mettre en œuvre. L'analyse a l'avantage d'apporter un éclairage utile à comprendre sur pourquoi la Vème République s'adonnera à la rationalisation parlementaire. Ensuite, elle permet également d'identifier des pouvoirs que possédait le législateur avant la révolution opérée par la Vème République afin de savoir si certaines compétences font défaut aujourd'hui.

1°) Réserve de loi formelle en 1789

La réserve de loi formelle renvoie à l'encadrement de l'autorité habilitée à régir le domaine de l'impôt, le législateur. La réserve de loi est dite « absolue » lorsque l'intervention du législateur tel que prévu par le droit positif est « exclusive », et, à contrario, la réserve est dite « relative » lorsque des exceptions ou atténuations au principe de l'autorité exclusive du législateur sont consacrées par la loi, lato sensu. Plus la réserve est proche de l'absolue, plus il sera possible d'évaluer le principe de légalité de l'impôt comme « organiquement » ou « formellement » effectif. La doctrine invite à prendre en compte la valeur juridique de la norme régissant la réserve de loi, rang constitutionnel, supra-légal mais infra-constitutionnel – lois organiques par exemple – ou rang légal, le rang réglementaire étant sans doute ce que représenterait un risque maximal pour le principe de légalité de l'impôt.

Notre objectif à présent consiste à identifier le degré de la réserve de loi issue de la pensée révolutionnaire puisqu'elle va nous accompagner jusqu'à nos jours, au travers de l'inclusion de la Déclaration des droit de l'homme et du citoyen de 1789 dans le bloc de

Maria Lucia AMARAL, *Reserva de Lei*, in Polis, V, pp.428 e suiv. *Responsabilidade do Estado e Dever de Indemnizar ao Legislador*, Coimbra, 1998, pp.221.

constitutionnalité. Nous allons visiter d'abord la réserve de loi formelle consacrée dans la DDHC (a) pour ensuite l'examiner dans le texte constitutionnel de 1789 (b).

a) La réserve formelle absolue dans la DDHC de 1789

En vertu de l'article 14 de la DDHC de 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* ». La loi est censée déterminer un certain contenu sur lequel nous reviendrons, mais l'article est rédigé davantage centré sur le « droit » qu'il fait naître au profit des citoyens, plutôt que sur l'autorité censée représenter le consentement des citoyens. De la combinaison des articles 3 – sur la souveraineté qui réside dans la nation –, 6 – sur la loi en tant qu'expression de la volonté générale de la nation – et de l'article 16 – sur la séparation des pouvoirs, on comprend que le législateur est le dépositaire de la mission de « *consentir à l'impôt* ». Les termes employés dans l'article 14 sont très généraux, nous reviendrons notamment sur le choix de la terminologie de « contributions », conforme selon nous à une « déclaration » de droits et devoirs. Le Professeur Stéphane Rials a mis en exergue le fait que la version de l'article 14 allait être différente à l'origine, mais pas sur les aspects auxquels nous nous intéressons dans l'entreprise d'appréciation de la portée de la réserve de loi formelle³⁷⁶. En revanche, le texte laisse le choix du constat direct par les citoyens que nous comprenons, suivant une lecture moderne du texte, pouvoir intervenir par référendum, conformément au fonctionnement d'une démocratie participative directe, ou par le biais des représentants élus du peuple. Nous remarquons également que le terme « loi » fut préféré à celui de « *décret exprès de l'Assemblée des Représentants de la Nation* », employé dans le texte constitutionnel de la même année. La DDHC est vouée au sacre de la loi, tandis que la terminologie « décret » dans la Constitution de 1789 dérange³⁷⁷.

³⁷⁶ S. RIALS, *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, Paris, Hachette, 1988, p.267 ; on apprend que selon le procès verbal de la séance du 26 août l'article était rédigé autrement : « *Chaque citoyen à le droit par lui-même ou par ses représentants de constater (...)* » ; le texte de Baudouin et le texte accepté par le roi et promulgué par les lettres patentes le 3 novembre disposaient que « les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants (...). La version qui sera finalement adoptée sera encore différente « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants (...).

³⁷⁷ Les décrets des 16-26 mars 1790, abandonnant les lettres de cachet n'ont pas encore été adoptés lorsque la Déclaration est rédigée.

Des seules dispositions prévues dans la DDHC de 1789, la réserve formelle de loi en matière fiscale serait absolue, la DDHC ne prévoit ni d'exceptions ni d'atténuations au principe selon lequel la matière fiscale doit être régie par la loi. Mais le caractère déclaratoire, octroyant des droits et faisant peser des obligations sur les contribuables, nous empêche d'appliquer cette grille de lecture. Il faut plutôt constater que seule la réserve de loi matérielle est prescrite dans ce texte. Il est aussi intéressant de signaler que réserve de loi formelle peut aller de pair avec une Constitution non écrite. Un Etat fait figure d'originalité en matière de réserve formelle de loi, c'est justement celui qui ne dispose pas de constitution « formelle » : la Grande-Bretagne. Le principe de légalité « formelle » de l'impôt est consacré dans le *Bill of rights*, et la jurisprudence a toujours fait preuve d'une application on ne peut plus orthodoxe.

Après l'étude de la déclaration des droits et devoirs qui pèsent sur les citoyens et qui inspireront nombre de démocraties à travers le monde, c'est le texte constitutionnel de 1789 qui offre l'ensemble des éléments d'appréciation que nous cherchons à obtenir.

b) La réserve formelle absolue dans la Constitution de 1789

La Constitution de 1789, issue des séances échelonnées entre le 3 septembre 1789 et le 1^{er} octobre 1789, fut la première à consacrer le passage de l'origine du pouvoir de Dieu à la nation, c'est-à-dire, l'Assemblée nationale³⁷⁸. La souveraineté n'appartient plus au roi, mais à la loi ; selon le deuxième article de la Constitution, « *le Gouvernement français est monarchique : il n'y a point en France d'autorité supérieure à la loi ; le Roi ne règne que par elle ; et ce n'est qu'en vertu des Lois qu'il peut exiger l'obéissance* ». La Constitution de 1789 permet pour la première fois l'application du principe de la séparation des pouvoirs, avec l'autonomie du pouvoir législatif, confié à l'Assemblée nationale³⁷⁹. L'initiative des lois appartient exclusivement à l'Assemblée nationale, bien que le monarque puisse juste « inviter » à prendre en considération un objet (article XIII) ; en revanche, le texte doit être « sanctionné » par le monarque (article IX). Celui-ci pourra refuser son consentement, mais

³⁷⁸ Article 1^{er} : Tous les pouvoirs émanent essentiellement de la nation, et ne peuvent émaner que d'elle. S. CAPORAL, J. LUTHER et O. OLIVIER, *Constitutional documents of France, Corsica and Monaco, 1789-1848*.

³⁷⁹ Article VIII : « *Le Pouvoir législatif réside dans l'Assemblée nationale qui l'exercera ainsi qu'il suit...* ». L'article XVI organise le pouvoir exécutif qui réside exclusivement dans la main du roi ; l'article XIX consacre l'indépendance du pouvoir législatif qui ne pourra, en aucun cas, être exercé par le roi, ni par le corps législatif.

son refus n'est que suspensif, et cessera dès la législature suivante. Le pouvoir exécutif ne participe pas au processus d'élaboration des lois, ni même de façon provisoire suivant l'article XVII. La Constitution l'autorise juste à faire des proclamations conformes aux lois et d'appeler à leur respect (article XVII).

L'article XIV de la Constitution va consacrer le principe de légalité de l'impôt suivant ces termes : « *Aucun impôt ou contribution, en nature ou en argent, ne peut être levé ; aucun emprunt, direct et indirect ne peut être fait autrement que par un Décret exprès de l'Assemblée des Représentants de la nation* ». Le droit relatif aux « impôts » et « contributions » est à la charge de l'Assemblée des représentants, mais par le biais de l'adoption de décrets. Lois et lois fiscales bénéficient dans le texte d'une réserve de loi formelle optimale, on ne peut plus élever puisque le législateur détient la compétence de façon exclusive, et que cette compétence est consacrée par une norme de rang constitutionnel. La Constitution n'autorise pas la participation du roi, incarnation du pouvoir exécutif, dans le domaine fiscal. La réserve formelle de loi peut être considérée absolue. A présent, nous pouvons nous interroger sur la réserve de loi matérielle.

2°) Réserve de loi matérielle en 1789

La réserve « matérielle » de loi a trait au « contenu » qui doit être régi par une loi et au rang hiérarchique de la norme qui détermine ce contenu. La réserve de loi matérielle répond à la question de savoir si tous les aspects du droit fiscal doivent faire l'objet d'une loi, ou si certains pans du régime fiscal peuvent être adoptés par la voie réglementaire. La question intéresse la discussion sur la subsidiarité, car plus le degré de réserve matérielle est faible, plus certaines matières du droit fiscal peuvent faire l'objet de règlements, et, partant, moins l'atteinte potentielle d'une convention fiscale au principe de légalité de l'impôt est signifiante. Bien entendu, en 1789 nous n'étions pas encore aux conventions fiscales contre la double imposition. Toutefois, l'année est charnière, c'est la première fois que la loi sera accueillie et consacrée de façon si solennelle. En outre, les Constitutions suivantes que la France connaîtra garderont en héritage en grande partie les terminologies postrévolutionnaires s'agissant du principe de légalité et du principe de légalité de l'impôt. L'objectif est aussi celui d'utiliser le même paramètre vis-à-vis des Constitutions suivantes.

L'examen de la réserve matérielle de loi selon la DDHC de 1789 (a) précédera celui de la réserve matérielle de loi selon la Constitution de 1789 (b).

a) Réserve matérielle absolue dans le texte de la DDHC de 1789

L'exercice consiste à observer, en partant des mêmes dispositions, quels aspects de la matière fiscale sont censés être régis exclusivement par des lois, ou des actes émanant du pouvoir législatif. La précaution que nous prenons par rapport à des « actes émanant du pouvoir législatif » tient au fait que l'enveloppe ne portera pas toujours le nom de loi, comme nous venons de voir dans le texte constitutionnel de 1789.

Partant de l'article 14 de la déclaration de 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* » nous constatons que la loi doit prescrire la création, les modalités d'application, la détermination de la quotité, de la proportion ou le taux d'impôt à payer, la matière imposable et la liquidation du montant imposable, les modalités de recouvrement, et la période pendant laquelle la « contribution » est due. Nous avons dit « impôts » là où le texte a employé un terme plus général, « contributions ». Le terme contributions est alors plus approprié au principe dans la mesure où il permet d'englober des contributions de tous genres, notamment sociales dans l'avenir, si le terme avait été conservé (conscients du fait qu'à cette époque nous sommes encore loin des cotisations sociales auxquelles nous faisons allusion). Le cœur de la fiscalité est au final soumis au principe de légalité, à l'exception du contentieux fiscal, des pénalités et sanctions fiscales, de l'organisation de l'administration fiscale. Sinon, la généralité permet de tout englober dès lors qu'un lien existe avec l'un des termes employés.

La réserve de loi matérielle est aussi optimale que la réserve de loi formelle dans la mesure où le contenu de la loi est prescrit par la norme constitutionnelle, sans que des limitations à ce contenu soient prévues. La généralité terminologique sert le principe de légalité de l'impôt à cette époque dans la mesure où une interprétation large du champ d'application matériel du principe est plausible et où, dans un contexte de parlementarisme absolu, la loi ne connaît pas d'exceptions. Nous sommes aussi dans le contexte d'une « déclaration », les dispositions sont écrites pour le peuple, en fonction de ses droits et devoirs, alors que les rapports entre le gouvernement et le Parlement relèvent de la Constitution elle-même.

b) Réserve matérielle absolue dans la Constitution de 1789

Cette fois-ci, contrairement à la réserve matérielle de loi consacrée par la DDHC de 1789, la Constitution de 1789 est laconique ; l'article XV dispose que : « *aucun impôt ou contribution, en nature ou en argent, ne peut être levé ; aucun emprunt, direct et indirect, ne peut être fait autrement que par un Décret exprès de l'Assemblée des Représentants de la Nation* ». La Constitution sème le doute quant à la portée matérielle de l'article 14 de la DDHC puisque la Constitution fait d'abord référence à des « impôts » et à des « contributions », sans que l'on sache au juste que la différence qui existe entre ces deux types de prélèvements. Il est possible alors de se demander si l'article de la DDHC qui vise uniquement la « contribution publique » pointe un prélèvement précis ou tend à généraliser. Par contributions publiques il faudrait entendre les impôts et contributions mentionnés dans la Constitution de 1789. La Constitution fait ensuite allusion au droit « d'asseoir » l'impôt ; est-ce que tous les éléments tels que le taux, la quotité, l'assiette, la durée et le recouvrement se retrouvent dans cette notion ? De par l'omission et l'absence d'une disposition qui octroie au pouvoir exécutif une compétence quelconque en matière fiscale, nous sommes forcés de constater que la réserve de loi matérielle est également absolue. L'approche adoptée dans le texte de la Constitution ne fut pas propice au détail du contenu, le texte se contente de se prononcer sur l'impôt et les contributions, sans préciser si certains aspects pourraient être régis par le pouvoir exécutif. Mais là c'est encore une conséquence de l'adoption stricte de la conception défendue par Montesquieu de la séparation des pouvoirs.

Entre consécration textuelle et pratique institutionnelle, l'effectivité du principe est susceptible de se révéler bien moins heureuse. Progressivement, de Constitution en Constitution, le principe de légalité tout court et le principe de légalité de l'impôt par voie de conséquence, vont connaître un certain déclin, à l'image de la crise qui va atteindre le pouvoir législatif, au fur et à mesure que les régimes changent. Le phénomène sera si puissant que de principe cher et fondamental à la démocratie en France, le principe de légalité deviendra presque gênant.

§2 – Un principe en déclin

La séparation des pouvoirs telle que défendue par Montesquieu et mise en place par le pouvoir constituant lors de la révolution de 1789 était trop stricte. Le pouvoir exécutif en charge n'a pas sa place dans le processus d'élaboration de la loi, alors qu'il est plus à même de savoir les réformes qui s'imposent en fonction des évolutions de la conjoncture

économique. Le système fiscal va devenir inadapté sans pour autant que les institutions politiques, toutes soumises à un parlement surpuissant, parviennent à répondre au besoin de réforme. Le règne de la loi va peu à peu révéler ses limites, passant de l'excès au déclin, concrétisées par le texte de la Vème République (A). La Vème République va opérer une « révolution » en adoptant comme ligne conductrice la rationalisation parlementaire. Pour apprécier la portée du principe de légalité au sortir de cette révolution, nous proposons d'analyser l'intensité des réserves de loi sous la Vème République (B). Le principe de subsidiarité a été appliqué pour la première fois sous ce régime, en 1975 comme nous avons vu au cours du chapitre précédent. Il nous paraît de ce fait important de bien comprendre le contexte dans lequel désormais le principe de légalité de l'impôt, fondement principal de la subsidiarité conventionnelle, s'insère et la portée selon le texte constitutionnel qu'il revêt.

A) La loi entre excès et déclin

La séparation des pouvoirs résultant de la révolution fut faite de façon excessive et fut ensuite importée de Constitution en Constitution de façon tout aussi excessive. Le résultat fut un déséquilibre du fait de la dépendance du jeu des partis, et de l'absence d'un intermédiaire dans l'exécutif qui puisse trancher et décider là où son expérience lui permettait de mieux agir. La crise de la loi va commencer et perdurer jusqu'à la fin de la IVème République, à l'image de la crise que traverse le Parlement. La réponse ne se fera pas attendre, la Vème République imposera une rationalisation parlementaire sévère, se plaçant alors à l'extrême opposé, dans un moment où il suffisait de trouver le point d'équilibre (1°). A ce moment-là, la France a signé ses premières conventions contre la double imposition, le principe de subsidiarité ne leur a pas encore été appliqué. La rationalisation parlementaire va se renforcer après des premières mesures adoptées dans la Constitution de 1946, sous la Vème République (2°).

1°) Le déséquilibre dans la séparation des pouvoirs

L'excès de la séparation des pouvoirs adopté en 1789 et importé Constitution après Constitution (a) sera paradoxalement à l'origine du déclin de la loi dès la IIIème République, déclin qui ne fera que s'aggraver (b).

a) Une séparation des pouvoirs excessive

Le pouvoir constituant sera, jusqu'à la Vème République, très influencé par les écrits de Montesquieu et sa conception stricte de la séparation des pouvoirs³⁸⁰. Les modèles britannique et américain suivaient également de façon orthodoxe la conception de la séparation des pouvoirs selon Montesquieu et le problème viendra d'un défaut de communication et d'interaction excessif³⁸¹. Celui qui exécute les lois peut avoir des idées intéressantes tendant à corriger ou à réformer en fonction des dysfonctionnements ou besoins ; tel était l'inconvénient du « principe séparatiste » proclamé par Montesquieu.

Contrairement à la Constitution de 1789, les textes de 1791 prévoient la figure du ministre en plus de celle du roi. L'exécutif bicéphale est néanmoins assez encadré, un éventuel cumul de mandats d'un portefeuille ministériel et de la qualité de représentant à l'Assemblée nationale unicamérale est exclu. Le pouvoir exécutif sera également privé de tout pouvoir législatif, seul le législateur peut proposer des lois³⁸². Le Professeur Esmein évoque à ce sujet que le seul contournement possible, « *facile même* », dit-il, de cette interdiction est « *extra-légal et consiste à trouver un membre du Parlement qui veuille bien introduire en son nom propre, et comme émanant de lui, la proposition de loi que désire le gouvernement* »³⁸³. La logique des constituants était d'éviter que le pouvoir exécutif puisse exercer une quelconque pression sur le pouvoir législatif lors de l'édiction des lois. Les ministres ont failli avoir l'initiative des lois de finances, mais le projet fut refusé; l'un des rédacteurs avait fait un vif discours où il « *démontrait que la liberté du peuple est toute dans l'impôt : c'est le gage le plus sûr des droits ; c'est l'arme la plus précieuse pour les défendre ou les reconquérir s'ils étaient usurpés* ». L'octroi de l'initiative des lois de finances aux ministres était symboliquement assimilé au fait de « *ôter à la nation la partie la plus précieuse et la plus aliénable de sa souveraineté* »³⁸⁴. Les membres du pouvoir exécutif ont alors eu le droit d'appeler solennellement l'attention de l'Assemblée sur un point précis. La Constitution de l'an III va également priver le directoire du droit d'initiative législative, mais pourra inviter le

³⁸⁰ A. ESMEIN, *op.cit.*,p.407.

³⁸¹ A. ESMEIN, *op.cit.*,p.412/413 : La Constitution anglaise veillant à maintenir la pleine indépendance des Chambres législatives, considérait comme une violation de leurs privilèges constitutionnels que le roi puisse prendre l'initiative des lois en soumettant des projets de loi – bills – aux deux chambres. Aux Etats-Unis, le Président ne pouvait pas introduire des projets de loi ni directement, ni par l'intermédiaire de ses ministres, qui ne siégeaient pas au Congrès.

³⁸² Constitution de 1791, tit.III, sect. 1, art. 1.

³⁸³ A. ESMEIN, *op.cit.*,p. 412

³⁸⁴ A. ESMEIN, *op.cit.*, p.414.

Conseil des cinq-cents à prendre en considération un sujet donné. De pair avec le refus d'un quelconque pouvoir législatif allait le refus d'accorder à l'exécutif le droit de veto ; la Constitution de l'an III obligeait le Directoire à promulguer les lois votées par le pouvoir législatif³⁸⁵.

Le Professeur Esmein, contrairement au Professeur Duguit, estimait que le vote périodique et la répartition de l'impôt ne devaient pas relever du pouvoir exécutif³⁸⁶. Il estimait que Montesquieu avait raison de ranger la matière sous le pouvoir législatif, tout comme le vote des traités. En même temps, autorité qui devait exécuter le budget, le gouvernement était écarté de la politique fiscale et financière décidée en amont. Or, le système fiscal révolutionnaire va perdurer tout au long du XIXème siècle avec très peu de changements, alors que les dépenses publiques se sont accrues énormément³⁸⁷. La conjoncture économique change complètement ; apparaissent les activités commerciales et industrielles, avec la fortune mobilière, alors que le système fiscal révolutionnaire, ayant perduré pendant l'Empire, était bâti autour de la propriété immobilière, des petites exploitations agricoles, et de l'artisanat. Ensuite, le consentement à l'impôt était biaisé dans la mesure où la technique de l'impôt direct serait maintenue comme un privilège de classe, prônant le suffrage censitaire au lieu du suffrage universel. Enfin, quand vint le suffrage universel lors de la Troisième République, le problème n'était plus le consentement à l'impôt, mais l'utilisation populiste des lois fiscales. Comme il fallait tout de même financer l'Etat, les impôts indirects vont augmenter et se multiplier, étant source d'injustice sociale.

Loi indirectement fruit d'une élite grâce au suffrage censitaire, lois populistes, le déclin commence ayant, cela va de soi, un impact sur le principe de légalité de l'impôt.

b) Le déclin de la loi

Bien que les lois constitutionnelles de la Troisième République n'aient pas repris le principe de légalité de l'impôt dans leur texte même ni dans un préambule, le principe est

³⁸⁵ Constitution de l'An III - Directoire - 5 fructidor An III, 22 août 1795, article 128. La Constitution de 1791 accordait un droit de véto suspensif et temporaire ; lors de la deuxième législature le texte pouvait passer

³⁸⁶ A. ESMEIN, *op.cit.*, p. 417 , citant L. DUGUIT, *La séparation des pouvoirs*, p.26.

³⁸⁷ L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal, op.cit.*, 4^{ème} ed., p.182

néanmoins devenu l'un des principes fondamentaux du droit fiscal³⁸⁸. Pour faire face à l'injustice fiscale ambiante, des réformes ont été adoptées dans différents pans de la fiscalité. D'abord par la baisse des impôts indirects pesant sur le quotidien des contribuables peu aisés, puis par l'introduction d'impôts indirects sur la fortune³⁸⁹. La Troisième République marquera par des réformes très importantes comme l'introduction d'un impôt général sur le revenu, impôt global et progressif, et qui se superpose avec d'autres impôts ; les quatre-vingt devinrent des impôts départementaux ou locaux, des cédules visant les bénéfices d'exploitations et d'activités non commerciales furent introduites. Les pouvoirs des agents publics chargés du recouvrement des impôts depuis la Révolution se sont accrus et, sous la IIIème République, face aux impératifs de gestion des nouveaux impôts, le contribuable a mal ressenti cette évolution qui allait de pair avec un impôt sur les traitements et salaires retenus à la source. Les Professeurs Trotabas et Cotteret expliquent que le régime fiscal était certes devenu plus sévère, mais à l'égard des contribuables supposés être de mauvaise foi³⁹⁰. La pression fiscale était fortement ressentie, le système n'était plus adapté, il fallait réformer.

Le principe de légalité de l'impôt devenait alors un obstacle au changement étant donné la crise institutionnelle qui avait cours en France ; bloqué pour faire passer les réformes qu'il jugeait nécessaires, le Parlement a délégué ses compétences au gouvernement en matière fiscale plusieurs fois, créant autant d'exceptions à la légalité de l'impôt, par le biais des « décrets-lois ». Le système de décrets-lois fut introduit dans la matière fiscale par la loi du 6 juillet 1934 ; le gouvernement a reçu une délégation pour mettre en place une réforme fiscale d'envergure, afin de simplifier les règles d'assiette de l'impôt sur le revenu notamment. Ensuite, la technique des décrets-lois s'est accrue, de pair avec le déclin du Parlement jusqu'à l'avènement de la IVème République. Le déclin fut tel que, comme constaté par Messieurs les Professeurs Lamarque, Négrin et Ayrault, nous sommes passés de décrets-lois à des mesures

³⁸⁸ Lois des 24 et 25 février et du 16 juillet 1875. Jurisprudence du Conseil d'Etat pertinente sur la question : CE, 4/05/1906, *Babin*, Rec. Leb., p.365. Aussi, J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, 3^{ème} ed., 2015, p.347.

³⁸⁹ L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal, op.cit.*, 4^{ème} ed., p.183, 184, les auteurs affirment qu'à la veille de la guerre de 1914 on était arrivé à peu près à « égalité entre les impôts perçus sur la richesse et les impôts perçus sur la consommation ».

³⁹⁰ *Ibid.*, p.187.

fiscales adoptées par des arrêtés ministériels³⁹¹. Après la deuxième Grande Guerre, la réforme fiscale allait avoir lieu au cours de la IV^{ème} République.

Le principe de légalité de l'impôt était à nouveau consacré au rang constitutionnel par le préambule de la Constitution de la IV^{ème} République qui « réaffirme solennellement les droits et libertés de l'homme et du citoyen consacrés par la Déclaration des droits de 1789 et les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République »³⁹². Le principe a regagné théoriquement de l'importance grâce à son insertion dans d'autres articles du texte constitutionnel. L'article 13, dédié au principe de légalité de façon plus générale, disposait que l'Assemblée nationale votait seule la loi et ne pouvait déléguer ce droit. L'intention était explicitement celle d'éradiquer la pratique des décrets-lois ; l'article 16 garantissait le droit à la priorité de l'examen du budget à l'Assemblée nationale, et l'article 17 confiait l'initiative des textes engageant des dépenses aux députés, tout en les privant de l'essentiel : l'initiative budgétaire. L'article 17 de la Constitution de 1946 privait déjà le Parlement de l'initiative budgétaire en lui interdisant toute « proposition tendant à augmenter les dépenses prévues ou à créer des dépenses nouvelles ne pourra être présentée lors de la discussion du budget, des crédits prévisionnels et supplémentaires ». Loin de la logique postrévolutionnaire, une telle disposition ne pouvait conduire à autre chose qu'au désaveu de la loi et au déséquilibre du système fiscal, à cause de l'exclusion d'un acteur clé, le peuple, par le biais de ses représentants.

La pratique des délégations a recommencé, et le gouvernement fut à l'origine de la plus grande réforme fiscale de l'époque³⁹³, et de bien d'autres modifications du droit fiscal, dont l'adoption de la TVA³⁹⁴, jusqu'à la fin de la IV^{ème} République³⁹⁵.

2°) L'ère de la rationalisation parlementaire

³⁹¹ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, 3^{ème} ed., 2014, p.347.

³⁹² Constitution du 27 octobre 1946.

³⁹³ Décret du 9/12/1948, portant réforme fiscale, et sur le redressement économique et financier (pec numéro du décret).

³⁹⁴ Loi du 10/04/1954, et décrets du 30/04/1955.

³⁹⁵ A ce propos, J-J. BIENVENU, *op.cit.* p. : « la rigueur du principe de légalité imposé par la tradition républicaine ne pouvait que susciter des méthodes de contournement destinées à faciliter la création de prélèvements obligatoires ».

La Constitution de 1958 va consacrer la rationalisation parlementaire. Le pouvoir exécutif prend sa revanche après plus d'un siècle d'un parlement superpuissant (a). En 1958 la rationalisation n'était qu'à ses débuts, les amendements constitutionnels qui vont suivre, et la jurisprudence du Conseil constitutionnel vont le consolider au point qu'aujourd'hui des voix de plus en plus nombreuses s'élèvent pour réclamer un retour à l'équilibre³⁹⁶ (b).

a) Avènement de la rationalisation du pouvoir législatif

La répartition des pouvoirs voulue par le pouvoir constituant en 1958 était conforme aux leçons que nous venions de tirer des crises des régimes parlementaires institués par les IIIème et IVème Républiques. L'intention n'était donc pas d'ériger un pouvoir législatif superpuissant ni d'accorder à la loi une place privilégiée à côté des actes émanant du pouvoir exécutif. Au contraire, la logique était bien celle de la rationalisation du pouvoir législatif et du domaine de la loi ; le Conseil constitutionnel fut pensé pour assurer le respect du domaine du règlement en dépit de ce qui avait été considéré comme des abus de la part du législateur durant les régimes précédents³⁹⁷. Un exécutif bicéphale est mis en place avec à sa tête un président qui a le droit de dissoudre l'Assemblée.

Les auteurs évoquent une véritable « *révolution juridique* » (du moins, tentative de) ; la volonté de renforcer l'exécutif conduit le Constituant à remettre radicalement les rôles tels que jusque là pensés des pouvoirs exécutif et législatif³⁹⁸. L'article 34 de la Constitution détermine les matières qui doivent nécessairement relever d'une loi ; tandis que l'article 37 dispose que tout ce que ne figure pas sur la liste de l'article 34, relève du domaine du règlement. Les constitutionnalistes voient là un reversement intégral du principe révolutionnaire : la compétence de droit commun appartient au gouvernement, sauf lorsque la Constitution l'a explicitement énoncé parmi les compétences du Parlement. Le pouvoir exécutif est chargé de « *déterminer et conduire la politique de la nation* » (article 20 de la Constitution). L'article 34 énumère d'abord les matières où la loi fixe les règles, c'est-à-dire, où la compétence du législateur doit être « pleine » ; la loi devrait régler jusqu'au moindre détail, comme sous les régimes précédents, les droits civiques, l'état des personnes, la

³⁹⁶ Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique (juin 2008), RDF 27/2008, com.403. CLUB DES JURISTES, *Sécurité juridique et initiative économique*, RDF 25/2015, com.410.

³⁹⁷ L. PHILIP, *L'évolution de la jurisprudence fiscale constitutionnelle*, RDF 13/2015, p.16.

³⁹⁸ B. CHANTEBOUT, *Droit constitutionnel*, 25ème édition, Sirey Université / Dalloz, 2008, p.574.

détermination des crimes et délits et des peines applicables, la procédure pénale, le statut de la magistrature, certains domaines de la fiscalité, les nationalisations, etc³⁹⁹. Le droit fiscal est bien sûr à noter, mais avant, l'article prescrit que dans les autres matières énumérées, la loi ne détermine plus que les principes fondamentaux⁴⁰⁰. Au-delà, la matière relèvera du pouvoir réglementaire et tout empiètement par le législateur pourrait être sanctionné par le Conseil constitutionnel. D'autres domaines sont réservés à la loi par ailleurs, comme en matière de collectivités territoriales (titre 12 de la Constitution, articles 72 à 74), mais elle perd du terrain au fur et à mesure que l'autonomie financière et fiscale de ces collectivités s'accroît. Par ailleurs, le gouvernement joue désormais un rôle dans l'initiative des lois, à tel point qu'en grande partie l'Assemblée nationale a à se prononcer sur des projets de loi, plutôt que sur des propositions, l'effet « fait majoritaire » sous la Vème République étant très important.

Malgré ce renversement de la séparation des pouvoirs telle qu'initialement pensée par Montesquieu que nous avons abordée plus tôt, une grande partie de la fiscalité reste sous le couvert du législateur. L'article 34 énonce en effet que « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». Le principe de légalité de l'impôt n'est pas affecté théoriquement, et ce, à double titre puisque le principe de la DDHC de 1789 est rappelé dans le préambule de la Constitution, faisant aussi partie du bloc de constitutionnalité. Le contrôle de constitutionnalité exercé par le garant de la Constitution peut être fait sur le fondement de l'un des deux articles, bien que, nous y viendrons bientôt, pas dans le cadre d'un contrôle *a posteriori*⁴⁰¹. Voulant ne pas voir un affaiblissement de la loi sous la Vème République, nous pourrions arguer qu'au-delà de l'article 34, d'autres matières tombent sous

³⁹⁹ Article 34 pour rappel : La loi fixe les règles concernant : - les droits civiques et les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; la liberté, le pluralisme et l'indépendance des médias ; les sujétions imposées par la défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ; - la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et libéralités ; - la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale ; l'amnistie ; la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ; - l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie. La loi fixe également les règles concernant : - le régime électoral des assemblées parlementaires, des assemblées locales et des instances représentatives des Français établis hors de France ainsi que les conditions d'exercice des mandats électoraux et des fonctions électives des membres des assemblées délibérantes des collectivités territoriales ; - la création de catégories d'établissements publics ; - les garanties fondamentales accordées aux fonctionnaires civils et militaires de l'État ; - les nationalisations d'entreprises et les transferts de propriété d'entreprises du secteur public au secteur privé.

⁴⁰⁰ Article 34, suite : La loi détermine les principes fondamentaux : - de l'organisation générale de la défense nationale ; - de la libre administration des collectivités territoriales, de leurs compétences et de leurs ressources ; - de l'enseignement ; - de la préservation de l'environnement ; - du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales ; - du droit du travail, du droit syndical et de la sécurité sociale.

⁴⁰¹ Section 2 du présent chapitre.

la compétence du législateur. En revanche, et la limitation ici impressionne, le Parlement français est l'un des seuls à être privé d'initiative parlementaire en matière budgétaire. L'article 40 de la Constitution prévoit que « *les propositions et amendements formulés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique* ».

Par rapport à la loi fiscale, on constate qu'au lieu d'opérer une rationalisation du pouvoir législatif dans le sens défendu par Léon Duguit, selon laquelle la loi budgétaire et les lois fiscales devraient relever de la compétence du gouvernement, le pouvoir constituant conserve en 1958 la primauté de la loi en matière fiscale. Dans un contexte où les pouvoirs du législateur furent revus à la baisse, et où un contrôle de constitutionnalité *a priori* fut mis en place afin de sanctionner le moindre dépassement du domaine de la loi par un organe juridictionnel indépendant et garant de la Constitution, la fiscalité fut finalement épargnée et bien servie. Cet humble bilan est loin d'être exhaustif, mais illustre déjà combien la place de la loi n'est plus aussi « souveraine » et c'est la logique même de la Vème République. La supériorité hiérarchique des engagements internationaux tels que les conventions fiscales s'insère dans ce contexte également.

b) Renforcement de la rationalisation du pouvoir législatif

Depuis 2008, des amendements importants ont été apportés à la Constitution. Ces amendements ont incontestablement renforcé la rationalisation du pouvoir législatif et avec ça, réduit le dogme de la loi. Sans prétendre être exhaustifs, l'énumération s'initie avec l'institution d'un contrôle des lois *a posteriori*, abstrait et concentré, sous saisine des deux juridictions suprêmes au sein de l'ordre administratif et judiciaire (article 61). Le dépassement du domaine de la loi ne pouvait être sanctionné qu'au stade d'un contrôle *a priori*, lors de la préparation et avant le vote de la loi. Ces dernières années, ces dépassements n'ont pas été dans le sens d'une réhabilitation de la loi. Les articles 72 à 74 de la Constitution ont augmenté l'autonomie financière et fiscale des collectivités territoriales, même si l'autonomie espérée était bien plus importante. Des délégations au profit des collectivités afin que celles-ci puissent fixer l'assiette et le taux des impositions de toutes natures dont le produit leur revient, dans les limites que la loi détermine, sont désormais autorisées. Le contexte est déjà celui où en vertu d'un principe de subsidiarité consacré implicitement par la Constitution – la

règle est explicite, mais l'enveloppe de l'institution juridique n'est pas mentionnée – a cours au profit des collectivités territoriales. Celles-ci peuvent prendre des décisions lorsqu'elles sont à même d'obtenir un meilleur résultat (article 72 de la Constitution). En outre, l'article 34-1 déclare irrecevables, privant du droit d'être inscrit à l'ordre du jour, les propositions de résolutions dont le gouvernement estime susceptible de mettre en cause sa responsabilité ou contenir des injonctions à son égard. La pensée de Montesquieu adoptée lors de la révolution de 1789 n'est plus ; le gouvernement dispose d'un veto définitif⁴⁰². Ce droit de veto, cumulé avec l'interdiction faite aux parlementaires de faire des propositions ayant pour effet « *une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique* » porte un coup définitif à l'institution parlementaire. A l'heure actuelle, les rapports ne manquent pas pour dénoncer les excès de la rationalisation parlementaire sous la Vème République au travers des conséquences qui mettent en porte à faux la sécurité juridique du contribuable, volet confiance légitime et stabilité du droit⁴⁰³ ; bien que la doctrine se montre parfois partagée⁴⁰⁴.

Succédant à l'ensemble de ces constats, l'examen de l'intensité du principe de légalité de l'impôt suivant les « réserves de loi » formelle et matérielle, permet de comprendre en partie la portée du principe de légalité de l'impôt telle que consacrée par le texte constitutionnel de 1958.

B) La mesure du principe de légalité de l'impôt sous la Vème République

⁴⁰² Reprenant les développements sous le 2°) du §1 de ce chapitre, l'influence de la pensée de Montesquieu sur le constituant de 1789.

⁴⁰³ Sur les rapports : O. FOUQUET, J. BURGUBURU, D. LUBEK et S. GUILLEMAIN, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*. Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique (juin 2008), RDF 27/2008, com.403. CLUB DES JURISTES, *Sécurité juridique et initiative économique*, RDF 25/2015, com.410. : le rapport du groupe de travail dresse un bilan détaillé des effets des excès de la rationalisation parlementaire, en insistant notamment sur les points qui avaient déjà été soulignés dans le rapport de 2008 ci-dessus mentionné, et qui n'ont pas reçu d'action. Parmi les propositions faites dans le rapport du Club des juristes, en lien avec la rationalisation parlementaire : réforme constitutionnelle afin que les règles fiscales soient l'apanage des lois de finances, abroger l'article 40 de la Constitution qui prive le Parlement de l'initiative budgétaire, création d'une commission de recevabilité des amendements budgétaires, soumettre à consultation publique les projets de lois de finances, création d'une cellule dédiée au pilotage de la concertation publique en matière fiscale, ouvrir à la consultation publique les projets d'instructions relatives à une loi fiscale au même moment où la loi est soumise à consultation publique, subordonner la recevabilité des amendements en matière fiscale à la condition qu'ils ne s'appliquent qu'aux opérations réalisées à compter du vote définitif du texte, parmi d'autres S.Calmes, mon article, Delaunay

⁴⁰⁴ Estimant que, au contraire, le législateur empiète de trop sur le domaine réglementaire : L. PHILIP, *L'évolution de la jurisprudence fiscale constitutionnelle*, RDF 13/2015, com.229, p.19 : « *la trop grande complexité de la loi fiscale découle en partie de la jurisprudence qui a autorisé le législateur à empiéter sur le domaine réglementaire* ».

Au travers de l'examen de la réserve de loi formelle sous la Vème République et de la réserve de loi matérielle, nous aurons saisi la portée que le texte de la Constitution de 1958 attribue au principe de légalité de l'impôt. En revanche, la compétence organique du législateur est rattachée à la définition du concept d'*impositions de toute nature*. Pour cette raison, il convient davantage au texte de la Constitution de 1958 de commencer notre analyse par la réserve matérielle de loi (1°), avant de s'attarder sur la réserve formelle de loi (2°).

1°) La réserve matérielle relative sous la Vème République

Le constituant de la Vème République a introduit dans le texte constitutionnel un article spécialement voué au domaine de la loi, selon lequel la loi fixe « *assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* », entre autres dispositions. L'article 34 détermine deux groupes de matières qui sont du domaine de la loi ; pour le premier groupe, la loi fixe toutes les règles relatives à la matière, pour le deuxième groupe, la loi fixe juste les principes fondamentaux relatifs à cette matière. La fiscalité relève du premier groupe ; les règles ayant trait à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des « *impositions de toutes natures* » sont du domaine de la loi. La réserve de loi dépend du concept clé, « *impositions de toutes natures* » (a), puis de ce qui n'a pas trait à l'assiette, au taux ou aux modalités de recouvrement (b). En quelques mots, il incombe au législateur de fixer par la loi le régime des « *impositions de toutes natures* ».

a) Réserve otage des « *impositions de toutes natures* »

Le champ d'application matériel de la loi dans le texte même de la Constitution de 1958 paraît être plus réduit que celui initialement consacré par les révolutionnaires en 1789. Alors que l'article 14 de la DDHC réserve aux représentants du peuple le soin de déterminer « *les contributions publiques* », l'article 34 de la Constitution concerne uniquement les « *impositions de toute nature* ». La différence est très importante, car cela signifie que le domaine de la loi dépend du concept d'impositions de toute nature qui est peut-être plus restreint que celui possiblement visé par le terme général de « *contributions* ».

La réserve matérielle de loi est en l'occurrence « absolue » dans la mesure où, lorsque le domaine décrit à l'article 34 est rempli – donc, lorsqu'il est question de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions de toutes natures -, la compétence du législateur est entière et exclusive. Cela signifie que le Parlement doit l'exercer pleinement,

jusqu'à « épuiser » sa compétence. Le Conseil constitutionnel a ainsi sanctionné par « incompétence négative » le fait pour le Parlement de ne pas avoir légiféré sur tous les aspects que lui impose l'article 34 de la Constitution⁴⁰⁵. C'est là un aspect positif ; de la rationalisation parlementaire oui, mais avec des limites.

La notion d'« imposition de toute nature » n'est pas équivalente à celle des prélèvements obligatoires, cela aurait été à la fois pratique et à la fois juste puisque le poids à la fin, pour le contribuable, est le même⁴⁰⁶. Sont exclus de la catégorie des « impositions de toute nature » les redevances et les cotisations sociales, suivant la jurisprudence des juridictions domestiques⁴⁰⁷, parfois contredites par celle du TUE⁴⁰⁸. Ces deux types de prélèvements impliquent une contrepartie au bénéfice de l'administré ; les redevances sont payées à l'occasion de services publics directement rendus, l'administré a une contrepartie directe⁴⁰⁹. Partant, fondé sur la définition initialement proposée par Gaston Jèze⁴¹⁰, l'impôt est un prélèvement unilatéralement fixé, sans contrepartie⁴¹¹. La distinction n'est pas toujours

⁴⁰⁵ Cons.const., 08/01/1991, n°90283 DC, AJDA, 1991, p.382.

⁴⁰⁶ Dans le même sens, R. HERTZOG, *La doctrine fiscale aujourd'hui: introuvable et florissante*, RDF 24/2006, p.1112, qui relève le changement de nom du Conseil des impôts pour celui de conseil des prélèvements obligatoires en 2006. M. COLLET, *op.cit.*, 3^{ème} éd. 2012, p.24, selon laquelle la distinction proposée par l'article 34, paraît artificielle, les prélèvements obligatoires jaillissent de partout et d'un point de vue économique la distinction est rarement faite.

⁴⁰⁷ CE, 23/06/2000, n°189168, *Chambre syndicale du transport aérien*, Rec. Leb. P.240 : la somme payée aux gestionnaires d'aéroports par les compagnies d'aviation pour l'exercice des missions générales de sécurité constitue une imposition. Mais pas le montant payé pour la délivrance de badges d'accès aux Aéroports de Paris, par les personnels qui y travaillent ; ce sont bien des redevances CE, 06/04/2001, n°217088, *EDF-GDF*. S'agissant des cotisations sociales, Cons.Const., Déc. N°6011 DC, 20/11/1961 :cotisations sociales sont des prélèvements obligatoires mais avec une contrepartie dans le bénéfice potentiel des prestations de santé. Cons.const., 06/08/2014, n°2014-698 DC, *Loi de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014*, RDF 40/2014, n°553 : la décision n'est pas très claire, la question reste en suspens quant à la nature exacte des cotisations patronales ; la distinction entre impositions de toutes natures et cotisations salariales est certaine. En revanche, les cotisations salariales doivent être assimilées à des cotisations salariales ou bien à des impositions de toutes natures ? Nous rejoignons l'opinion de M. COLLET selon laquelle ce serait plutôt des impositions de toutes natures étant donné leur coût notamment, mais la décision du Conseil constitutionnel ne permet pas d'être certain.

⁴⁰⁸ CJUE, 12/02/ 2015, considère que la CSG et la CRDS sont des contributions fiscales et non sociales.

⁴⁰⁹ CE, Ass., 21/11/1958, *Syndicat national des transporteurs aériens*, Rec. Leb. P.572 ; et Cons.const., Déc., 06/10/1976, n°76-92L.

⁴¹⁰ G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, 1935-1936, p.31 et s.; l'absence de contrepartie était le critère fondamental,

⁴¹¹ E. de CROUY-CHANEL, *La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française*, in T. Berns, J.-C. K, M. Xifaras (dir), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p.135: l'auteur propose une approche complètement nouvelle qui aurait sans doute permis d'éclaircir nombre de doutes. Dans le sens également d'une conception plus harmonieuse avec la pression fiscale: G. SUCHY, *Overview of the different sources of funds*, in Bruno Peeters (ed.), *The Concept of Tax*, 2005 EALTP, EALTP series Vol.3 p.55.

facile, la frontière entre redevance, impôt indirect et taxe fiscale est difficile à trancher, alors que de la distinction dépend le domaine réservé à la loi⁴¹². Monsieur le Président Odent a résumé la jurisprudence en quelques mots en affirmant que « *seules les dispositions qui font partie intégrante de la règle ou du principe contenus dans la loi, donc les dispositifs qui contiennent les éléments déterminants de la volonté du législateur, relèvent du domaine de la loi* »⁴¹³. Prenant appui sur la jurisprudence la plus récente, la doctrine propose généralement de retenir cinq critères propres à la définition des « *impositions de toute nature* »⁴¹⁴ : caractère pécuniaire, évalué en argent ; effectué par voie d'autorité unilatéralement par le législateur, suivant des prérogatives de puissance publique⁴¹⁵ ; caractère définitif⁴¹⁶ ; effectué en vue de financer l'Etat, les collectivités territoriales, établissements publics, ou des personnes privées chargées de missions de service public⁴¹⁷ ; prélevé sans lien direct avec un service public, donc sans aucune contrepartie⁴¹⁸.

⁴¹² Pour des exemples de décisions du Conseil d'Etat discutables parce que le critère de distinction fut utilisé de façon différente dans des affaires impliquant la même logique de prélèvement : CE, 23/06/2000, n°189168, *Chambre syndicale du transport aérien*, Rec. Leb. p.240 ; CE 06/04/2001, n°217088, *EDF-GDF*, Tab. Rec. Leb. p.794.

⁴¹³ R. ODENT, *Contentieux administratif*, 1980, p.261.

⁴¹⁴ M. COLLET, *op.cit.*, 3^{ème} éd. 2012, p.22. Les Professeurs J. LAMARQUE, O. NÉGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, 2009, p.7, aboutissent à la même définition sans passer par un classement aussi clair des principes, mais qui a le mérite également d'être relativement claire et concise. Définition par ces professeurs: « *L'impôt peut être défini comme un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs* ». Les auteurs ont au préalable précisé que l'expression « *impositions de toutes natures* » s'applique dans l'ouvrage uniquement à l'impôt et à la taxe ; l'expression « *taxe* » est expliquée comme ayant été supplantée ces dernières années par celle de taxe fiscale pour distinguer des taxes parafiscales aujourd'hui disparues (p.2). Pour Messieurs les Professeurs, l'un des critères que le Professeur Martin COLLET résume en un, est scindé en 2, on aboutit à six critères mais sans différence de fond des 5 mentionnés : pécuniaire (p.8), prélèvement de caractère obligatoire (p.10), effectué en vertu de prérogatives de puissance publique (p.16), à titre définitif (p.17), sans contrepartie déterminée (p.19), destiné à assurer le prélèvement des charges publiques (p.29).

⁴¹⁵ Cons. const., n°89-268 DC, 29/12/1989, *Loi de finances pour 1990*, RDF 1990, com.57, p.78.

⁴¹⁶ CE, 17/05/1989, n°89548, RJF 1989/N°897. Cons.const., 29/12/1999, n°99424 DC, *Loi de finances pour 2000*, sur l'avoir fiscal.

⁴¹⁷ Cons.const., 28/06/1982, n°82140 DC, RDF 1982, com.1462. Cons.const., 25/07/2001, n°2001448 DC, RFDA 2001/p.1205.

⁴¹⁸ CE, 22/12/1978, n°97730, *Syndicat viticole des Hautes Graves de Bordeaux*, RJF 1979/p.370. Si pas de contrepartie, une redevance ne peut être instituée : CE, n°25436, 20/03/2000, *GISTI*, AJDA 2001/p.188. Sur l'absence de lien entre affectation et contrepartie : CE, 01/06/1994, n°129805, *SCA du Piada*, RJF 1994/n°928.

Le point de départ n'était donc pas évident lorsque l'objectif est d'alimenter le dogme de la loi en matière fiscale afin de soutenir la subsidiarité des conventions fiscales. On peut alors s'interroger sur le choix d'une notion si vague et source de complexité telle que la notion d'« *impositions de toutes natures* » pour constituer le pilier du pouvoir législatif en matière fiscale. Un concept précis et restrictif aurait mieux servi la cause de la rationalisation parlementaire qu'un concept flou, formulé suivant des termes excessivement généraux, comme s'il fallait inclure sous son égide « toute » sorte de prélèvements obligatoires puisque la terminologie emploie le pluriel « *impositions* » et rajoute « *de toutes natures* ». Il serait plausible de se dire que le pouvoir constituant tentait là de faire émerger une catégorie « attrape-tout », garantissant la logique du législateur fiscal postrévolutionnaire. Mais figurant quelques articles avant la véritable clause « attrape-tout » sur la compétence du gouvernement, et au profit de celui-ci, nous n'adhérons pas à cette lecture. Ce d'autant plus que la compétence du législateur connaît des exceptions « organiques » également.

b) Réserve matérielle relative

Le champ d'application matériel du principe de légalité peut seulement à présent être investi. La loi doit déterminer le régime des « *impositions de toutes natures* », il s'agit à présent de comprendre jusqu'à quel point elle doit le faire étant donné que le Conseil constitutionnel risque sinon de sanctionner l'« *incompétence négative* »⁴¹⁹. La réserve est de rang constitutionnel ce qui, dans un contexte de rationalisation parlementaire, est également une aubaine. Toute règle relative à un prélèvement qui relève de la catégorie d'« *impositions de toutes natures* » et qui concerne l'assiette, le taux ou les modalités de recouvrement doit être consacrée en droit interne par une loi.

Le législateur doit fixer les règles qui se rapportent à la détermination de l'assiette, c'est-à-dire, la matière imposable, les personnes imposables, les exonérations, les bases d'imposition et le fait générateur⁴²⁰. Les sanctions fiscales rentrent dans cette définition également.

⁴¹⁹ Un autre exemple, Cons.const., 18/03/2009, n°2009-578 DC, RDF 16/2009, com.280, 6^{ème} considérant. Et, dans le cadre de la Question Prioritaire de Constitutionnalité : Dec.,08/10/2014, n°2014-419 QPC, *SAS Praxair*, fondé sur l'article 8 de la DDHC.

⁴²⁰ J. LAMARQUE, O.NEGRIN, L. AYRAULT, *op.cit.*, p.292 ; M. COLLET, *op.cit.*, p.28 à 32. ; et Cons.const., 08/12/1991, n°90283 DC, non détermination des redevables de l'impôt.

C'est également à la loi de prévoir le taux applicable, l'évaluation d'un bien imposable mobilier ou immobilier, puis, enfin, de déterminer les règles relatives à la liquidation et au recouvrement de l'impôt⁴²¹. Le principe de légalité de l'impôt n'est pas respecté si le législateur renvoie à un décret en Conseil d'État le soin de définir les éléments constitutifs de l'impôt et de fixer, sans l'encadrer suffisamment, le taux du prélèvement⁴²². La nature de l'impôt – proportionnel, progressif, forfaitaire, ou réel- incombe à la loi, ou les limites à l'intérieur desquelles un taux peut être décidé par un établissement public à caractère public⁴²³. Le Conseil constitutionnel, dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité récemment traitée, a clairement affirmé « *que aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... » ; qu'il s'ensuit que, lorsqu'il définit une imposition, le législateur doit déterminer ses modalités de recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition* »⁴²⁴. On assiste à un élargissement par la jurisprudence du Conseil constitutionnel de ce que nous devons considérer comme relevant du recouvrement de l'impôt, comme le Professeur Marc Pelletier a relevé dans le cadre d'une étude sur la spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales⁴²⁵.

Messieurs les Professeurs Lamarque, Négrin et Ayrault, proposent une définition négative de ce que la loi n'a pas à régir qui a le mérite d'être pratique pour celui qui tente de cerner l'étendue du concept. Ainsi, ne relèvent pas du domaine réservé à la loi les règles relatives à l'organisation de l'administration fiscale, l'organisation de la juridiction fiscale et la procédure fiscale⁴²⁶.

La jurisprudence fut particulièrement dense sur la question dans la mesure où l'article 37 de la Constitution détermine que tout ce qui ne relève pas de l'article 34 rentre dans le domaine d'action du gouvernement et échappe donc au principe de légalité. Cela nous permet

⁴²¹ M. COLLET, *Droit fiscal, op.cit.*, p.28 à 32.

⁴²² Décision précitée : Cons.const., 18/03/2009, n°2009-578 DC, RDF 16/2009, com.280, 6^{ème} considérant

⁴²³ Cons.const., 30/12/1987, n°87239 DC, RDF 50/1988, p.152.

⁴²⁴ Dec.,08/10/2014, n°2014-419 QPC, *SAS Praxair, op.cit.*

⁴²⁵ M. PELLETIER, *la spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales, Conseil constitutionnel versus CJUE et CEDH*, RDF 13/2015, n°230, P.24.

⁴²⁶ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, 3. ed., 2014, p.289.

d'introduire le fait que la réserve organique est loin d'être absolue, le pouvoir exécutif conserve une compétence importante en matière fiscale sous la Vème République.

2°) La réserve formelle relative sous la Vème République

Rappelant la définition utilisée plus tôt que nous apporte la doctrine germanique, la réserve de loi formelle renvoie à l'encadrement de l'autorité habilitée à régir le domaine de l'impôt, le législateur⁴²⁷. La réserve de loi est dite « absolue » lorsque l'intervention du législateur tel que prévu par le droit positif est « exclusive », et, à contrario, la réserve est dite « relative » lorsque des exceptions ou atténuations au principe de l'autorité exclusive du législateur sont consacrées par la loi, lato sensu. Plus la réserve est proche de l'absolue, plus il sera possible d'évaluer le principe de légalité de l'impôt comme « organiquement » ou « formellement » effectif. La doctrine invite à prendre en compte la valeur juridique de la norme régissant la réserve de loi, rang constitutionnel, supra-légal mais infra-constitutionnel – lois organiques par exemple – ou rang légal, le rang réglementaire étant sans doute ce que représenterait un risque maximal pour le principe de légalité de l'impôt.

La Constitution du 4 octobre 1958 prévoit dans différentes parties du texte le principe de légalité de l'impôt. La première remarque en termes de l'intensité de la réserve de loi est que le principe de légalité de l'impôt est consacré au plus haut niveau hiérarchique, par la Constitution, alors qu'à l'étranger, le principe découle souvent d'une loi ordinaire. La réserve de loi est d'abord édictée au niveau du préambule de la Constitution et ensuite reprise au niveau de l'article 34 de la Constitution⁴²⁸. La Constitution de 1958 consacre valeur normative et constitutionnelle à son préambule, partie intégrante du bloc de constitutionnalité. La DDHC ne prévoit pas la réserve organique de loi ou, très peu, comme nous avons vu plus haut⁴²⁹. Lorsqu'elle énonce que tout citoyen a le « *droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique* », on comprend qu'elle prône pour le régime de la représentation directe ou participative. Les représentants du peuple sont censés émettre des lois dans le contexte révolutionnaire de 1789. Ces dispositions ne rajoutent rien à la réserve formelle issue du texte même de 1958. L'article « déclaratoire » du droit de

⁴²⁷ Distinction utilisée et expliquée plus tôt dans le présent chapitre, §1, B, 1° et 2°.

⁴²⁸ Le préambule forme partie de ce qui est devenu le « bloc de constitutionnalité » depuis la décision du Conseil constitutionnel du 16/07/1971, n°71-44DC, *Liberté d'association*.

⁴²⁹ Distinction utilisée et expliquée plus tôt dans le présent chapitre, §1, B, 1° et 2°.

consentir à l'impôt se contente de détailler le contenu devant faire l'objet d'une loi, les dispositions ont trait à la réserve matérielle. Le préambule de la Constitution de 1946 est aussi silencieux⁴³⁰. Il convient par conséquent de se limiter au texte constitutionnel de 1958, en faisant une distinction entre la réserve formelle telle que consacrée par lui (a) et la réserve formelle telle qu'issue de la pratique des institutions politiques sous la Vème République (b).

a) Réserve formelle relative selon le texte constitutionnel

Le texte constitutionnel de 1958 attribue au législateur un domaine de compétence exclusif à l'article 34, selon lequel la loi fixe les règles sur « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures (...)* ». Cette compétence est exclusive, mais elle concerne strictement les matières prescrites. Ensuite, tout ce qui n'est pas mentionné dans cette liste, appartient au domaine du règlement en vertu de l'article 37 : « *les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire* ».

Par conséquent, le premier constat est que la réserve organique est particulièrement relative dans la mesure où la compétence du gouvernement telle que résultant de l'article 37, est formulée de façon particulièrement générale, ayant vocation à tout « attraper » si la Constitution ne prescrit pas comme relevant du domaine de la loi. Le pouvoir réglementaire a aussi le devoir d'édicter les mesures d'application nécessaires à la mise en œuvre des lois prises dans les domaines précités, domaines dits exclusifs de la loi. Il dispose de ce fait d'une compétence autonome qui n'est pas moindre, d'autant qu'elle a vocation à être complétée au fil du temps, grâce à la formule générale figurant à l'article 37.

La pratique des délégations par la voie de *décrets-lois* fut si importante que la Constitution de 1958 offre au moins deux mécanismes pour contourner le principe de légalité de l'impôt. Le premier, fondé sur l'article 38, permet au gouvernement de demander au Parlement, pour l'exécution de son programme, l'autorisation de prendre par ordonnances, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi. D'après la jurisprudence même du Conseil constitutionnel, le domaine d'habilitation comprend toute

⁴³⁰ Le préambule de la Constitution de 1946 énonce comme particulièrement nécessaires à notre temps, une liste de principes politiques, économiques et sociaux parmi lesquels le seul lien avec la fiscalité serait très vague : « l'Union française est composée de nations et de peuples qui mettent en commun ou coordonnent leurs ressources et leurs efforts pour développer leurs civilisations respectives, accroître leur bien-être et assurer leur sécurité ». Mettre en commun ou coordonner les efforts par le biais de l'impôt ou « contributions », reprenant la terminologie employée dans la DDHC le cas échéant. Le texte ne permet pas d'exploiter la réserve formelle de loi, si ce n'est pour alléguer qu'il ne contient aucune entrave au principe de légalité de l'impôt.

matière qui relève du domaine de la loi en vertu de l'article 34; à l'exception des lois de financement de la sécurité sociale, des lois de finances, et des lois organiques. A ce stade, la réserve d'organique se distancie de l'absolu, le législateur peut presque tout déléguer ; c'est ainsi qu'une grande partie du régime de la TVA fut adoptée par la voie réglementaire⁴³¹. Le Parlement peut se prononcer et, le cas échéant, s'opposer au texte lors de l'examen du projet de la loi de ratification. Tant que cette ratification ne sera pas intervenue, l'ordonnance revêt le caractère d'un acte administratif susceptible de recours pour excès de pouvoir notamment. Parmi les obligations qui pèsent sur le gouvernement existe celle de respecter les principes de valeur constitutionnelle ainsi que les normes internationales. Mais l'exception au principe de légalité de l'impôt reste très importante.

En outre, le gouvernement dispose d'une autre voie pour échapper à la compétence parlementaire en matière fiscale, l'article 47 de la Constitution. En vertu de cet article, les projets de loi de finances peuvent être mis en vigueur par ordonnance lorsque le Parlement ne s'est pas prononcé dans un délai de soixante-dix jours. En sens inverse, toujours dans le sens d'une rationalisation parlementaire en matière fiscale cette fois-ci, l'article 40 lui prive de l'initiative en matière de loi budgétaire comme nous l'avons vu plus haut ; « *les propositions et amendements formulés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique* ».

Le partage de la compétence en dépit du législateur et donc de la loi n'est pas fini si on pense aux articles 72 à 74 de la Constitution, relatif à l'autonomie des collectivités territoriales. Nous avons brièvement mentionné ces dispositions plus tôt ; les collectivités afin que celles-ci puissent fixer l'assiette et le taux des impositions de toute nature dont le produit leur revient, dans les limites que la loi détermine, sont désormais autorisées⁴³².

En revanche, le phénomène du fait majoritaire sous la Vème République peut changer le cours de la rationalisation parlementaire ; c'est une véritable relecture du même texte constitutionnel qui s'impose.

⁴³¹ Pour un exemple récent en matière de T.V.A: Ordonnance n° 2015-681 du 18 juin 2015 portant simplification des obligations déclaratives des entreprises en matière fiscale ;

⁴³² Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à l'adaptation du code des douanes, du code général des impôts, du livre des procédures fiscales et d'autres dispositions législatives fiscales et douanières applicables à Mayotte.

b) Réserve formelle selon la jurisprudence

Le contentieux relatif au rapport entre le Parlement et le gouvernement sous la Vème République est particulièrement abondant. A la suite des constats que nous venons de voir qui révèle la fragilité du domaine de la loi, la jurisprudence offre aussi, pour pallier, des exemples de décisions où le domaine de la loi est préservé.

Dans le cadre d'un contrôle *a priori* de constitutionnalité d'abord, puis dans le cadre du contrôle de constitutionnalité *a posteriori*, le Conseil constitutionnel va sanctionner l'incompétence négative du législateur. A l'occasion d'un contrôle de constitutionnalité *a priori*, la sanction fut faite en se fondant sur l'article 34 de la Constitution ; le législateur a l'obligation d'épuiser la compétence dont il dispose en vertu de l'article 34⁴³³. Le législateur avait laissé au gouvernement le soin de définir le mode de calcul du revenu servant de base au calcul de l'impôt, arrêter la liste des investissements rentrant dans le champ d'application de la taxe, et de fixer le taux sans encadrement préalable suffisant. A l'occasion du contrôle *a posteriori*, l'incompétence négative fut également sanctionnée par le juge constitutionnel, mais en se fondant sur l'article 16 de la DDHC, relatif au droit à un recours effectif⁴³⁴. Ni l'article 34 de la Constitution ni l'article 14 de la DDHC ne furent utilisés en tant que norme de référence du contrôle. C'est une protection du domaine de la loi, et, partant, du principe de légalité de l'impôt, mais qui n'est pas faite en se fondant sur le principe de légalité de l'impôt à proprement parler.

En sens inverse, lorsque le législateur a envahi le domaine du règlement, le Conseil a estimé que l'article 34 de la Constitution permettait au gouvernement de « *recupérer sa compétence s'il le souhaitait* » ; ou de la laisser au législateur comme il était dans son

⁴³³ Cons.const., 18/03/2009, n°2009-578 DC, RDF 16/2009, com.280.

⁴³⁴ Cons.const., Déc., n°2012-298, 28/03/2013, QPC, *SARL Majestic Champagne*, RDF 22/2013, Com.302, 7^{ème} considérant de la décision : « *Considérant que les dispositions contestées ne prévoient pas les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises ; qu'en omettant de définir les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises, le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution ; que, par suite, les dispositions des huit premiers alinéas du paragraphe III de l'article 1600 du code général des impôts dans leur rédaction résultant de la loi de finances pour 2011 susvisée doivent être déclarées contraires à la Constitution* ».

habitude⁴³⁵. Cette décision rendue très tôt montre que la sanction lorsque le domaine du règlement est franchi, n'est pas appel⁴³⁶.

Ces trois décisions sont des indices parmi d'autres du fait que la séparation dans la pratique institutionnelle n'est pas appliquée « à la lettre », à tel point que certains auteurs ont pu penser que la frontière entre le domaine du Parlement et du gouvernement n'a plus lieu d'être⁴³⁷. Dans ce sens, du fait également du fait majoritaire, les habilitations faites au profit du gouvernement pour adopter des mesures qui relèvent en principe du domaine de la loi ont tendance à être très large, grâce à l'emploi de formules vagues dans la loi d'habilitation⁴³⁸.

c) Réserve formelle empirique

Enfin, et ce « mécanisme » vaut à lui seul tous les autres, le fait majoritaire sous la Vème République sert également les « atténuations » du principe de légalité de l'impôt : une majorité parlementaire toujours acquise à la cause du gouvernement et, sauf en période présidentielle, à celle du président de la République, donne son « consentement » aux projets de loi qui créent des impôts quasi systématiquement. Les constitutionnalistes accordent une importance fondamentale au phénomène du fait majoritaire sous la Vème République, concordant à l'unanimité sur son impact dans la pratique institutionnelle. Ce paragraphe est court, mais il va de soi que la tendance peut être aussi inverse ; un gouvernement superpuissant qui sent le détachement à sa politique de sa majorité fléchira davantage, laissant la pratique du parlementarisme rationalisé de côté. Les Professeurs Lamarque, Négrin et

⁴³⁵ Cons .const., Déc., n°82-143 DC, 30/12/1982, 11^{ème} considérant.

⁴³⁶ Le Professeur L. PHILIP, *L'évolution de la jurisprudence fiscale constitutionnelle*, op.cit. p.17, est optimiste et propose une lecture très pratique de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, fondée sur la distinction entre les dispositions qui « mettent en cause les règles de nature législative et celles qui se bornent à les mettre en œuvre. Il en découle que la compétence du législateur n'est jamais exclusive. Ainsi, les dispositions visées par l'article 34 de la Constitution relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute natures ne relèvent pas totalement de la compétence du législateur, les mesures concernant leur mise en œuvre peuvent être prises par voie réglementaire. Bien que l'article 34 de la Constitution dispose que la loi fixe les règles concernant le taux de l'impôt, il ne s'ensuit pas qu'elles doivent nécessairement arrêter elles-mêmes le taux de chaque impôt » .

⁴³⁷ L. PHILIP, *L'évolution de la jurisprudence fiscale constitutionnelle*, op.cit., p.17 : « il en résulte que la stricte distinction entre la loi et le règlement instaurée en 1958 n'a pratiquement plus d'effectivité ».

⁴³⁸ CE, 10^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 23/01/2015, n°380339, *M. Tirat*, RDF 11/2015, com.208, p.55. La loi habilitait le gouvernement à prendre « toute mesure relevant du domaine de la loi afin de soutenir le développement de l'économie numérique en assurant la conformité au droit de l'Union européenne des dispositions législatives du Code des postes et des communications électroniques relatives aux domaines internet de premier niveau correspondant au territoire national ».

Ayrault ont souligné ce phénomène en soulignant qu'il existe alors une sorte « *d'accord tacite entre le gouvernement et le Parlement pour ne pas tirer toutes les conséquences de l'application littérale des dispositions constitutionnelles* »⁴³⁹. Cette affirmation n'est pas assimilée au fait majoritaire, mais nous trouvons que le fait majoritaire atténue d'autant plus cette pratique « réaliste » ou « empirique », empruntant la formule des auteurs précités, de la Vème République.

Le fait majoritaire est un bon point de départ pour la transition vers la deuxième section de ce chapitre. La réalité du principe de légalité de l'impôt est encore plus palpable si l'on prend en considération le contentieux relatif aux conflits potentiels entre ce principe, et d'autres principes constitutionnels.

SECTION 2 – Le principe de légalité de l'impôt en conflit

Le principe de légalité de l'impôt connaît, comme tout principe, des exceptions dans une certaine mesure, lorsqu'il est question de la conciliation avec des normes aussi importantes que des engagements internationaux. Les exceptions ou les conciliations auxquelles le principe de légalité fait appel, sont aussi importantes que son évolution pour comprendre l'institution juridique dont il s'agit. Le principe est difficile à cerner comme nous avons souligné plus tôt, alors que le comprendre est une entreprise essentielle à notre cause puisqu'il constitue le fondement juridique clamé de façon unanime en faveur de la subsidiarité des conventions fiscales. A travers l'examen des conflits entre le principe de légalité de l'impôt et les normes d'origine interne (§1) et celui des conflits entre le principe de légalité de l'impôt et le droit international (§2) nous serons à même de comprendre à quels mythes et à quelles réalités nous avons à faire.

§1- Les conflits face aux normes d'origine interne

Les conflits entre le principe de légalité de l'impôt et d'autres principes de rang constitutionnel équivalent sont nombreux. L'objectif à présent est d'observer comment ces

⁴³⁹ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général, op.cit.*, p.295.

conflits sont réglés par les juridictions internes, afin de constater son caractère « non-absolu ». Encore une fois, à tous principes, des exceptions, mais lesquelles au juste ? Pour alimenter notre recherche, l'analyse des conflits entre le principe de légalité de l'impôt et d'autres principes de rangs équivalents (A), précédera celle réservée au principe de légalité de l'impôt dans le cadre du contrôle de constitutionnalité, et plus particulièrement dans le contrôle de constitutionnalité *a posteriori* (B).

A) Le conflit face à des principes constitutionnels précis

Le particularisme de la matière fiscale est source de conflits permanents entre l'impératif de sécurité juridique et le principe de légalité de l'impôt ; le droit fiscal est la seule matière qui permet d'opposer à l'administration (fiscale) sa propre doctrine, lorsque celle-ci a pu fonder une confiance légitime de sa part (a). Mais ce n'est pas tout, le principe de légalité de l'impôt se trouve au quotidien en conflit avec l'ensemble de principes de même rang, consacrés dans la DDHC de 1789 (b). La conciliation permanente de principes et valeurs constitutionnelles apporte des éléments utiles à la discussion de la subsidiarité des conventions fiscales qu'il s'agit à présent d'appréhender.

1°) L'impératif de sécurité juridique

Parmi les premières « conciliations » que le principe de légalité de l'impôt doit faire au profit d'autres normes aussi fondamentales de l'ordonnement juridique, il y a le principe dit de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime⁴⁴⁰. Les écrits sont très nombreux en matière fiscale, justifiés par le particularisme des articles L 80A et L 80 B du livre des procédures fiscales (LPF)⁴⁴¹.

⁴⁴⁰ Bien que la jurisprudence française ait tendance à voir deux principes distincts, nous partageons la conception selon laquelle le principe de protection de la confiance légitime est un des volets du principe plus général de sécurité juridique, convaincus par l'étude de S. CALMES, *Du principe de la protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, Dalloz, 2005, p. 25; A. TRINDADE MARINHO, « *Principe de sécurité juridique et protection de la confiance légitime en matière fiscale* », L'Année fiscale, RDF 25/2007, n°25 (suppl), p.38. J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général, op.cit.*, p.403, la présentation des aménagements administratifs du statut du contribuable mentionne d'emblée le rapport sous les termes suivants : « *sécurité juridique contre légalité* ».

⁴⁴¹ L. TESOKA, « *Principe de légalité et principe de sécurité juridique en droit administratif français* », AJDA 40/2006, p.2214 à 2219 – bien que l'auteur adopte une conception bien particulière du principe de légalité, considérant comme tel l'obligation faite au législateur de respecter la Constitution, la décision du conseil porterait sur le principe de légalité dans la mesure où elle préciserait les contours du domaine réservé à la loi par l'article 34 de la Constitution, la conception n'est pas partagée par nous ; S. Boissard, « *Comment garantir la stabilité des situations juridiques individuelles sans priver l'autorité administrative de tous moyens d'action et sans transiger sur le respect du principe de légalité ? Le difficile dilemme du juge administratif* » in Cah. Cons.,

De prime abord, un tel conflit paraît antinomique puisque le principe de légalité de l'impôt peut être considéré comme l'un des volets ou composants du principe plus large dit de sécurité juridique, principe presque synonyme de l'impératif Etat de droit⁴⁴². Toutefois, c'est aussi l'une des particularités du principe de sécurité juridique, l'ensemble de ses composantes ou de ses principes composants, sont des principes autonomes applicables en dehors de l'enveloppe sécurité juridique. Les conflits avec le principe de sécurité juridique naissent parce que le principe de légalité est à la fois une composante et une rivale du principe de sécurité juridique. La légalité est l'instrument juridique qui permet au citoyen de l'Etat de droit de prévoir le droit applicable et accéder au droit, d'une part, après avoir consenti de façon démocratique à ce droit, d'autre part. Mais elle est aussi une rivale lorsque, au nom de la sécurité juridique aussi, l'opposabilité à l'administration de sa propre doctrine est prévue par le droit positif ou prétorien, fondée sur une « confiance légitime » digne de protection, en dépit du texte de loi qu'elle méconnaîtrait.

De retour aux articles L 80 A du LPF⁴⁴³, le contribuable peut opposer à l'administration fiscale des interprétations des textes fiscaux qu'elle a formellement admises. Selon l'article L 80 B du LPF, le contribuable peut opposer à l'administration fiscale ses propres prises de décisions formelles concernant des situations de fait. Le particularisme se traduit par l'exception faite au principe de légalité⁴⁴⁴, et, plus précisément, au principe de légalité de l'impôt. Cette garantie n'existe pas en droit administratif général, seule la doctrine administrative conforme à la loi pouvait être opposée à l'administration jusqu'il y a encore peu de temps⁴⁴⁵. En fiscalité, suivant les conditions⁴⁴⁵ posées au fur et à mesure par la

2001, n°11, p.70 ; D. Labetoulle, « *Principe de légalité et principe de sécurité juridique* » in L'Etat de droit, Mélanges en l'honneur de G. Braibant, Dalloz, 1996, p.403 ; B. Mathieu, « *Réflexions en guise de conclusion sur le principe de sécurité juridique*, Cah.Const. 2001, n°11, p.107 ; J. CHEVALIER, « *La dimension symbolique du principe de légalité* », RDP 1990, p.1651 ; DUTHEIL DE LA ROCHERE, « *Le principe de légalité* », AJDA 1996, n°spécial, p.61.

⁴⁴² S. CALMES, *Du principe de la protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, op.cit., p.32 ; A. TRINDADE MARINHO, « *Principe de sécurité juridique et protection de la confiance légitime en matière fiscale* », L'Année fiscale, RDF 25/2007, n°25 (suppl), p.38. E. JOANNARD-LARDANT, *Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal*, RDF 10/2014, com.191.

⁴⁴³ Trouvant ses origines dans l'article 100 de la loi n°59-1472 du 28/12/1959.

⁴⁴⁴ Distinguant l'application faite en droit administratif général du principe de légalité, qui renvoie juste à l'obligation faite à l'administration de respecter la loi ; dans le même sens de la distinction, M. Collet, *op.cit.*, 3^{ème} éd. 2012, p.20.

⁴⁴⁵ Article 20 du décret du 28/11/1983 sur les relations entre l'administration et les usagers ; abrogé par le décret du 28/06/2006.

jurisprudence, le contribuable, s'étant fondé sur les dispositions d'une doctrine administrative, ne peut voir son imposition être rehaussée à la suite d'un changement de positionnement de la part de l'administration fiscale, même si ce changement a lieu pour rendre sa doctrine conforme à la loi. En un mot, ces articles du LPF permettent de revenir sur le principe de légalité de l'impôt, suivant lequel, comme nous avons vu plus haut, le régime des *impositions de toutes natures*, doit être fixé par la loi, à défaut d'habilitation faite par le Parlement au profit du gouvernement.

Certains ont vu là une méconnaissance des articles 34, 37 et même 55 de la Constitution de 1958. Ces garanties consacrées au profit des contribuables permettent en effet d'écarter, à titre individuel, un article de loi, de règlement ou d'engagement international, sous prétexte que l'administration les a méconnus dans des actes censés être non-normatifs – la doctrine administrative étant constituée d'instructions, circulaires, directives ou réponses ministérielles aux questions posées à l'Assemblée, constituent des mesures d'ordre intérieur -, faisant fi, l'instant d'un acte d'imposition individuel, de la hiérarchie des normes.

Afin de ne pas perdre le fil de la subsidiarité, seul objet de notre étude, nous allons nous contenter d'affirmer que nous ne partageons pas ce point de vue dans la mesure où, tout d'abord, c'est un article de loi qui a lui-même prévu de « déroger »⁴⁴⁶, selon une force qui pourrait être dite « dérogatoire », aux dispositions d'un autre article de loi de même rang, afin de sauvegarder un intérêt synonyme à celui de l'Etat de droit : la sécurité juridique. L'article de loi dérogé par les dispositions du LPF, ferait écran à ce que l'on voit un rapport direct entre la doctrine administrative et les normes internationales éventuellement « écorchées ». Or, si à l'époque l'impératif de sécurité juridique n'avait pas encore été consacré par le juge domestique, c'est désormais le cas. Nous pourrions également invoquer le fait que le droit européen reconnaît le principe de sécurité juridique parmi les principes fondamentaux à l'ordre juridique européen, même si généralement un acte illégal est insusceptible de forger la confiance légitime d'un usager⁴⁴⁷. Lorsque la doctrine administrative méconnaît

⁴⁴⁶ M. COLLET, *Droit fiscal, op.cit.* 3^{ème} éd., p.116. L'auteur revient également sur la « gêne » par rapport à la hiérarchie des normes sans être convaincu, et estime que le grief résulte de la confusion entre efficacité d'une norme et son rang hiérarchique.

⁴⁴⁷ Le contexte européen est singulier et explique peut être cette « neutralisation » de la confiance légitime si l'acte est illégal : le principe est souvent appliqué en matière d'aides fiscales d'Etat ou aides d'Etat tout court. A la base, il y a un Etat membre de l'Union qui méconnaît la réglementation européenne dans le sens d'une *moins-disance* fiscale ou de l'octroi de subvention à des contribuables ciblés ou à un secteur d'activité en particulier, faussant le jeu de la concurrence à l'échelle européenne. Ne pas accepter qu'une confiance légitime soit alléguée pour conserver les aides revient à inciter les Etats à respecter rigoureusement les règles sur la concurrence au

éventuellement le droit européen, l'opposabilité à l'administration servirait la protection de la confiance légitime que le droit européen reconnaît⁴⁴⁸. En outre, et raison tout aussi importante à nos yeux, permettre que l'administration puisse revenir sur des textes mis à la disposition du public, pour rehausser le contribuable, risquerait de créer des situations particulièrement discrétionnaires, proches du sentiment de l'impôt qui deviendrait « confiscatoire » dans le sens d'usurpation de la propriété. Si je suis un contribuable qui fais tout dans les règles, me préoccupant y compris de suivre l'interprétation administrative officielle, et que par la suite, je me fait redresser, le sentiment de lésion est certain⁴⁴⁹. Le lien avec l'Etat de droit, une garantie que cet Etat doit offrir au contribuable, est selon nous très fort.

Le principe de légalité de l'impôt n'est pas en péril à ce seul titre⁴⁵⁰. La jurisprudence a confiné l'application de ces dispositions de façon particulièrement précise, plus précise qu'initialement prévue, de sorte qu'il est moins facile d'obtenir son application qu'espéré⁴⁵¹. Tout d'abord, des conditions strictement interprétées quant à la nature de la doctrine susceptible de fonder la confiance légitime doivent être observées. Le Professeur Martin Collet propose une distinction selon que ces conditions pèsent sur le texte de doctrine lui-même ou bien sur le contribuable. La distinction est pratique mais la dichotomie nous paraît difficile à distinguer ; le résultat est toutefois le même⁴⁵². La doctrine administrative doit être strictement appliquée suivant le sens littéral du texte ; ce n'est pas une « norme » stricto-sensu comme signalé plus haut – ce n'est pas un acte administratif -, elle n'est pas censée avoir un

sein de l'Union, en lui montrant que l'effet inverse à celui d'aider un secteur serait obtenu : le bénéficiaire de l'aide devrait rembourser l'aide de caractère pécuniaire, l'Etat le mettant en sérieuse difficulté. Si en revanche la confiance légitime était admise comme moyen afin de conserver l'aide à titre sectoriel ou individuel, les Etats auraient une voie échappatoire systématique pour contourner l'interdiction des aides d'Etat non autorisées par la Commission européenne. Dans notre cas, l'enjeu est bien différent puisque, même lorsque la doctrine administrative peut-être opposée au contribuable, c'est à titre individuel et partant d'une obligation d'information de l'administration fiscale non-remplie ou remplie de façon erronée. Dans le cas européen il pourrait même y avoir complicité entre les bénéficiaires de l'aide et le gouvernement, afin de contourner l'interdiction des aides ; pas dans la situation domestique que les articles L 80 A et L 80 B tentent de régler.

⁴⁴⁸ B. DELAUNAY, *Le contentieux des espérances légitimes en droit fiscal*, in Th. Lambert (dir), *Le contentieux fiscal en débats*, op.cit., p.297.

⁴⁴⁹ Ressenti de l'impôt avant la Révolution, comme précédemment démontré, section 1, §1 du présent chapitre.

⁴⁵⁰ D'une façon plus large, toute les différentes juridictions reconnaissent un certain droit à l'illégalité, et donc à des entorses ne serait-ce que temporaires, au principe de légalité lorsqu'elles exigent qu'un droit « transitoire » soit mis en place afin que les justiciables puissent s'adapter à la situation légale, la jurisprudence association AC ! sur l'office du juge n'en est qu'une illustration , tout comme il en contient des nombreuses en droit communautaire .

⁴⁵¹ M. COLLET, « *Les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative* », RFFP 112/2010 p.71.

⁴⁵² M. COLLET, *Droit fiscal*, op.cit. 3^{ème} éd., p. 107 à 116.

esprit⁴⁵³. Son application est « dissymétrique » comme relèvent les Professeurs Lamarque, Négrin et Ayrault⁴⁵⁴, l'administration fiscale ne peut pas invoquer sa propre « *turpitude* », reprenant la formule utilisée par le Professeur Maurice Cozian⁴⁵⁵. La doctrine doit être appliquée de façon subsidiaire lors du contentieux ; le juge fait d'abord application du droit interne et voit, seulement ensuite, si la doctrine invoquée est susceptible de justifier la mise à l'écart de la loi⁴⁵⁶. Elle doit émaner de l'administration fiscale⁴⁵⁷, et peut porter sur le taux, l'assiette, la liquidation, le recouvrement de l'impôt et les pénalités fiscales⁴⁵⁸. Le positionnement de l'administration doit être clair au point de correspondre à une prise de décision formelle⁴⁵⁹.

L'exception à la légalité de l'impôt prévue par la loi ordinaire laisse place à présent à quelques remarques finales. La subsidiarité de la doctrine administrative semble correspondre à la méthode d'application subsidiaire des conventions fiscales. Ceci est intéressant car le fondement est le même : déroger exceptionnellement à la loi, et uniquement pour voir si la doctrine administrative est susceptible de sauver l'acte d'imposition. En l'occurrence, la méthode nous paraît bienvenue. La doctrine n'étant pas censée prescrire aucune norme, mais pouvant exceptionnellement déroger au droit interne, son application est faite de manière subsidiaire, juste pour tenter de « sauver » un contribuable de bonne foi des conséquences d'un redressement.

⁴⁵³ Avis, CE, Sect., 20/10/2000, n°222675, *Mlle Bertoni*, AJDA 2000, p.1067.

⁴⁵⁴ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, op.cit., p.415.

⁴⁵⁵ CE 11/07/1979, n°2087, RDF 1/1980 com.4. CE, 10^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 15/10/2014, n°361861, *SA GDF Suez Énergie Services*, RDF 6/2015, com.134, p.69 : l'administration fiscale ne peut pas se fonder pour une imposition sur sa propre doctrine.

⁴⁵⁶ CE, 05/02/2001, n°215592, RDF 30-35/2001, com. 729.

⁴⁵⁷ CE, Plén., 03/02/1971, n°74352, *Compagnie X*, Rec.p.94. Peu importe la forme ; y compris une lettre de l'administration au profit d'un tiers : CE 02/06/1976, n°89361, RJF 9/76 n°382. Cette condition est remplie si l'administration s'est appropriée le contenu d'une circulaire non fiscale en l'incorporant dans le texte de la doctrine fiscale : CE, 30/03/2007, n°287600, *GFA Domaine de font Mars*, RDF 52/2007, com.1086.

⁴⁵⁸ Initialement, les mesures relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales n'étaient pas considérées comme opposables à l'administration mais le sont devenues depuis 2006 : Loi du 30/12/2008, n°20081443, article 47.

⁴⁵⁹ Refus d'une recommandation : CE, 28/02/1973, n°85800, *Dame Veuve X* ; refus si termes sont contradictoires et ambigus, CE, 16/01/2006, n°260150, *SA LVMH*. Selon nous, c'est juste la décision qui doit avoir un caractère « certain », sans que les termes soient forcément impératifs : CE, 09/11/1994, n°133537, *Société Cabanne et fils*, RDF 52/1994, com.2262 ; *contr.* J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, op.cit., p.417,418.

Quoi qu'il en soit, à cette exception « légale » au principe de légalité de l'impôt, s'ajoutent celles sanctionnées par le juge constitutionnel.

2°) Les droits et libertés garantis par la DDHC de 1789

Le principe de légalité de l'impôt cohabite dans la DDHC de 1789 avec d'autres droits et garanties offerts aux contribuables qui pèsent comme autant d'exigences sur le législateur dont la liberté de « légiférer » se retrouve réduite. Plus tôt nous avons examiné le contrôle de constitutionnalité sous l'angle de la répartition des pouvoirs entre le législateur et le pouvoir exécutif. A présent nous allons nous contenter de rappeler l'autre aspect du contrôle de constitutionnalité susceptible de sanctionner le législateur pour atteinte à des droits et libertés garantis par la DDHC de 1789. Le contentieux constitutionnel est aujourd'hui très fourni de décisions sur des lois ayant porté atteinte au principe d'égalité devant l'impôt, droit garanti par l'article 13 de la DDHC⁴⁶⁰. Depuis les années 1970, le Conseil constitutionnel exerce un contrôle *a priori* fondé sur la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques ; ce contrôle n'a cessé d'évoluer, depuis les années 80 il est exercé par le biais du contrôle de la cohérence des dispositifs fiscaux à caractère discriminatoire⁴⁶¹, et la proportionnalité des discriminations potentiellement adoptées⁴⁶². Le contrôle de la cohérence est également conduit depuis l'introduction de la question prioritaire de constitutionnalité, permettant au Conseil constitutionnel de pousser son contrôle dans le cadre d'un contrôle de constitutionnalité *a posteriori* abstrait, affirmant dans ce contexte exercer un contrôle restreint où il est question de sanctionner uniquement les erreurs « manifestes » afin de laisser au législateur son pouvoir d'appréciation⁴⁶³.

⁴⁶⁰ Cons.const., 27/12/1973, n°73-51 DC, « *Taxation d'office* ».

⁴⁶¹ Cons.const., 230/12/1996, n°96-385 DC ; Cons.const., 21/06/1993, n°93-320, se questionnait si le dispositif nouveau trouble la rationalité de l'impôt concerné ; Cons.const., 29/12/2009, n°2009-599 DC, « *Taxe carbone* ». Le juge constitutionnel vérifie la cohérence générale du régime après l'introduction du dispositif contrôlé.

⁴⁶² La question est de savoir si l'avantage consenti est excessif par rapport à l'objectif d'égalité. La distinction est selon nous artificielle ; le contrôle de proportionnalité nous paraît davantage comme un contrôle de la cohérence « poussé ». Cons.const., 28/12/2000, n°2000-441 DC, « *si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* » le principe d'égalité sera considéré comme ayant été violé. Le dispositif peut avoir pour effet de réparer une inégalité, la proportionnalité sera bien respectée : Cons.const., 29/12/2005, n°2005-530 DC, le bouclier fiscal a été considéré comme ayant pour effet d'éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre les contribuables concernés.

⁴⁶³ Cons.const., 29/09/2010, n°2010-44 QPC, *Epoux M*, RJF 11/10, n°1073 : « *le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose* » ; Cons.const., 17/09/2010, n°2010-28 QPC, *Association sportive football club de Metz*, RJF 12/10, n°1214 : le considérant est

La liberté du législateur en matière fiscale est également contrôlée par le Conseil constitutionnel par le biais de la « nécessité » présente dans trois dispositifs de la DDHC qui sont l'article 8, l'article 17 et l'article 14 ; ayant trait à l'adoption de peines strictement nécessaires, ou à la nécessité publique de porter atteinte au droit de propriété, ou constater la nécessité de la contribution publique. Le Professeur Loïc Philip résume ces contrôles selon quatre catégories auxquelles correspondent les décisions rendues par le Conseil constitutionnel⁴⁶⁴ : la limitation de la rétroactivité de la loi fiscale⁴⁶⁵, la nécessité des sanctions fiscales⁴⁶⁶, les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale⁴⁶⁷ et la complexité de la loi fiscale⁴⁶⁸, volet du principe de sécurité juridique qui n'est pas explicitement assumé par le juge constitutionnel⁴⁶⁹ et non admis dans le cadre du contrôle *a priori*, sans que l'on comprenne pourquoi⁴⁷⁰.

devenu le principe, le Conseil affirme ne pas avoir « un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ». R. TORLET et M. VALETEAU, *La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative au principe d'égalité depuis l'institution de la QPC*, RDF 13/2015, com.231. affirme qu'il résulte de la jurisprudence récente du Conseil constitutionnel que le principe d'égalité devant la loi fiscale implique de comparer la situation de contribuables différents, alors que le principe d'égalité devant les charges publiques invite à apprécier la qualité du contribuable intrinsèquement prise isolément. La distinction est intéressante et permet de comprendre comment le juge opère son contrôle. A l'appui de cette distinction, Cons.const. 19/12/2014, n°2014-413, *Sté PV-CP Distribution*, RDF 5/2015, com.119.

⁴⁶⁴ L. PHILIPP, *Le contrôle de la constitutionnalité des lois fiscales en France*, RFFP 68/1999, P.159.

⁴⁶⁵ Fondée sur l'article 8 de la DDHC : Cons.const., 07/02/2002, n°2002-458 DC, si une loi ne peut créer ou aggraver des sanctions fiscales de manière rétroactive, elle ne peut pas non plus faire renaître une prescription légalement acquise. Egalement en se fondant sur l'article 8 de la DDHC, l'interdiction de revenir sur l'autorité absolue de la chose jugée, en privant d'effet par la loi une décision du Conseil d'Etat : Cons.const., 29/12/2005, n°2005-531 DC.

⁴⁶⁶ Cons.const., 29/12/1989, n°89-268 DC, fondée sur l'article 8 de la DDHC. Les sanctions fiscales sont assimilées aux sanctions pénales et doivent être adoptées en offrant les mêmes garanties aux contribuables. En l'occurrence, le dispositif ne prévoyait aucune garantie de procédure de contestation aux personnes poursuivies alors que l'amende fiscale était d'un montant de 25% des sommes non payées à l'administration fiscale. Egalement effectif en matière de QPC, Cons.const., 17/03/2011, n° 2010-103, n° 2010-104, n° 2010-105/106, violation non retenue.

⁴⁶⁷ Cons.const., 29/12/1983, n°83-164 DC, fondée sur l'article 13 de la DDHC., les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale sont justifiés par la nécessité de l'impôt.

⁴⁶⁸ Cons.const., 29/12/2005, n°2005-530, la complexité du texte de loi était excessive et non justifiée par un motif d'intérêt général suffisant.

⁴⁶⁹ E. JOANNARD-LARDANT, « *Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal* », RDF 10/2014, com.191.

⁴⁷⁰ Cons.const., 22/07/2010, n°2010-4/17 QPC, le devoir d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques ne constitue pas pour le contribuable un droit ou une liberté garantis par la Constitution. Le pourvoi était fondé sur les articles 13,14 et 16 de la DDHC.

B) L'exclusion du champ de la question prioritaire de constitutionnalité

Première cause de déception générale chez la doctrine fiscaliste, le principe de légalité de l'impôt, dans son volet consentement à l'impôt consacré par l'article 14 de la DDHC ne constitue pas un droit ou une liberté garantie par la Constitution⁴⁷¹. De prime abord le principe de légalité de l'impôt semble avoir été contaminé par l'article 34 de la Constitution, qui reprend une partie de ses dispositions, avec la logique de rationalisation parlementaire (a). Toutefois, le Conseil constitutionnel ne s'arrêtera pas là et, paradoxalement, va offrir des voies détournées pour consacrer son application, en passant pas des dispositifs différents de la DDHC (b).

1°) La contamination par l'article 34 de la Constitution

Depuis le 1^{er} mars 2010, une procédure de question prioritaire de constitutionnalité a été introduite dans notre système juridique. Désormais, le Conseil constitutionnel devient également compétent pour exercer un contrôle de constitutionnalité *a posteriori*, abstrait, sous renvoi par l'une des juridictions de dernière instance des ordres judiciaires et administratifs. Cette voie de recours supplémentaire a été introduite à l'article 61-1 de la Constitution, permettant au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation de renvoyer au Conseil constitutionnel les questions sur les droits et libertés garantis par la Constitution soulevées à l'occasion d'un litige. Le renvoi est subordonné à certaines conditions sur lesquelles nous nous permettons de ne pas revenir car l'obstacle s'agissant de la matière fiscale repose sur la notion de droits et libertés garantis par la Constitution.

Les griefs vis-à-vis de cette nouvelle voie de contrôle en matière fiscale sont nombreux, mais généralement le ressenti est celui d'un contrôle de constitutionnalité *a minima*. Pire encore, selon certains auteurs, ce contrôle « *a minima* » aurait eu un impact sur la portée du contentieux constitutionnel en matière fiscale dans son ensemble. La déception est née avec le refus prononcé par le juge constitutionnel de voir dans le principe du consentement à l'impôt, consacré par l'article 14 de la DDHC, un droit ou liberté directement garantis par la Constitution. Le Conseil était saisi à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur l'incompétence négative du législateur, définie comme la

⁴⁷¹ Ch. DE LA MARDIERE, « *La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale : un espoir déçu* », in Th. Lambert (dir), *Le contentieux fiscal en débats* : LGDJ-Lextenso, coll. Grands Colloques, 2014, p.29 ;

« méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence »⁴⁷². Dans l'espèce, la question portait sur l'article 271 du code général des impôts, relatif aux règles de déductibilité en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en ce que l'article renvoyait à un décret pris en Conseil d'Etat sur le soin de déterminer les conditions d'application de l'article 271⁴⁷³. Plus précisément, le troisième alinéa, objet de la question prioritaire de constitutionnalité, prévoyait que ces décrets pris en Conseil d'Etat devaient fixer la date à laquelle les déductions pouvaient être opérées. La société requérante alléguait la violation de l'article 14 sur le consentement à l'impôt lorsque des dispositions relatives à la quotité, à l'assiette, au recouvrement et à la durée, étaient en cause ; puis, une violation au droit de propriété selon l'article 17 de la DDHC.

Le Conseil a d'abord affirmé de façon explicite que « *la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit* ». Le Conseil confirme cette interprétation dans le considérant suivant lorsqu'il énonce, après le rappel de l'article 34 sur la matière fiscale, que « *les dispositions de l'article 14 de la Déclaration de 1789 sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution* ».

En prenant en considération le fait que les autres dispositions de la DDHC qui, quant à elles, créent, selon le Conseil d'Etat, un droit ou une liberté garantis par la Constitution - comme le principe d'égalité devant les charges publiques, ou le principe de nécessité, ou encore le droit à la propriété, toutes précédemment invoquées -, l'article 13 était neutralisé par sa « presque » reproduction à l'article 34 de la Constitution. Cette décision fut commentée par quasiment toute la doctrine fiscale, tellement la déception fut grande dans le milieu des

⁴⁷² M. PELLETIER, *La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales*, op.cit., p.24.

⁴⁷³ Cons.Const.,18/06/2010, N°2010-5 DC, QPC, *SNC Kimberly Clark*, RDF 48/2010, com.576, note M. Guichard et R.Grau. Voir aussi, V. RESTINO, *Les aspects procéduraux de la QPC*, RDF 13/2015, com.234, p.83, au sujet des normes constitutionnelles non invocables en QPC : « *normes ou principes constitutionnels qui ne créent aucun droit directement dans le chef des individus tel que : -le principe du consentement à l'impôt, énoncé par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* ». Cons.Const., Déc. n° 2010-5 QPC du 18/06/2010, *SNC KIMBERLY CLARK*, voir ce que la doctrine a dit sur l'arrêt..enrichir un peu à ce niveau.

fiscalistes⁴⁷⁴. L'objet de notre étude ne nous permet pas de revenir sur tous les arguments ni justifications invoqués mais nous nous permettons deux remarques qui peuvent concerner la subsidiarité conventionnelle. Tout d'abord, nous nous demandons si la « portée » révolutionnaire contenue dans l'article 13 de la DDHC, grâce au contexte selon lequel la déclaration fut faite et la volonté exprimée, ainsi que grâce au caractère « déclaration de droits », aurait été « entachée », polluée par le contexte inverse ayant justifié la rédaction de l'article 34 de la Constitution.

Nous avons revisité plus tôt le contexte dans lequel la Constitution de 1958 fut rédigée ; la rationalisation parlementaire était le mot d'ordre. L'article 34 s'inscrit dans l'esprit diamétralement opposé à celui de la DDHC, où le pouvoir législatif était censé être le sauveur et presque le dépositaire unique de la volonté de toute la nation. Or, quoi de plus difficile ou paradoxal que permettre qu'une disposition « réductrice » du pouvoir législatif, telle que l'article 34, soit érigée en même temps au rang de droit ou liberté fondamentale garantis par la Constitution. Bien sûr, selon nous, cette limitation est déjà en soi injustifiée, nous sommes partisans d'un contrôle de constitutionnalité *a posteriori* « complet » ; abstrait et concret, diffus et concentré. Néanmoins, cette lecture nous paraît plausible chez ceux qui ne souhaitent pas que le contrôle de constitutionnalité *a posteriori* « trouble » l'ordre juridique. Sans doute étaient-ils aussi conscients du pan que cela représente, puisque le nombre de lois qui sont entachées d'incompétence négative est fort important à cause notamment du fait majoritaire sous la cinquième République, entraînant des concertations excessives entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif.

Un autre aspect nous paraît important : l'article 34 de la Constitution n'évoque pas la notion de « consentement ». Ce point nous paraît fondamental ; l'article est rédigé de manière très « froide » pour un article relatif à la « souveraineté nationale ». L'article 34 prévoit juste que « *la loi fixe les règles concernant (...)* ». Le choix aurait pu être d'ailleurs de considérer que l'article 34 n'est pas tout à fait l'équivalent de l'article 13, parce que le premier est dépourvu du consentement en tant que droit du citoyen.

Par rapport à la subsidiarité conventionnelle, le constat est intéressant dans la mesure où la compétence si « sacrée » du législateur et intangible, est finalement considérée par le gardien de la Constitution qui admet ou fait appel à plus d'exceptions que si cette compétence

⁴⁷⁴Ch. de la MARDIÈRE, *La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale: un espoir déçu*, *op.cit.*, p.29 et suiv.; M. COLLET, *Réforme fiscale: la contrainte constitutionnelle*, RFFP 2011, 2, n°116, p.19.

avait été considérée comme constitutive d'un droit ou d'une liberté que la Constitution garantit.

Toutefois, la réalité du contentieux relatif au principe de légalité dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité se révèle peut être encore plus subtile.

2°) La sanction par des normes de substitution

Deux aspects assez récents du contentieux *a posteriori* des lois méritent d'être mis en exergue afin d'être pris en considération dans l'examen de la subsidiarité conventionnelle.

Le premier, implicitement relevé plus tôt, est que le principe de légalité de l'impôt n'a certes pas été « directement » accepté en tant que norme de référence du contrôle de constitutionnalité dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité mais il a, néanmoins, été sanctionné par le juge constitutionnel. Nous avons vu dans le cadre de la réserve formelle de loi selon la jurisprudence sous la Vème République, que l'incompétence négative du législateur avait été sanctionnée en matière de recouvrement par le biais d'une violation de l'article 16 de la DDHC⁴⁷⁵. Dans l'espèce, le législateur n'avait pas déterminé les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises. Le juge constitutionnel s'est d'abord fondé sur l'article 34 de la Constitution, pour rappeler le principe de la sanction de l'incompétence négative : *« Considérant qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... » ; qu'il s'ensuit que, lorsqu'il définit une imposition, le législateur doit déterminer ses modalités de recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition ; que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit ;*

Ce faisant, le juge reproduit la démarche qu'il a empruntée plus tôt sous l'affaire *SNC Kimberley* commentée plus tôt, selon laquelle l'article 34 de la Constitution ne constitue pas un droit ou liberté garantis par la Constitution⁴⁷⁶. Dans la décision *Kimberly* en revanche,

⁴⁷⁵ Cons.const., Déc., n°2012-298, 28/03/2013, QPC, *SARL Majestic Champagne*, RDF 22/2013, com.302.

⁴⁷⁶ Cons.Const.,18/06/2010, N°2010-5 DC, QPC, *SNC Kimberly Clark*, *op.cit.*.

après avoir énoncé que la méconnaissance de l'article 34 ne constitue pas une « *méconnaissance qui affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit* », le juge constitutionnel refuse de reconnaître une atteinte au droit à la propriété, garanti par l'article 17 de la DDHC, et au droit naturel et imprescriptible à la propriété garanti par l'article 2 de la DDHC. Le soin de fixer les délais dans lesquels doivent être opérées les déductions auxquelles ont droit les personnes assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, incombait au législateur mais ne violait aucun droit ni liberté directement garantis par la Constitution.

A la différence de l'affaire *SNC Kimberly*, après avoir affirmé que l'incompétence négative ne porte pas atteinte à un droit ou à une liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel énonce dans la décision *Magestic* que « *l'absence de détermination des modalités de recouvrement d'une imposition affecte le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789* »⁴⁷⁷. Les modalités de recouvrement peuvent être rattachées au droit au recours dans la mesure où le contribuable doit, on suppose, bénéficier d'un droit de contestation le cas échéant. En revanche, la déductibilité en droit de la TVA ne pouvait être rattachée qu'à l'assiette imposable, visée aux articles 14 de la DDHC et 34 de la Constitution, puisque les dispositifs plausibles relatifs au droit à la propriété ont été rejeté par le juge.

Néanmoins, le raisonnement est particulièrement curieux dans la mesure où, après la sanction de l'incompétence négative sur le fondement de l'article 16 de la DDHC, le Conseil revient tout de même sur l'article 34 de la Constitution, article pourtant « contaminé », comme nous l'avons soutenu plus tôt, par la volonté du pouvoir constituant de la Vème République de rationaliser les pouvoirs du législateur. Nous aurions alors cru qu'il se suffirait de l'article 16 de la DDHC mais pourtant, le Conseil affirmera ensuite que

« Considérant que les dispositions contestées ne prévoient pas les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises ; qu'en omettant de définir les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises, le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution ; que, par suite, les dispositions des huit premiers alinéas du paragraphe III de l'article

⁴⁷⁷ Cons.const., Déc., n°2012-298, 28/03/2013, QPC, *SARL Majestic Champagne*, op.cit..

1600 du code général des impôts dans leur rédaction résultant de la loi de Finances pour 2011 susvisée doivent être déclarées contraires à la Constitution »⁴⁷⁸.

Le principe de légalité de l'impôt est susceptible d'être garanti par un contrôle de constitutionnalité *a posteriori*, sur le fondement du couple article 16 de la DDHC et l'article 34 de la Constitution. La qualification de la faute réside bien dans l'article 34 de la Constitution selon le considérant ci-dessus reproduit ; c'est la méconnaissance de la compétence par omission, dont l'effet est une atteinte non pas au droit au consentement à l'impôt, mais au droit à un recours effectif. Le droit au consentement explicitement consacré dans l'article 14 de la DDHC ne peut recevoir de sanction dans le cadre d'un contrôle *a posteriori*, mais le principe de légalité de l'impôt consacré par l'article 34, oui. Nous serions invités à faire une dichotomie entre ces deux dispositions du bloc de constitutionnalité ; l'article 14 de la DDHC ne servant alors à rien puisque son « équivalent », dépourvu pourtant du « consentement » explicite, est plus efficace et opérationnel. Si la démarche avait consisté à refuser d'emblée le couple article 14 de la DDHC et l'article 34 de la Constitution, elle nous aurait paru davantage logique. Ce serait plausible de voir une tentative de conserver un certain degré de « rationalisation parlementaire » puisque la sanction du domaine de loi non investi par le législateur, n'est pas une préoccupation dans ce contexte. En revanche, la solution retenue rend l'article 14 de la DDHC vidé de son sens et de tout intérêt contentieux pour le contribuable, étrangement, puisque contrairement aux droits consacrés dans les dispositifs voisins. L'affaire Majestic ne fut pas la première ; dans d'autres décisions *post-SNC Kimberly* le Conseil constitutionnel a procédé de façon similaire, exerçant son contrôle de constitutionnalité en utilisant l'article 34 de la Constitution avec d'autres dispositions de la DDHC. On a pu identifier la protection du domaine de la loi en passant par l'article 13 de la DDHC, fondé sur le principe d'égalité devant les charges publiques, par exemple, ou par l'article 8 de la DDHC sur la nécessité des peines, ou, encore, par le préambule de 1946 et l'article 2 de la DDHC⁴⁷⁹. Le Professeur Marc Pelletier, dans une étude relative à la

⁴⁷⁸ Cons.const., Déc., n°2012-298, 28/03/2013, QPC, *SARL Majestic Champagne*.

⁴⁷⁹ Cons.const., Déc., 30/03/2012, n°2012-225, QPC, *Sté Unibail-Rodamco* : dans cette décision, la méconnaissance de l'article 34 ne fut pas retenue, le Conseil a rejeté le moyen fondé sur l'incompétence négative, tout comme il a aussi refusé la méconnaissance de l'article 8 de la DDHC ; l'assimilation et l'exploitation de la décision sont moins intéressantes selon nous, la décision Majestic est plus révélatrice. Cons.Const. Déc., 18/06/2012, n°2012-254 QPC, *FNEM FO* : tentative en invoquant l'article 34 + préambule 1946 + article 2 de la DDHC mais échec au fond; et Déc., 08/10/2014, n°2014-419 QPC, *SAS Praxair*.

spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois, exprime clairement l'avis selon lequel il faut nuancer la portée des exclusions au contrôle de constitutionnalité *a posteriori*⁴⁸⁰.

La légalité de l'impôt est effectivement contrôlée par le juge constitutionnel, mais le fait de ne pas vouloir y voir un droit ou liberté garantis par la Constitution, alimente l'hypothèse selon laquelle la subsidiarité en tant que méthode d'observation de ce principe est peut-être exagérée. Le principe admet bel et bien des exceptions et le consentement en soi à l'impôt, obstacle que nous voyons comme majeur face aux dispositions d'une convention fiscale, n'est pas un droit ou liberté garantis par la Constitution⁴⁸¹.

§2 – Les conflits face aux normes d'origine externe

La subsidiarité des conventions fiscales nous invite à comprendre les interactions qui peuvent exister entre le principe de légalité de l'impôt et les normes d'origine externe. Cette question peut être posée différemment, en évoquant alors un éventuel conflit entre l'article 34 de la Constitution, volet principe de légalité de l'impôt, l'article 14 de la DDHC sur le consentement à l'impôt, et l'article 55 de la Constitution, consacrant l'autorité supérieure des traités vis-à-vis des lois. Nous avons vu au long du chapitre précédant que aussi bien les commissaires du gouvernement/rapporteurs publics, que les décisions du Conseil d'Etat, établissent un lien direct de cause à effet entre le principe du consentement à l'impôt et de la compétence exclusive du législateur national pour établir des impôts, avec le principe de subsidiarité des conventions fiscale. Ce « *sylogisme juridique* » est présenté comme une certitude, une logique incontournable et indubitable au sortir des considérants de principe ou des présentations faites par la doctrine et par les rapporteurs publics. La non-subsidiarité lors de l'application d'une convention fiscale mettrait en cause la souveraineté nationale parce que seule la loi et le droit domestique ont le droit de régir l'impôt, créer un impôt. Bien que jusqu'à présent aucune convention fiscale n'ait prétendu « créer » un impôt à proprement parler, notre droit s'est armé contre cette éventualité, même si, de façon concomitante, le gouvernement français signe des engagements internationaux qui vont très loin⁴⁸². La

⁴⁸⁰ M. PELLETIER, *La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales. Conseil constitutionnel versus Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme*, RDF 13/2015, N°230,p.24.

⁴⁸¹ F. MODERNE , "*Actualité des principes généraux de droit*", de Franck Moderne, Revue Française de droit administratif, 01/06/1998, p. 495-518.

⁴⁸² FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act, signé par la France le 14/11/2013

souveraineté nationale est-elle ou serait-elle menacée et, si oui dans quelle mesure, tels seront les sujets abordés à présent⁴⁸³.

L'examen de l'interaction entre le principe de légalité de l'impôt et le droit international général (A), précédera celle du principe de légalité de l'impôt vis-à-vis des conventions fiscales contre la double imposition (B). La prise en considération du droit international public nous permettra de comprendre quels obstacles à la liberté de s'engager avec d'autres Etats pourraient justifier le principe de subsidiarité des conventions fiscales.

A) Le principe de légalité face au droit international général

La question qui nous intéresse à présent est celle de savoir comment la Constitution de 1958 a organisé l'éventuel conflit entre le principe de légalité de l'impôt avec des engagements internationaux. Le sixième titre de la Constitution de 1958 organise le régime des traités internationaux conclus par la France de façon telle (2°) qu'il est aujourd'hui impossible d'affirmer que l'impôt, ou la fiscalité d'une façon plus générale, fasse partie d'un domaine réservé de l'Etat, l'interdisant de s'engager librement avec des engagements internationaux (1°).

1°) La liberté étatique de s'engager

Le droit international public se fonde sur la liberté de s'engager de l'Etat pour garantir son effectivité. La conclusion d'un traité international est l'expression même de la

⁴⁸³ M. Collet, *Droit fiscal*, 2^{ème} éd. 2010, PUF, p.55, avec d'autres mots mais dans le même sens : « *Si, d'un point de vue politique, certains peuvent légitimement regretter cette évolution des choses, le point de vue juridique est ici sans équivoque : parce que la France décide librement de contracter avec d'autres Etats – en matière fiscale comme ailleurs –, elle n'abandonne en aucun cas sa souveraineté mais consent simplement à apporter des limites à son exercice, estimant qu'il en va de son intérêt. Les atteintes au principe de la légalité de l'impôt consacré par l'article 34 de la Constitution ne constituent donc en aucun cas, du point de vue du droit, une atteinte à la souveraineté de l'Etat* ». Sur la même question, quelques exemples de la doctrine étrangère : Pour ce qui est de l'Italie : A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI, A. SFONDRINI, *a cura di*, « *Manuale di fiscalità internazionale* », IPSOA, Wolters Kluwer Italia, 2004, p.59 et 60 : à la question « *possono i trattati creare obblighi fiscali ?* » (traduction libre : est-ce que les traités peuvent créer une obligation fiscale ?) répondent par la négative, en s'appuyant sur le fait que pour exercer le droit d'imposer conféré par une convention fiscale, il faut que le droit interne de cet Etat reconnaisse la même obligation fiscale, qu'il y ait donc un régime d'imposition prévu. **Par contre, les auteurs citent immédiatement la France en tant qu'exception au principe selon lequel un engagement ne peut constituer le fondement d'un impôt**, faisant allusion au dernier alinéa de l'article 209-I du CGI (p.60). L'entorse au principe de légalité de l'impôt résulte, pour la doctrine italienne, du droit français lui-même. C'est alors intéressant dans la mesure où dans notre système existe un principe de subsidiarité pourtant censé donner de la rigueur au principe de légalité de l'impôt.

souveraineté étatique (a), et la fiscalité n'est pas en soi un domaine réservé à l'Etat par « nature » (b).

a) Expression de la souveraineté étatique

La subsidiarité des conventions fiscales est souvent présentée comme un corolaire de la souveraineté nationale, exprimée au travers des lois, et imposant ainsi que le régime d'imposition soit au préalable intégralement commandé par ce droit national, suivant cette souveraineté étatique⁴⁸⁴. Une convention fiscale n'a pas à constituer le fondement légal d'un acte d'imposition, ou à créer un impôt, peut-on lire généralement au sujet de la subsidiarité conventionnelle. Il en va de la liberté dont disposerait l'Etat français de s'engager, le cas échéant, en vue d'instituer des impôts par le biais de traités fiscaux, pourquoi pas, ou simplement de signer des traités qui dérogent au droit fiscal interne. Qu'apprend-t-on avec le droit international public ?

L'inverse. Partant du concept de souveraineté, attribut essentiel de l'Etat, selon laquelle la souveraineté peut se définir comme « *le pouvoir suprême de l'Etat qui n'a pas d'égal dans l'ordre interne ni de supérieur dans l'ordre international* », la conclusion d'un traité ne constitue pas un abandon de souveraineté⁴⁸⁵. Jean Bodin est cité en premier lieu, grâce à sa formule selon laquelle « *la souveraineté est le pouvoir de commander et de contraindre sans être commandé ni contraint par qui que ce soit sur la terre* »⁴⁸⁶. L'Etat est le seul sujet du droit international qui possède la souveraineté, dans le sens de la plénitude des compétences. Les organisations internationales au contraire possèdent juste des compétences fonctionnelles. L'Etat est souverain de décider lui même, sans toutefois pouvoir s'adonner au discrétionnaire vis-à-vis du droit international ; l'Etat a l'obligation de respecter le droit international et, partant, les engagements internationaux qu'il décide librement de conclure. C'est donc parce que l'Etat est souverain, que le droit international existe ; ces faits sont

⁴⁸⁴ Retenant la définition que préfère le Professeur Jacques Buisson, J. BUISSON, « L'impôt », in « Archives de Philosophie du Droit », Tome 46, Dalloz, p.25: " *la souveraineté est un « caractère de l'Etat, L'Etat souverain est supérieur à toute autre entité, qu'elle soit interne ou externe*"; l'Etat est souverain parce qu'il a le pouvoir de décider et le pouvoir de faire.

⁴⁸⁵ M.P. de BRICHAMBAUT, J.-F. DOBELLE, M.-R. d' HAUSSY, *Leçons de droit international public*, Presses de Sciences Po et Dalloz, 2002, p.33.

⁴⁸⁶ *Ibid*, p.33.

« indissolublement » liés⁴⁸⁷. Selon la Cour permanente de justice internationale, se prononçant dès 1923 dans ce sens, « *la CPJI se refuse à voir dans la conclusion d'un traité quelconque, par lequel un Etat s'engage à faire ou à ne pas faire quelque chose, un abandon de sa souveraineté à faire ou à ne pas faire quelque chose Sans doute, toute convention engendrant une obligation de ce genre apporte une restriction à l'exercice des droits souverains de l'Etat, en ce sens qu'elle imprime à cet exercice une direction déterminée. Mais la faculté de contracter des engagements internationaux est précisément un attribut de la souveraineté de l'Etat (...)* »⁴⁸⁸. Nous pourrions continuer à citer bien des écrits de droit international public, ou encore revenir sur ceux déjà utilisés lors du premier chapitre de cette thèse, lorsqu'il fut question de la force dérogatoire en droit international public⁴⁸⁹. Pour des raisons de concisions, nous allons nous contenter de rappeler que nous retrouvons la même idée dans la Constitution de 1958 à propos du droit de l'Union européenne lorsque le premier article du titre XV, l'article 88-1 en l'occurrence, prévoit que « *La République participe à l'Union européenne constituée d'États qui ont choisi librement d'exercer en commun certaines de leurs compétences en vertu du traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tels qu'ils résultent du traité signé à Lisbonne le 13 décembre 2007* ».

Il est alors difficile de ne pas voir dans les conventions fiscales signées par la France et objet de notre étude, l'expression de la souveraineté de l'Etat, décidée librement au travers de l'acceptation des dispositions du traité. Contrairement au droit européen en revanche, les conventions fiscales signées par nous jusqu'à présent ne contiennent pas de clause sur la subsidiarité ; à aucun moment la France ne précise dans ces conventions que le traité fera l'objet d'une application subsidiaire suivant, qui plus est, les qualifications prescrites par le droit interne des revenus et du contribuable bénéficiaire.

En droit international public il existe en revanche des domaines dits « réservés de l'Etat » ; ces domaines sont considérés comme irréductibles et inviolables, le concept mérite notre détour dans l'intention de savoir si la fiscalité ou le régime d'imposition de certains impôts, ferait partie de ce domaine.

⁴⁸⁷ *ibid.*p.35.

⁴⁸⁸ *Ibid.* p.35, les auteurs reviennent sur l'affaire Wimbledon, dont l'arrêt fut rendu par la CPJI le 17/08/1923.

⁴⁸⁹ Chapitre 1^{er}, où nous nous sommes appuyés sur les écrits de Paul Reuteur et de Carlo Santulli, ainsi que sur des dispositions de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

b) La fiscalité en tant que domaine réservé de l'Etat

L'Etat est libre de décider lorsque le droit international érige les compétences étatiques sans en réglementer les modalités d'exercice, résumant Brichambaut, Dobelle et Haussy dans les leçons de droit international public⁴⁹⁰. La pratique avait déjà cours sous la monarchie, mais est reprise dans la Charte des Nations unies à l'article 7 §2, qui est en soit une reprise lui-même de l'article 15, §8 du pacte de la SDN, en vertu duquel certaines matières « *le droit international laisse à la compétence exclusive d'une partie* »⁴⁹¹. L'Institut de droit international a défini l'économie générale de cette institution juridique selon les termes suivants : « *Le domaine réservé est celui des activités étatiques où la compétence de l'Etat n'est pas liée par le droit international. L'étendue de ce domaine dépend du droit international ; dans une matière relevant du domaine réservé, il exclut la possibilité, pour une partie à ces engagements, d'opposer l'exception du domaine réservé à toute question se rapportant à l'interprétation ou à l'application dudit engagement* » ; dans ces matières, le droit international « *se contente de fonder les compétences étatiques sans en réglementer les modalités d'exercice* »⁴⁹².

Les Professeurs Ngyuen Quoc Dinh, Daillier, Forteau et Pellet nous éclairent sur l'évolution des domaines réservés en précisant que jusqu'à l'établissement de la Société des Nations en 1919, la doctrine cherchait un critère matériel convaincue par l'idée d'un domaine réservé *par nature*⁴⁹³. D'après la thèse dominante – précisent les auteurs – le domaine réservé comprenait les matières se rattachant à la vie « intime » - « domestique » - de l'Etat, en

⁴⁹⁰ M.P. de BRICHAMBAUT, J.-F. DOBELLE, M.-R. d' HAUSSY, *op.cit.*, p.35.

⁴⁹¹ NGYUEN QUOC DINH +, P. DAILLIER, M. FORTEAU ET A. PELLET, « *Droit international public* », 8ème éd., p.482. Parmi les textes ayant consacré ce critère « naturel » du domaine réservé on peut citer le traité franco-anglais du 14 octobre 1903, Convention I de La Haye de 1907. Lorsqu'il est question de règlement pacifique des différends internationaux, sont exclus du champ d'application les conflits engageant l'honneur, les intérêts vitaux ou essentiels de l'Etat.

⁴⁹² NGYUEN QUOC DINH +, P. DAILLIER, M. FORTEAU ET A. PELLET, « *Droit international public* », 8ème éd., p.483 : à propos de Ann. IDI, 1954, vol. 45-II, p.292. Les auteurs du livre font cependant la critique à cette définition de « *s'en tenir aux engagements conventionnels des Etats, en négligeant l'influence croissante des décisions d'organisations internationales* ».

⁴⁹³ NGYUEN QUOC DINH +, P. DAILLIER, M. FORTEAU ET A. PELLET, « *Droit international public* », 8ème éd., p.481 à 483 ; p.482 : *Tant qu'il « n'existera pas un « Etat mondial » et que les Etats disposeront d'une compétence « discrétionnaire » plus ou moins étendue », ce domaine existera. « Il faut accepter que les compétences étatiques sont tantôt liées, tantôt discrétionnaires ». La conséquence principale est que le droit international détermine, en dernier ressort, l'étendue du domaine réservé : toute limitation inédite d'une compétence étatique discrétionnaire réduit la portée du domaine réservé. Le phénomène est, il est vrai, obscurci par le fait que ce sont les Etats qui sont maîtres des « avancées » du droit international, donc des restrictions progressives du domaine réservé* ».

particulier toutes les questions liées à son régime politique ou à la législation sur l'octroi de la nationalité. Pour refuser ce critère « *par nature* », un domaine qui serait « par nature réservé à l'Etat » - presque d'origine divine – les auteurs soulignent l'instabilité créée par la notion d'acte de gouvernement dans la jurisprudence administrative française. Le domaine réservé *par nature* serait alors emprunt d'ambiguïté, et inadapté à « *l'interdépendance croissante des Etats et à l'interprétation des politiques internes et externes* ». Que dire de son application alors aujourd'hui, en matière de double imposition juridique, politique fiscale en faveur de pays en voie de développement, ou encore de lutte contre l'évasion fiscale ? Au moment même où les Etats s'unissent dans la lutte contre la délocalisation des bénéficiaires et du blanchiment d'argent, sommes-nous censés faire marche arrière au nom du principe de légalité de l'impôt et du consentement à l'impôt, ce consentement non-constitutif d'un droit ou liberté que la Constitution garantit⁴⁹⁴ ?

L'abandon d'un domaine réservé de l'Etat a pour conséquence que le domaine du droit international est flexible, ni figé ni prédéfini. C'est l'Etat et le droit international, en fonction des engagements souscrits le cas échéant, qui détermineront l'étendue de ce domaine. Il n'existe pas, malgré certaines matières que nous pourrions croire plus sensibles que d'autres, de matières sujettes d'emblée au domaine réservé. La doctrine va citer des exemples de domaines où le droit international intervient, alors que le droit domestique pourrait paraître légitimement devoir les régir de manière exclusive. Parmi ces domaines, l'organisation politique d'un Etat, les droits de l'homme, le droit de l'environnement ou encore l'organisation économique et sociale d'un Etat⁴⁹⁵.

La doctrine internationaliste s'est penchée sur la question et a, assez tôt, écarté l'idée selon laquelle le champ d'application du domaine réservé serait tracé uniquement par l'Etat. Au contraire, c'est au droit international que revient la tâche de le déterminer. La sentence du Tribunal arbitral constitué dans une affaire assez médiatisée, dite du *Chemin de fer du Rhin* (CPA, sentence du 24 mai 2005) résume assez bien le point de vue dominant en la matière:

⁴⁹⁴ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, 2013. J. JARRIGUE, *Le projet BEPS à mi-parcours: l'état des travaux de l'OCDE après un an de négociations*, RDF 14/2015, com.235, p.10-16.

⁴⁹⁵ M.P. de BRICHAMBAUT, J.-F. DOBELLE, M.-R. d' HAUSSY, *op.cit.*, p.36,37 : les auteurs citent des exemples parmi ces matières ; l'accord de Dayton pour la paix en Bosnie-Herzégovine signé à Paris le 14 décembre 1995 en ce que son texte contient la constitution du pays et consacre les principes fondamentaux en vue de l'organisation des élections au respect des droits de l'homme ; l'aide qu'apporte le FMI ou la BIRD en contrepartie de réformes conjoncturelles ou structurelles, etc.

« l'étendue du « domaine réservé » dépend des obligations contractées par chaque Etat, non de la nature des matières impliquées »⁴⁹⁶.

Certes, les Etats ont jugé que la détermination du domaine réservé était trop importante pour être confiée à n'importe quel interprète arbitral ; l'article 5 du Protocole de Genève de 1924 écarte la compétence des instances arbitrales et exige que l'exception du domaine réservé soit portée devant la CPJI, en tant que question préjudicielle. L'avis de la Cour aurait alors une portée obligatoire pour les arbitres. La CPJI a saisi l'opportunité d'une affaire sur le droit de la nationalité pour affirmer que c'est au juge de préciser si la matière d'un litige entre dans le domaine réservé ou pas, justifiant que soit écartée la compétence juridictionnelle ou l'intervention des organisations internationales dans le règlement des différends entre Etats⁴⁹⁷. La Cour fut claire lorsqu'elle affirma que « *la question de savoir si une certaine matière rentre ou ne rentre pas dans le domaine exclusif d'un Etat est une question essentiellement relative : elle dépend du développement des rapports internationaux* »⁴⁹⁸. Sortant de la jurisprudence pour s'attacher aux textes, c'est bien la notion contemporaine qui prévaut et ce depuis un moment déjà. Le refus d'un domaine *par nature* exclu du droit international est consacré par nombre de textes, parmi lesquels l'article 15, paragraphe 8 précité, du Pacte de la SdN en ce qu'il affirme le rôle décisif du droit international pour fixer le domaine de la compétence « exclusive » des Etats⁴⁹⁹. C'est dire que l'étendue du domaine réservé est en effet « évolutive », expression empruntée aux auteurs précités⁵⁰⁰, puisqu'elle dépend de la portée des engagements internationaux de chaque Etat et des interventions « autoritaires » des organisations internationales, qui, de plus est, n'existent pas en matière fiscale. On ne saurait voir dans les recommandations et travaux de l'OCDE ou

⁴⁹⁶ *Ibid.*

⁴⁹⁷ CPJI, avis n°4 du 7 février 1923, *Décrets de nationalité en Tunisie et au Maroc*, série B, n°4, p.23-24. La CIJ s'est appuyée sur cette jurisprudence pour développer la sienne dans le même sens : affaire *Interhandel* (Rec.1959, p.24) ; affaire *Nottebohm* deuxième phase (Rec. 1955, p.20-21) ; affaire du droit de passage en territoire indien (fond) (Rec.1960, p.33).

⁴⁹⁸ Aussi dans ce sens, J. COMBACAU ET S. SUR, « *Droit international public* », Montchrestien, 8^{ème} édition 2008, p.331.

⁴⁹⁹ Confirmé par l'article 5 du « Protocole de Genève » du 2 octobre 1924 ; l'article 2 §7 de la Charte des Nations Unies par le biais de la notion de « compétence nationale » ; « *Aucune disposition de la présente Charte n'autorise les Nations Unies à intervenir dans les affaires qui relèvent essentiellement de la compétence nationale d'un Etat, ni n'oblige les membres à soumettre des affaires de ce genre à une procédure de règlement aux termes de la présente Charte ; toutefois, ce principe ne porte en rien atteinte à l'application des mesures de coercition prévues au Chapitre VII* ».

⁵⁰⁰ NGYUEN QUOC DINH +, P. DAILLIER, M. FORTEAU ET A. PELLET, « *Droit international public* », 8^{ème} éd., p.485.

de l'ONU une telle « autorité », nous sommes bien au stade de « modèles » de convention sous forme, le cas échéant, de recommandations⁵⁰¹.

2°) Le régime constitutionnel des traités internationaux sous la Vème République

Le sixième titre de la Constitution de la Vème République pose des limites procédurales à la conclusion par l'Etat français de certains engagements internationaux, parmi lesquels, les conventions fiscales (a). Toutefois, à l'exception d'une procédure particulière propre à certains domaines, force est de constater que ces conventions sont susceptibles de rencontrer les mêmes obstacles que les lois nationales, à savoir les droits et libertés garantis par la Constitution. Toutefois, le juge constitutionnel se refusant d'exercer un contrôle de conventionnalité des lois, ces derniers obstacles restent des simples suppositions (b).

a) Les limites procédurales prescrites à l'article 53 de la Constitution

La création d'impôts par voie conventionnelle est-elle interdite par la norme de production qu'est la Constitution ? Existe-t-il un dispositif constitutionnel permettant de faire prévaloir l'article 34 de la Constitution, en ce qu'il réserve au législateur la compétence en matière de création d'impôts – règles d'assiette, liquidation et recouvrement précisément – en limitant la liberté de négocier et ratifier des traités garantie par l'article 52 de la Constitution au bénéfice du président de la République ? Nous allons nous contenter de rappeler des aspects de la Constitution que nous avons eu l'occasion d'aborder dans le premier chapitre de cette thèse, relatif à l'examen du sixième titre de la Constitution selon la distinction entre autorité selon la force de production et autorité selon la force dérogatoire, suivant une approche différente à présent.

Nous avons revisité le sixième titre de la Constitution. La Constitution prévoit dans son article 52 que le président de la République est l'autorité compétente pour négocier et signer les traités internationaux. Certains accords ne sont pas soumis à ratification mais le président de la République doit alors être informé de la négociation qui a cours. On constate qu'à ce stade la liberté matérielle de négocier du président de la République est entière ; la Constitution ne consacre aucune limite en fonction de l'objet du traité, par exemple. En revanche, en vertu de l'article 53 de la Constitution, certains traités ne pourront être ratifiés ou

⁵⁰¹ S. DOUMA, F. ENGELE, *The legal status of OECD commentaries*, op.cit., p.115, 202.

approuvés qu'après autorisation du Parlement, à travers le vote d'une loi, et ces traités n'auront d'effet en droit interne qu'après avoir été ratifiés ou approuvés⁵⁰².

La liste des traités qui doivent être soumis à cette procédure est donnée de façon exhaustive, il s'agit des «traités de paix, des traités de commerce, des traités ou accords relatifs à l'organisation internationale, ceux qui engagent les finances de l'État, ceux qui modifient des dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, et ceux qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire. Les conventions fiscales font partie de cette liste à double titre : ce sont des traités susceptibles d'engager les finances de l'Etat, et ce sont des traités susceptibles de modifier des dispositions de nature législative comme nous allons le démontrer dans quelques instants. L'octroi de crédits d'impôts prescrit par les conventions fiscales est un exemple de clauses qui peuvent engager les finances de l'Etat. L'article 53 contient une autre limite à la liberté matérielle du président de la République ou du gouvernement en matière de négociation de traités qui ne concerne pas la matière fiscale mais qui mérite d'être rappelée en guise de comparaison de ce que la Constitution n'interdit pas en matière fiscale : *«nulle cession, nul échange, nulle adjonction de territoire n'est valable sans le consentement des populations intéressées »*.

L'article 53 n'interdit pas la conclusion de traités sur ces matières mais il impose seulement la procédure de demande d'autorisation préalable au Parlement avant la ratification ou l'approbation du traité pour le premier groupe de traités, et, s'agissant des cessions, échanges, ou adjonctions de territoire, le traité impose la consultation de la nation. Les traités pourront néanmoins porter sur ces sujets.

Les articles 53-1 et 53-2 de la Constitution ont trait à des matières spéciales ; le droit d'asile et la reconnaissance de la juridiction de la Cour pénale internationale, des matières éloignées de notre cause, mais citées ici pour montrer les domaines qui sont plus au moins réservés à l'Etat, suivant la distinction opérée en droit international public.

Ensuite, et pour rendre ces normes d'origine internationale compatibles avec la Constitution en cas d'incompatibilités, le Conseil constitutionnel peut être saisi par certaines autorités afin que s'engage un processus éventuel de révision de la Constitution elle-même. Le traité ne peut aller à l'encontre d'aucun dispositif constitutionnel ; le traité ne peut être

⁵⁰² C. Martinez, JC FISC 15, fasc. 350 droit international, p. 14/15 débats pour l'autorisation d'approbation se réduisent à une formalité expédiée au mieux en une trentaine de minutes dans chaque Assemblée, aucune intervention n'intervient car les jeux sont faits.

supérieur selon la force dérogatoire à l'égard d'aucun autre article de la Constitution. Enfin, l'article 55 dispose comment des traités valides, ayant survécu à la mise en œuvre d'un « *calcul des défauts* », pourront à leur tour être à l'origine de la dérogation d'autres normes, les lois en l'occurrence⁵⁰³.

Le texte même de la Constitution de 1958 ne contiendra aucune autre limite aux côtés de la procédure prescrite par l'article 53. Le titre relatif à l'Union européenne ne contient aucune mention explicite au sujet de la matière fiscale. Les articles 88-4 et 88-6 portent sur les projets d'actes législatifs européens ; le Sénat et l'Assemblée nationale ont tous deux leur place pour émettre un avis motivé sur la conformité éventuelle d'un projet d'acte législatif européen par rapport au principe de subsidiarité (article 88-6). Mais la matière fiscale n'est pas citée de façon explicite en tant que matière « interdite » à la négociation, ni parmi les matières dont les mesures nécessiteraient le suivi d'une procédure singulière. La comparaison avec le droit européen nous paraît malvenue dans la mesure où les Etats ont en effet décidé de participer à l'Union européenne, « *constituée d'États qui ont choisi librement d'exercer en commun certaines de leurs compétences en vertu du traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tels qu'ils résultent du traité signé à Lisbonne le 13 décembre 2007* ». C'est un ordre juridique régi par le principe de subsidiarité européen, en vertu duquel y compris ce qui ne relève pas de la compétence déléguée ou exercée en commun avec l'Union, peut être assumé par elle si celle-ci est mieux à même d'aboutir au résultat espéré. Mais y compris dans ce domaine, la compétence initialement cantonnée à la fiscalité indirecte, n'a de cesse d'étendre grâce au développement de la jurisprudence sur les grandes libertés au domaine de la fiscalité directe, et grâce à la conclusion de directives ayant trait à la fiscalité directe également.

b) Les traités selon le bloc de constitutionnalité

Le bloc de constitutionnalité peut contenir deux sortes de limites à ce qu'une convention fiscale puisse régir « directement » des « *impositions de toutes natures* ». Les premières limites trouvent leur source dans la DDHC de 1789 examinées plus tôt. Les mêmes limites susceptibles de constituer un obstacle à la liberté « matérielle » du législateur, feraient le cas échéant obstacle aux dispositions d'une convention fiscale contre la double imposition.

⁵⁰³ Sur le calcul des défauts, voir le chapitre 1 de cette étude.

Ainsi, nous pourrions imaginer l'allégation d'une rupture d'égalité à condition que cela soit entre contribuables non-résidents, placés donc dans une situation comparable. L'article 13 de la DDHC, opérationnel y compris dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, pourrait par exemple considérer dans l'octroi d'un crédit d'impôt fictif à certains contribuables ayant investi dans les pays en voie de développement mais pas à des contribuables ayant investi en Europe par exemple, serait contraire à l'égalité devant les charges publiques. Ou encore, les contribuables couverts par des conventions qui interdisent la déduction de l'impôt payé à l'étranger au niveau de l'assiette imposable, pourraient alléguer via l'aggravation de leur situation, le principe d'égalité ou le droit à la propriété, voire, à un impôt conforme à sa capacité contributive. L'article 14 de la DDHC pourrait être invité au débat si le contribuable alléguait l'absence de consentement alors que les dispositions conventionnelles portent sur le domaine du principe de légalité de l'impôt. Ce moyen pourrait être contredit grâce à l'autorisation prévue à l'article 53 de la Constitution, puisque le Parlement est censé autoriser ou non le traité qui engage les finances de l'Etat ou qui modifie des lois domestiques. Les mêmes subtilités auraient cours par rapport à des recours *a posteriori* dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité, les mêmes subtilités traitées dans le premier paragraphe de la présente section.

Dans le cadre d'un recours *a priori*, si ces moyens fondés sur la DDHC étaient invoqués et que le juge Constitutionnel acceptait d'opérer un contrôle de compatibilité du traité avec la Constitution, en cas de constat positif d'incompatibilités, il faudrait procéder à la révision de la Constitution de façon à l'éradiquer. Dans le cadre d'un recours *a posteriori*, si ces moyens fondés sur la DDHC étaient invoqués, elles seraient voués à l'échec puisque aujourd'hui le refus du juge constitutionnel d'opérer des contrôles de *conventionnalité* des lois est encore d'actualité, bien que cette limitation semble s'effacer de plus en plus aujourd'hui⁵⁰⁴.

Le préambule de 1946 ne contient aucune disposition qui couvre de loin ou de près la matière fiscale. Des articles ont trait au respect du droit public international mais dans des domaines autres que la fiscalité. A présent, il convient d'envisager l'interaction possible entre le principe de légalité de l'impôt et les conventions fiscales objet de notre étude. Il ne s'agira

⁵⁰⁴ Le Conseil constitutionnel peut être appelé à statuer sur la conformité des normes internationales à la Constitution elle-même suivant l'examen direct en application de l'article 54 de la Constitution, et dans le cadre d'un recours formé contre la loi autorisant la ratification de l'engagement international. Sinon, le refus de contrôler la conventionnalité des lois est catégorique : Cons.const. 17/07/1980, n°80-116DC, au sujet de la Convention franco-allemande d'entraide judiciaire.

pas de confronter le champ d'application des lois avec celui de conventions fiscales, mais de focaliser notre analyse sur la portée du principe de légalité de l'impôt par rapport à celle des conventions fiscales. Nous serons alors plus à même de juger l'utilité de la méthode subsidiaire d'application des conventions fiscales.

B/ Le principe de légalité face aux conventions fiscales

Curieux des interactions possibles entre le principe de légalité de l'impôt et les conventions fiscales, nous parvenons à des résultats assez fertiles pour notre étude sur la subsidiarité des conventions fiscales. Il existe un degré assez élevé de coïncidence entre le principe de légalité de l'impôt, et le contenu potentiel d'une convention fiscale. Ce qu'une convention fiscale régit fait partie du régime des *impositions de toutes natures* en droit interne. Ce constat laisse présager des conflits entre les lois et les traités. Toutefois, le champ d'application conventionnel va selon nous plus loin, puisqu'il prend également en considération un autre Etat partie au traité, et le droit domestique de cet Etat, lorsque le moment est venu d'asseoir l'impôt (1°). A ce futur rempli d'« obstacles » ou conflits, le principe de légalité peut aussi servir d'arme à fabriquer des manipulations du droit domestique, ayant pour effet de neutraliser les conventions fiscales (2°). Or, si le principe de légalité de l'impôt peut servir indirectement à déroger aux dispositions d'une convention fiscale, en quoi aurait-il besoin du principe de subsidiarité des conventions fiscales ?

1°) La coïncidence des champs d'application matériels

A ce stade de l'étude nous sommes obligés de revisiter le principe de légalité de l'impôt dans l'objectif de cerner celles des dispositions d'une convention fiscale susceptibles de rentrer en conflit avec la partie du droit fiscal qui relève de la loi. Une convention fiscale va prescrire des dispositifs normatifs qui rentrent tous dans le champ d'application du principe de légalité de l'impôt. A la fois les « *impositions de toutes natures* » (a), et à la fois le régime de droit applicable à ces prélèvements (b), sont susceptibles d'être affectés par une convention fiscale. Il s'agit à présent de comprendre jusque dans quelle mesure.

a) Les dispositions conventionnelles sur les « impositions de toutes natures »

Le rapprochement entre ce qui rentre dans le concept des « *impositions de toutes natures* » par rapport au champ d'application matériel d'un traité contre la double imposition

permet de constater que les conventions visent tout ce qui relève de la compétence du législateur initialement, sous la Vème République. Les modèles de convention OCDE et ONU sur le revenu et la fortune contiennent un article sur les impôts couverts par les dispositions conventionnelles⁵⁰⁵. L'article propose des « indices » de définition ou des « éléments » de définition, à charge pour les Etats de compléter ces dispositions en fonction des impôts en vigueur dans leur droit interne qu'ils désirent inclure ou non dans le champ d'application matériel⁵⁰⁶. Les modèles OCDE et ONU ne diffèrent pas, suivant l'article 2, la convention « *s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quelque soit le système de perception* ». Nous pouvons nous contenter de cette mention générique aux impôts sur les revenus et sur la fortune pour affirmer que ces prélèvements rentrent bien dans le champ d'application des « *impositions de toutes natures* ». Empruntant le voie de la définition positive du concept domestique telle que proposée de façon très optimale par le Professeur Collet, selon l'état actuel de la jurisprudence domestique et du droit positif, l'impôt recouvre cinq caractéristiques : caractère pécuniaire, s'évalue en argent ; est prélevé par voie d'autorité, pèse unilatéralement sur le contribuable par simple décision du législateur ; prélevé à titre définitif contrairement aux emprunts ; prélevé pour assurer le financement de l'Etat et des entités publiques en vue de missions de service public ; prélevé sans lien avec le fonctionnement d'un service public⁵⁰⁷.

De retour à l'article 2 des modèles de convention, « *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'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires*

⁵⁰⁵ Les conventions conclues en matière de droits d'enregistrement, donation et succession n'ont pas besoin d'être abordées pour l'heure dans la mesure où le contentieux relatif à ces conventions relève des juridictions judiciaires qui méconnaissent le principe de subsidiarité des conventions fiscales. La quasi-totalité des conventions fiscales conclues par la France suivent ces modèles, tantôt intégralement, tantôt partiellement ; même si la France est un pays membre de l'OCDE, il peut arriver qu'elle inclut dans ses conventions des dispositions du modèle ONU : W. WIJNEN, J. DE GOEDE, *The UN Model in Practice*, 1997-2013, IBFD report for the United Nations, October 2013, Tax Treaty Monitor, Bulletin for International Taxation, March 2014, p.118 à 146.

⁵⁰⁶ P. BRANDSTETTER, « *Taxes covered* », IBFD, 2011 (PhD), p. 43.

⁵⁰⁷ M. COLLET, *Droit fiscal, op.cit.*, p.22.

payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values »⁵⁰⁸. Sans qu'il soit besoin d'approfondir chacun de ces éléments, exprimés de façon suffisamment clairs, nous constatons la coïncidence entre les champs d'application du principe de légalité de l'impôt et les champs d'application matériels des conventions fiscales étant donné que suivant la définition positive au travers des cinq caractéristiques ci-dessus décrites, les impôts sur le revenu ou sur la fortune, ainsi que les éléments, ou encore les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, tout comme l'impôt global sur les salaires et l'impôt sur les plus-values tels qu'en vigueur en France, sont bien des « *impositions de toutes natures* ». Les modèles offrent la possibilité aux Etats d'inclure une liste précise des impôts couverts par la convention, en plus d'une clause générale « attrape tout », de sauvegarde pour l'avenir, en vertu de laquelle les conventions s'appliquent *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 remplaceraient* »⁵⁰⁹. En cas d'instabilité des lois fiscales domestiques, le champ d'application matériel des conventions fiscales ne sera pas ébranlé, d'autant plus que les autorités compétentes des Etats contractants sont invitées à se communiquer les modifications significatives apportées à leurs législations fiscales. Cet article est fondamental ; c'est à ce niveau notamment que des pays comme l'Inde ou le Brésil adopteront des impôts en droit interne qui échappent aux éléments de l'article 2 des modèles, et qui ne figureront pas non plus dans la liste proposée au 3^{ème} paragraphe des modèles. Les lois nationales emprunteront souvent la terminologie de prélèvement sociaux ou autres impôts spécifiques qui ne peuvent être assimilés aux éléments de définition posés à l'article 2. Généralement les conventions conclues par la France suivent l'article 2 des modèles, à quelques variantes près qui n'affectent pas nos constats⁵¹⁰.

A titre d'exemple, l'article 2, alinéa 1^{er} de la convention franco-américaine de 1994 aujourd'hui en vigueur⁵¹¹:

1. *Les impôts auxquels s'applique la présente Convention sont:*

⁵⁰⁸ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée, 2014, OCDE, p.24 ; *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, 2012, p.79, 78.

⁵⁰⁹ *Ibid.*

⁵¹⁰ On le constatera tout de suite à partir de deux exemples de conventions et il est à noter que la France n'a jusqu'à ce jour émis aucune réserve aux modèles de convention ONU et OCDE au niveau de l'article 2.

⁵¹¹ Conclue le 31/08/1994 et en vigueur depuis 01/01/1992, IBFD Online Tax Research Platform.

- (a) *en ce qui concerne la **France**: les impôts perçus pour le compte de l'Etat, quel que soit le système de perception, 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'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers ainsi que les impôts sur les plus-values, et notamment:*
- (i) *l'impôt sur le revenu;*
 - (ii) *l'impôt sur les sociétés;*
 - (iii) *la taxe sur les salaires, régie par les dispositions de la Convention applicables, suivant les cas, aux bénéfices des entreprises ou aux revenus des professions indépendantes; et*
 - (iv) *l'impôt de solidarité sur la fortune;*
(ci-après dénommés "impôt français");
- (b) *en ce qui concerne les Etats-Unis:*
- (i) *les impôts fédéraux sur le revenu prévus par l'"Internal Revenue Code" (à l'exclusion des prélèvements de sécurité sociale), et*
 - (ii) *les droits d'accise sur les primes d'assurance payées à des assureurs étrangers et les droits d'accise concernant les fondations privées;*
(ci-après dénommés "impôt américain").

La clause figurant à l'article 2 de la convention fiscale franco italienne diffère quelque peu sans que le résultat par rapport au champ d'application du principe de légalité de l'impôt soit autre :

Les impôts actuels auxquels s'applique la convention sont:

- a) *En ce qui concerne la **France**:*
- i) *l'impôt sur le revenu;*
 - ii) *l'impôt sur les sociétés;*
 - iii) *l'impôt de solidarité sur la fortune;*
 - iv) *les taxes assises sur le montant global des salaires;*
 - v) *la taxe professionnelle;*
- y compris toutes retenues à la source, tous précomptes et avances décomptés sur les impôts visés ci-dessus;*
(ci-après dénommés " l'impôt français ").

La clause insérée dans la convention franco-américaine est plus large que l'article 2 de la convention franco-italienne, notamment eu égard aux bénéfices d'entreprises et des professionnels indépendants par exemple, mais elle ne vise pas les retenues à la source de manière expresse, ni précomptes et avances décomptés sur les impôts. Dans tous les cas, et c'est ce qui nous intéresse, l'ensemble des impôts couverts par les deux exemples de conventions fiscales correspond également au concept d'« *impositions de toutes natures* ».

Parmi les « *impositions de toutes natures* », certaines ne seront bien entendu pas couvertes par les conventions fiscales. La France jusqu'à ce jour n'a pas encore inclus dans le champ d'application d'une convention fiscale des taxes parafiscales de jadis ou ce que la

doctrine a pu appeler des « *OVNI* » du droit public financier⁵¹². La France jouit d'une liberté sans limites tant que la Constitution ne limite pas le champ d'application des traités fiscaux comme elle limite le champ d'application des traités internationaux portant sur le territoire⁵¹³. Il n'y aurait donc aucun obstacle à ce que parmi les impôts figurant dans la liste de l'article 2, figure une telle taxe. La convention fiscale franco-germanique offre un exemple intéressant par rapport aux taxes professionnelles en vigueur à l'époque, exemple qui a d'ailleurs fait l'objet d'un contentieux encore récemment, en vue de l'exonération de cet impôt⁵¹⁴.

Après la nature du prélèvement concerné, l'étendue du principe de légalité de l'impôt et les risques de collision avec les dispositions d'une convention fiscale dépend également de ce que la jurisprudence entend par « *assiette, le taux et les modalités de recouvrement* ».

b) Les dispositions conventionnelles sur l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement

Le champ d'application matériel du principe de légalité tel que consacré à l'article 14 de la DDHC est en partie identique à celui des conventions fiscales. En effet, les conventions fiscales contre la double imposition peuvent contenir des dispositions ayant trait à la détermination des éléments essentiels qui déterminent l'obligation fiscale du contribuable : la quotité et l'assiette. La quotité est présente dans les articles relatifs aux revenus d'investissement ; la convention déterminera le taux maximal pouvant être appliqué aux dividendes, intérêts ou redevances dans l'Etat de source, par exemple, tout comme l'article conventionnel peut priver du droit d'imposer ces revenus dans l'Etat de source. Jusqu'il y a encore récemment, nous avons pu croire que l'assiette imposable était au final déterminée par le droit domestique. Mais la décision rendue par le Conseil d'Etat en 2014, *Société Céline* a confirmé l'inverse : la convention fiscale doit avoir le dernier mot lorsqu'il en va de la détermination de l'assiette⁵¹⁵.

⁵¹² P. AMSELEK, *Un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales*, MéL. Waline, Dalloz, 2002, p.111.

⁵¹³ Article 53 de la Constitution, dernier alinéa « Nulle cession, nul échange, nulle adjonction de territoire n'est valable sans le consentement des populations intéressées. ». Sans référendum, un tel traité ne pourrait être adopté.

⁵¹⁴ CE, *ple.fisc.*, 24/11/2014, n°368935, « *min. c/ Sté Lufthansa AG* », RDF 49/2014, act.608 et RDF 26/2015, N°423.

⁵¹⁵ Voir décision largement commentée dans le deuxième chapitre de cette étude.

Le rapprochement du champ d'application matériel du principe de légalité de l'impôt avec les conventions fiscales conclues par la France conformément aux modèles, nous invite au même constat : il y a en grande partie coïncidence entre ce qui figure dans le texte conventionnel et le « détail » du régime d'imposition qui doit être consacré par une loi. Reprenant un à un ces éléments ; la consistance de la matière imposable figure dans les articles 6 à 21 des modèles OCDE et ONU de convention dans une certaine mesure, souvent de façon non-exhaustive. Les articles vont apporter des éléments de définition, le cas échéant dictant ce qui doit nécessairement être considéré comme des plus-values par exemple. Toutes les catégories de revenus en tant que matière imposable sont couverts, grâce notamment à une clause dite « balai » ou « attrape tout » qui a vocation à régir le principe d'imposition de tous les revenus non visés par d'autres dispositions de la convention fiscale. Les articles conventionnels sont silencieux quant à la composition de la matière imposable d'un revenu net ou brut, excepté lorsque au niveau de l'article 23 des modèles OCDE et ONU, relatifs aux méthodes d'élimination de la double imposition, la convention dira si l'impôt payé à l'étranger peut être imputé dans l'Etat de résidence au niveau de l'assiette imposable, par exemple⁵¹⁶. Ce faisant, à une moindre mesure mais tout de même, la convention fiscale régit en partie le montant d'impôt dû au final, ainsi que l'assiette imposable. L'octroi de crédit d'impôts, fictifs par exemple, a aussi un impact sur la liquidation de l'impôt dû. Le fait générateur de l'impôt n'est généralement pas couvert par les dispositions conventionnelles ; en revanche, elles régissent, au point de pouvoir modifier, le principe d'imposition lorsque ses dispositions déterminent la juridiction nationale qui aura le droit d'imposer, ou la proportion imposable. Les articles 10, 11 et 12 disposent du taux maximal d'imposition permis dans l'Etat de source, même si ces articles ne peuvent pas consacrer le taux d'imposition de l'Etat de résidence ou de droit commun, ni le taux final ; les taux conventionnels n'ont pas vocation à se substituer intégralement aux taux domestiques.

Les dispositions conventionnelles susceptibles de rentrer en « contradiction » avec les dispositions domestiques sont, comme nous venons de le constater, assez nombreuses. Néanmoins, nous sommes d'avis qu'il ne faut pas voir là une « menace » pour le contribuable, ou affaiblissement de la loi, ni remise en cause de la « volonté générale ». Les conventions

⁵¹⁶ CE, 9e et 10^e ss-sect., 12/03/2014, n° 362528, Sté Céline, JurisData n°2014-004866 ; RDF 22/14, Com.356, P. 21 à 29, concl. F. Aladjidi, note Ph. Durand ; RJF 6/2014, N°602 – V.E. Meier et M.Valetteau, Retenue à la source étrangère : la situation du contribuable aggravée par une convention fiscale : RDF 19/14, Com.19, act.275 ; E. DINH, Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014, RDF 09/15, Com.172, p.67 à 76., cf. chapitre 2, section 2, §2.

fiscales sont signées par les plus hauts représentants du peuple au niveau du pouvoir exécutif, et les traités doivent faire l'objet d'une loi de ratification⁵¹⁷. Les parlementaires ont leur mot à dire, à moins que la pratique des institutions politiques constitue un obstacle. Si tel est le cas, ce n'est pas du fait des conventions fiscales mais des mœurs institutionnelles nous pensons. Le Brésil et les Etats Unis ont signé un contrat dans les années 50 qui ne fut jamais approuvé par le Sénat américain, haute chambre des représentants, parce que le traité contient une clause de crédit d'impôts fictif de type « *tax sparing* »⁵¹⁸. Ces mœurs méritent d'être prises en considération parce que nous serons mieux à même de comprendre la réalité organique du principe de légalité de l'impôt.

Les dispositions légales ont donc vocation à être « dérogées » par les conventions fiscales. Mais avant même cette dérogation potentielle qui adviendra peut-être, par rapport à un article de loi, le principe de légalité de l'impôt est mis à mal par le jeu institutionnel de la Vème République.

2°) La neutralisation potentielle des conventions fiscales

Le principe de légalité de l'impôt mis en œuvre dans le contexte des institutions politiques de la Vème République et dans le contexte de l'affaire *Schneider* (b) risque de constituer une passerelle dangereuse vers la pratique de « *treaty dodging* » (a).

a) « *Treaty dodging* »

Les imprécisions révélées à propos de la notion d'impositions de toutes natures pourraient être utilisées afin de « neutraliser » des dispositions conventionnelles. Par exemple, le doute soulevé par la décision du Conseil constitutionnel sur la nature des cotisations patronales : impositions de toutes natures ou bien assimilations à des cotisations sociales au même titre que les cotisations salariales ? La doctrine avisée elle-même doute, nous également⁵¹⁹. Partant de cet exemple, la question se pose de savoir si en cas de double

⁵¹⁷ Article 52 de la Constitution de 1958, l'autorité étant le président de la République.

⁵¹⁸ V. ARRUDA FERREIRA, A. TRINDADE MARINHO, *Tax Sparing and Matching Credit: From an Unclear Concept to an Uncertain Regime*, Bulletin for International Taxation, 2013 (Volume 67), No. 8..

⁵¹⁹ Cons.const., 06/08/2014, n°2014-698 DC, Loi de financement rectificative de la Sécurité sociale pour 2014, RDF 40/2014, n°553 : la décision n'est pas très claire, la question reste en suspens quant à la nature exacte des cotisations patronales ; la distinction entre impositions de toutes natures et cotisations salariales est certaine. En revanche, les cotisations salariales doivent être assimilées à des cotisations salariales ou bien à des impositions

imposition pour un motif quelconque, une entreprise pourrait alléguer les dispositions d'une convention fiscale, estimant qu'il s'agit d'une imposition couverte par l'article 2 des conventions (en supposant la convention conclue sur le modèle OCDE). Si la volonté de l'Etat est de ne pas les intégrer, un phénomène remarqué à l'échelle internationale consiste à adopter une loi dans le sens que l'Etat souhaite, généralement dans celui de la non-inclusion du prélèvement dans l'une des catégories conventionnelles afin que le droit d'imposer ledit revenu soit exclusif, par exemple, ou que le taux puisse être plus élevé que celui prescrit par la convention, à supposer que la France soit l'Etat de source des revenus. Cette démarche est appelée donc de *treaty dodging*, il s'agit alors d'une « arme » que le pouvoir législatif peut user à l'encontre des conventions fiscales, dans l'ambition de conserver de la matière imposable en France⁵²⁰.

La technique consiste à utiliser le droit interne pour contourner les dispositions d'une convention fiscale, soit en consacrant, par la loi ou des actes réglementaires, des définitions en fonction de l'usage que le pays veut faire des conventions fiscales, soit, en requalifiant un impôt afin que celui-ci échappe à l'application des conventions fiscales. Le Brésil et l'Inde sont très souvent cités comme exemples de pays qui appliquent les traités contre la double imposition de façon excessivement « originale », allant à l'encontre des concepts communs, de la lettre même du texte, ou encore des commentaires aux modèles de convention ONU et OCDE. Parmi les procédés de « *treaty dodging* » connus, l'adoption de prélèvements qui ne rentrent pas dans le champ d'application conventionnel, est très courante. Le droit interne « manipulera » les caractéristiques, le champ d'application, ou simplement l'enveloppe terminologique d'un prélèvement, afin de lui faire échapper aux dispositions conventionnelles. Prenons l'exemple du Brésil, nombre de multinationales françaises et d'ailleurs souffrent d'un prélèvement à la source sur des paiements pour des services rendus par des non-résidents assez élevé, à hauteur de 10%, sous l'appellation de « CIDE »⁵²¹. Le

de toutes natures ? Nous rejoignons l'opinion de M. COLLET selon laquelle ce serait plutôt des impositions de toutes natures étant donné leur coût notamment, mais la décision du Conseil constitutionnel ne permet pas d'être certain.

⁵²⁰ K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, 2012, §125, P.47 : « *Much as taxpayers arrange their legal relationships to decrease their taxable income or to even eliminate tax liability (i.e. they use tax planning), legislatures too, by appropriate formulation of new legislation are able to increase the benefit of existing treaties for their national tax coffers while decreasing the disadvantages. This practice does not happen every day, it is true. Not infrequently, though, legislation is enacted with at least a view towards existing tax treaties* ». Définition aussi par : G. MAISTO, *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD, 2006, p.18..

⁵²¹ *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico* : « *In the case of payment for services rendered by foreign service providers involving the supply of technology, technical assistance and specialized technical*

législateur brésilien a réussi à les faire échapper aux traités conclus par le Brésil, et notamment au traité franco-brésilien en rendant la société résidente au Brésil et sa cliente, l'assujetti et redevable de la CIDE. Dans la pratique, une retenue à la source usuelle, payée au titre de l'impôt sur les revenus, pourra être prélevée sur le paiement des services ; cette retenue à la source rentrera dans le champ d'application de la convention fiscale et sera imposée selon le régime prévu pour les services rendus par des non-résidents. Soit l'article 12 relatif aux redevances, soit l'article 7 ayant trait aux bénéfices d'exploitations, soit l'article 22 sur les revenus innomés⁵²². Puis, un deuxième prélèvement sera effectué, ayant pour assiette imposable la même somme, prélevé au titre de la même prestation de service, mais sur un contribuable différent, le résident. L'entreprise française – ou étrangère d'ailleurs – finit par devoir prendre en compte le coût de la CIDE lors de la détermination du prix de sa prestation de service, car sinon le prix final sera trop élevé pour le contribuable brésilien qui ne pourra pas récupérer le montant au Brésil.

Nos propos ont une double finalité en l'occurrence. Démontrer que le principe de légalité de l'impôt, dans un contexte de fait majoritaire, ou de négociation entre le Parlement et le gouvernement sur le partage des compétences⁵²³, et, dans un contexte où la notion d'impôt est mal définie, peut devenir un outil de détournement des conventions fiscales. Plus les zones d'ombres dans le droit domestique sont importantes, plus ce risque est grand, mettant en péril la protection que les conventions fiscales peuvent offrir aux contribuables.

b) Schneider, voie au Treaty dodging

Le raisonnement que nous venons d'adopter mérite à présent d'être pensé dans le contexte de la décision Schneider analysée plus tôt, décision essentielle dans la définition du

services, technical services and administrative assistance services (and similar services), trademark licensing, or licensing of patents, the Brazilian legal entity (licensee) is subject to the CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) contribution at the rate of 10% on the total amount. The CIDE contribution is due and payable by the Brazilian licensee and it is thus not withheld from the amount of the royalties or service fees to be paid to the non-resident », in IBFD Tax Research Platform, Brazil, Surveys – Corporate, 9.8., F. TONANNI and A. BARBOSA.

⁵²² Suivant la dernière « portaria » en date, c'est en priorité l'article 12, sinon 7 et seulement à défaut la clause balai ; sujet à variations.

⁵²³ Démonstration faite dans le §2 de la section 1 du présent chapitre.

principe de subsidiarité des conventions fiscales⁵²⁴. La décision Schneider a apporté une composante au principe de subsidiarité des conventions fiscales très importante : le rapprochement de la qualification selon le droit interne des dispositifs d'une convention fiscale. La convention invite à exercer le contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition en partant de la qualification que le droit interne confère aux faits, revenus et qualité du contribuable. L'arrêt comme nous l'avons vu ne l'a pas exprimé de façon aussi détaillée, mais telle est la leçon que nous avons pu tirer de la suite donnée à la décision Schneider. La partie du considérant de principe en cause énonce que :

« Considérant que 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; que, 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 ».

L'équation d'un principe de légalité de l'impôt surpuissant, dans un contexte de fait majoritaire où les projets de lois sont adoptés sans difficultés, et partant de qualifications de droit internes aussi floues ou simplement manipulables, le résultat s'apparente à un véritable *cocktail molotov* anti-conventions fiscales. Le principe de légalité de l'impôt est superpuissant dans la mesure où il est censé relayer à une application subsidiaire des engagements internationaux censés déroger les lois adoptées sous son égide. Les qualifications de droit interne sont en partie floues, comme le concept central d'impositions de toutes natures, et, en partie correctes, admettons. Dans les deux cas, si l'intention est de manipuler l'effet des conventions fiscales en droit interne, la requalification ou le maintien du flou, ou la simple manipulation de dispositions domestiques qui serviront ensuite de point de départ à l'application d'une convention fiscale, est aussi accessible que l'application biaisée de conventions fiscales.

CONCLUSION CHAPITRE 3

⁵²⁴ Décision discutée chapitre 2 section 2 § 1.

Nous venons de voir comment le principe qui véhicule la volonté du citoyen sera utilisé pour atténuer l'impact que des conventions fiscales pourraient avoir en tant que normes susceptibles de déroger aux lois domestiques. La question est ici double.

Tout d'abord, comme n'importe quel autre principe juridique, le principe de légalité de l'impôt connaît en effet des exceptions qui, nous l'avons vu, sont nombreuses. Le principe est en permanence mis en oeuvre suivant des compromis trouvés entre le Parlement et le pouvoir exécutif; "notre" volonté citoyenne est déléguée sans cesse au profit du Gouvernement, surtout, dirions-nous, en matière fiscale comme nous l'avons vu. Le principe de légalité de l'impôt rentre lui-même en conflits avec d'autres composantes du principe de sécurité juridique qui sont tout aussi importantes. Si nous choisissons parmi ces composantes celle qui est sollicitée par les conventions fiscales, nous dirions alors qu'atténuer les effets d'une convention fiscale ou faire obstacle à ce que celle-ci puisse s'appliquer pleinement, est contraire à l'Etat de droit - presque synonyme de la notion de sécurité juridique - en ce que le volet prévisibilité du droit et protection de la confiance légitime s'en sortent lésés. Cela surtout lorsque le contexte est celui d'un principe qui n'occasionne pas d'obstacle en matière de droit international public ou européen comme nous l'avons vu. S'il faut penser à un conflit entre l'article 34 de la Constitution de 1958 consacrant le principe de légalité de l'impôt, et l'article 55 du même texte consacrant la supériorité hiérarchique des engagements internationaux, l'idée est plausible mais la solution réside peut être ailleurs que dans la subsidiarité des normes couvertes par l'article 55 de la Constitution pour les raisons suivantes.

La deuxième question que soulève le principe de légalité de l'impôt est propre à la fiscalité internationale et aux contribuables. Nous pouvons constater une "asymétrie" dans l'effet du principe de légalité de l'impôt en matière de conventions fiscales. Dès lors que les conventions fiscales sont sollicitées par un contribuable, nous rentrons dans le champ d'application du considérant de principe de l'affaire Schneider et la protection conventionnelle à laquelle le contribuable aura droit sera imbibée de droit domestique. Et encore, nous allons soutenir dans la deuxième partie de cette étude que le considérant Schneider difficile l'accès aux conventions fiscales et contribue à la déformation du champ d'application des traités fiscaux. Cela à cause de la subsidiarité dite des qualifications conventionnelles, selon laquelle le contrôle de la conventionnalité d'une loi doit être fait en partant initialement de la qualification juridique prescrite en droit interne. Le considérant Schneider est une porte ouverte au "treaty dodging", véritable arme dans des pays tel que Brésil, l'Inde, ou même les Etats-Unis, pour biaiser l'application des conventions fiscales. Ces contournements ne sont

pas faits pour aider le contribuable, mais servent plutôt à l'administration en vue de les imposer grâce à un impôt non couvert par la convention, monté de toute pièce, par exemple. Ces déformations ou difficulté d'accès au texte conventionnel ont un impact "réducteur" sur les dispositions du traité, réducteur donc des garanties et protection que le contribuable est censé pouvoir bénéficier grâce aux dispositions conventionnelles.

Or, lorsque l'administration fiscale est à l'origine de la demande d'application d'une convention fiscale, via les articles issus de la loi de 1959 - articles 4 bis, 165 bis et 209 du CGI - tout l'arsenal Schneider mis en place pour protéger le droit domestique des "dangereuses" conventions fiscales, et garantir au citoyen que son consentement à l'impôt, celui même qui ne constitue par un droit ou liberté garanti par la Constitution dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité, devient inopérant. L'arsenal Schneider, protecteur de la loi expression de la volonté nationale, n'est pas opérationnel lorsque l'administration utilise la convention fiscale pour "aggraver" la situation du contribuable, puisqu'il s'agit de pouvoir imposer grâce à une convention fiscale là où le droit domestique n'a pas permis de le faire. Face à ce constat, le principe de non-aggravation en tant que fondement de la subsidiarité des conventions fiscales mérite d'autant plus notre attention.

CHAPITRE 2 - LE PRINCIPE DE NON-AGGRAVATION, UN PRINCIPE EN DISCUSSION

Le troisième argument censé justifier la démarche subsidiaire lors de l'application d'une convention fiscale fut le droit dont jouirait les contribuables à ne pas voir leur situation fiscale s'aggraver du fait des dispositions conventionnelles. Ce droit serait issu du « *principe de préservation des avantages accordés par le droit interne* », sans pour autant que la doctrine soit unanime ni quant à son existence ni quant à ses origines⁵²⁵. Illustration des expectatives que chacun porte sur une convention fiscale contre la double imposition, notre a priori fut celui d'une "utopie capricieuse". L'expectative de la non-aggravation nous a paru de prime abord incongrue. Pourtant, au fur et à mesure que nous nous sommes imprégnés de

⁵²⁵ B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, puf, 5^{ème} éd., 2015, p.409, p.409,410 ; G. TIXIER, G. GEST, ET J. KEROGUES, *Droit fiscal international*, 1979, p.158, 160 ; G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, p. 66 ; J.-C. MARTINEZ et P. DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, Litec, 1985, p. 71 ; P. DURAND, note sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 12/03/2014, n°362528, *Sté Céline*, RDF 22/2014, com. 356 ; J. LAMARQUE, O. NEGRIN ET L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3^{ème} éd. 2014, p. 582 ; J.-J. BIENVENU et Th. LAMBERT, *Droit fiscal*, 4^{ème} éd. 2010, PUF, p.96 ; D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd., LGDJ, 2014, p.50.

l'institution dont il s'agit, nous sommes devenus plus cléments, voire, presque partisans de sa reconnaissance en tant que principe.

La non-aggravation renvoie à la préservation des avantages accordés par le droit interne et voudrait qu'une convention fiscale ait pour effet d'alléger l'obligation fiscale du contribuable, ou de la maintenir équivalente à celle qu'elle aurait été en l'absence d'un risque de double imposition juridique⁵²⁶. Cette expectative parut comme une règle "naturelle" pour certains auteurs et Commissaires du Gouvernement, à tel point que le discours doctrinal en fit un principe reconnu du droit.

Suivant cette conception, une convention fiscale devrait être synonyme d'une bonne nouvelle : l'atténuation de la charge fiscale ou son maintien. Pour que ce soit toujours le cas, lorsque l'application d'une convention fiscale se traduirait par l'augmentation du montant d'impôt dû en l'absence de convention, le principe de non-aggravation commanderait d'écarter l'application du texte conventionnel⁵²⁷. Le principe de non-aggravation serait soit un principe prétorien, consacré par le juge au fil de sa jurisprudence en matière de conventions fiscales, soit un principe « naturel », inhérent à la « logique » des conventions fiscales même, les fondements invoqués ont été versatiles⁵²⁸. Le principe ne fut jamais prévu dans les modèles de convention traditionnels, ni dans les conventions fiscales conclues par la France. L'institution conventionnelle qui s'approcherait le plus de ce principe serait aujourd'hui la clause de la nation la plus favorisée. Au travers de cette clause, les Etats partie s'engagent, dans le traité fiscal, à faire bénéficier les résidents de l'Etat signataire du taux le plus favorable prévu en vertu d'autres conventions fiscales. Néanmoins, l'institution juridique véhiculée par le principe de non-aggravation signifie encore autre chose et, surtout, elle ne trouve pas toujours son origine dans le texte même de la convention fiscale. Bien au contraire, seule quelques conventions fiscales comportent ou ont comporté une telle clause, le contentieux de la non-aggravation est devenu celui où le juge administratif paraît mis sous pression en vue de la reconnaissance d'un nouveau principe prétorien.

Or, le principe de non-aggravation tel que défini par la doctrine, incluant ici les conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement sous les décisions du Conseil d'Etat, va se révéler très proche de la subsidiarité des conventions fiscales. Tantôt défini en tant que conséquence de la subsidiarité de conventions fiscales qui ne pourraient ni instituer

⁵²⁶ *Ibid.*

⁵²⁷ J.-M. RIVIER, concluant sous CE, 1/02/1978, RDF 41/1978, n°41, com 1551, p. 1006 à 1009.

⁵²⁸ *Ibid.*

des impôts, ni aggraver la situation fiscale du contribuable ; tantôt défini comme fondement de la subsidiarité des conventions fiscales, un fondement parmi d'autres, l'analyse doctrinale et jurisprudentielle du principe de non-aggravation va compléter la définition du principe de subsidiarité des conventions fiscales, objet de notre étude (Section 2)

L'argument de la non-aggravation est d'un point de vue strictement juridique intéressant. Les contribuables seraient bénéficiaires d'un droit subjectif⁵²⁹, celui de ne jamais voir leur impôt augmenter du fait des dispositions d'une convention fiscale. En outre, de pair avec ce droit subjectif, le contribuable bénéficierait toujours de ce qu'une convention fiscale pourrait lui apporter de bon : l'élimination d'une double imposition, ou l'octroi d'un crédit d'impôt fictif ou, encore, un taux d'imposition atténué dans l'Etat de source des revenus, par exemple. Suivant cette logique, les conventions fiscales seraient conclues afin de « servir » au contribuable un régime fiscal optimal et adapté aux flux transfrontaliers de revenus. Nous nous éloignons de la responsabilité fiscale citoyenne censée être présente depuis la Révolution française, et nous nous rapprochons d'une logique consumériste du système fiscal. Néanmoins, l'opportunisme fiscal étant exprimé à l'égard de conventions fiscales internationales, et, au départ, concernant peu de contribuables par rapport à une population majoritairement soumise au régime fiscal domestique à défaut de source transfrontalière de revenus ou de capital, cette volonté de « *moins disance-fiscale* » sera plutôt bien accueillie.

En effet, nous verrons que la non-aggravation fut introduite petit à petit dans les travaux préparatoires des premières conventions fiscales, parmi des droits et garanties reconnus aux contribuables. On trouve sa première expression dans le modèle de convention élaboré par la Ligue des Nations en 1946 à Londres, parmi d'autres dispositions censées protéger les contribuables. On assiste en même temps à une évolution de la présentation des conventions fiscales ; d'une approche purement économique où la double imposition doit être éradiquée pour que le contribuable puisse placer sa fortune dans un secteur de l'économie, certaines dispositions feront place au contribuable citoyen détenteur de droits et garanties qui méritent d'être protégés. Mais cette approche ne sortira pas victorieuse. Si l'on en trouve encore des traces dans les modèles et conventions fiscales aujourd'hui, c'est parmi des

⁵²⁹ Droit subjectif entendu ici comme celui ayant pour fin la satisfaction d'un intérêt individuel, N. FOULQUIER, *Les droits publics subjectifs des administrés. Émergence d'un concept en droit administratif français du XIXe au XXe siècle*, Paris, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque des Thèses, 2003, resp. p. 151 et 694. N. FOULQUIER, *De la protection des droits...à l'insécurité juridique*, RTDH, 56/2003, SUR LA DISTINCTION entre une conception matérielle du droit subjectif, p. 1206. GAILLET, *L'individu contre l'État. Essai Sur l'évolution des recours de droit public dans L'Allemagne du XIXème siècle.*: « En France, nonobstant les réformes récentes, la prévalence d'une approche objective se présente en partie comme le produit d'un environnement doctrinal, jurisprudentiel et politique, historiquement hostile à la réception des droits publics subjectifs ».

dispositions très objectives, visant à répartir une matière imposable de façon très égalitaire entre des Etats négociateurs, sans que la garantie des contribuables paraissent constituer un véritable enjeu (Section 1). Le retour aux origines nous aidera à cerner le sens de la non-aggravation et les différentes traductions juridiques qu'elle a pu et peut avoir, avant de s'arrêter sur la jurisprudence du Conseil d'Etat en la matière.

Nous évoquons la jurisprudence uniquement du Conseil d'Etat à ce stade et pour l'instant, parce que la non-aggravation est abordée ici avec la seule intention de comprendre si elle peut justifier l'application subsidiaire des conventions fiscales comme il le fut souvent affirmé par la doctrine.

SECTION 1 : L'aggravation dans les modèles de convention

L'analyse des travaux préparatoires des premiers modèles de convention O.C.D.E. et O.N.U. révèle une évolution intéressante où, d'abord pris en considération uniquement pour son potentiel d'investissement économique et de consommation, le contribuable s'est vu peu à peu reconnaître un droit à la « protection de ses garanties » y compris dans les conventions fiscales contre la double imposition. L'histoire des conventions fiscales remonte à la fin du XIXème siècle, période où les premières conventions furent conclues.

Les premiers « modèles » proposés virent le jour au cours du XXème siècles, vers les années 30 d'abord, puis un peu avant les années 50. La première approche de la double imposition fut purement « économique », le contribuable était un investisseur potentiel puis un consommateur ; les conventions devaient veiller à ce que ces deux fonctions perdurent, le contribuable étant mis à l'abri d'une double imposition qui viendrait compromettre sa richesse. Pendant l'entre deux-guerres, cette conception va évoluer, et des droits en vue de protéger le contribuable feront l'objet de clauses recommandées par les modèles. Parmi les garanties offertes aux contribuables figurait alors la non-aggravation sous la forme d'un énoncé (§1). Mais cette phase sera à moitié passagère, la non-aggravation n'étant pas retenue parmi les articles figurant dans les premiers modèles de convention OCDE et ONU après la deuxième guerre ; alors que d'autres garanties figureront dans les modèles jusqu'à nos jours mais ne satisfont pas les partisans de la non-aggravation (§2).

Au cours de ce chapitre, nous allons à plusieurs reprises continuer à employer la terminologie "contribuable-citoyen", influencés par Adhemar Esmein, Gaston Jèze et Max Boucard, lus dans leurs édition du début du XXème siècle, puis par les travaux de la Ligue des Nations. Nous avons choisi la terminologie "contribuable citoyen" au départ naïvement,

influencés par les propos exprimés dans les travaux préparatoires des modèles de convention de la Ligue des Nations, qui citaient la définition donnée par Gaston Jèze et Max Boucard⁵³⁰. Sortant d'un chapitre sur la légalité de l'impôt, nous étions aussi influencés par le contribuable citoyen que nous avons cru voir dans la philosophie des lumières et dans les écrits de Adhemar Esmein⁵³¹, sans réaliser l'importance que le débat peut avoir en fiscalité internationale. Le droit de la fiscalité "des gens", lorsque nous évoquons des travaux de la Ligue des Nations, allait sans doute subir l'impact de l'évolution de la définition de l'impôt⁵³².

Nous rejoignons les propos de Monsieur Alexandre Mangiavillano qui nous ont permis de comprendre combien l'impact a été non seulement important mais, pour l'heure, "définitif" dans les modèles de convention fiscale⁵³³. En effet, nous verrons qu'après une mince percée, le contribuable citoyen va complètement disparaître des projets et des modèles de conventions OCDE et ONU. Si nous avons choisi de maintenir la terminologie, c'est en croyant à la genèse qui fut la sienne; Rousseau et Locke ne voyaient pas des nationaux derrière le terme "citoyen", tout comme la Ligue des Nations voyait des contribuables citoyens du "monde". En revanche, et c'est le lien que nous établissons avec les travaux de Monsieur Mangiavillano, la protection du contribuable citoyen aurait disparu car confondue avec la protection de la "propriété" du citoyen; comme si payer un impôt et organiser sa répartition à l'échelle internationale pouvait ébranler cet équilibre si recherché. Les modèles à l'échelle internationale doivent être les plus neutres et conciliants possible. Bien entendu, l'ensemble de ces remarques sont faites parce que le lien entre expectativa de la non-aggravation, va de pair selon nous avec cette relation discutable à l'égard de l'impôt, perçu comme une menace au droit à la propriété.

§1 – L'évolution du droit à la non-aggravation

Initialement l'objectif d'une convention fiscale était bien celui d'éviter la double imposition juridique que des opérateurs économiques subissaient en même temps que les échanges transfrontaliers s'intensifiaient. La double imposition était au cœur de l'initiative

⁵³⁰ G. JEZE ET M. BOUCARD, *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, Paris, Giard & Brière, 1ère éd., 1896, p.198 (n°170).

⁵³¹ E. de CROUY -CHANEL, *La citoyenneté fiscale*, Archives de Philosophie du droit, t. 46 (2002), p.39-77.

⁵³² M. XIFARAS, *Introduction*, in T Berns et al (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 3 et 4.

⁵³³ A. MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété*, Dalloz, Paris 2013, p.30 à33; p.31 sur la suppression du terme "citoyen".

des premiers modèles de conventions fiscales, mais l'approche adoptée était focalisée sur le partage de la matière imposable entre deux Etats signataires, sans qu'aucune allusion à un éventuel « droit » au respect de la capacité contributive du contribuable soit allégué (A). La situation va évoluer après la deuxième guerre mondiale où, peut-être emporté par un mouvement puissant de retour aux valeurs démocratiques essentielles et à la protection des citoyens, le modèle de la ligue des Nations de 1946 va consacrer des droits aux contribuables. Le contribuable citoyen devient présent dans les modèles et conventions fiscales conclues sous son égide pendant l'après-guerre (B). De prime abord plutôt méfiants à l'égard d'un principe qui s'apparente nuisible à l'équilibre des rapports entre le contribuable et l'Etat, nous sommes quelques peu emportés par les premières évocations de la non-aggravation dans les travaux préparatoires de la Ligue des Nations.

A) Des travaux préparatoires indifférents au contribuable citoyen

Les premiers travaux relatifs à la double imposition afin de parvenir à l'élaboration d'un modèle de convention qui puisse être accepté par l'ensemble de la communauté internationale se sont contentés d'une approche très pragmatique et économique de la double imposition. Obstacle à l'investissement et à la consommation, la double imposition ne fut jamais présentée comme une éventuelle atteinte à la capacité contributive du contribuable (1°). Ensuite, en peu de temps, la double imposition est aussi devenue un enjeu par rapport à l'évasion fiscale (2°). Le contribuable détenteur de « droits », à la propriété ou au simple respect de sa capacité contribuable, est complètement absent dans les discussions.

1°) La double imposition, un problème strictement économique

A l'origine la double imposition n'est pas encore définie selon sa nature juridique ou économique ; les travaux insistent sur ses effets de frein à l'investissement (a). Elle doit être éradiquée et la « confiance » ou, empruntant la traduction littérale du terme employé à l'époque, la « fidélité » à l'égard du système fiscal, est présentée comme remède à l'éradication de la double imposition. Sous le voile de la confiance dans le système fiscal domestique et dans les outils externes de régulation de la double imposition, jaillissent les premières références à la capacité de payer un impôt, mais de façon encore trop timide (b).

a) La double imposition, un frein à l'investissement

L'Autriche fut à l'origine des premières conventions fiscales signées à la fin du XIX^{ème} siècle, suivie par l'Allemagne qui a aussi démarré son réseau conventionnel très tôt⁵³⁴. Cette initiative eu lieu au moment même où nombre d'économies dynamiques commençais à prévoir dans leur droit domestique des dispositions tendant à atténuer l'impôt sur la partie du capital ou du revenu ayant subit un impôt à l'étranger et, souvent, imposer lourdement le revenu ou le capital réalisé par des non-résidents sur le territoire⁵³⁵. En 1920, pendant la *Conférence Internationale Financière – International Financial Conference* – qui s'est tenue à Bruxelles, un appel est lancé à la Ligue des Nations Unies afin que le problème de la double imposition soit investi en profondeur⁵³⁶. Le « *Financial Committee of the league of Nations* » a alors chargé un Comité d'experts en septembre 1921 d'élaborer un rapport sur la double imposition autour de cinq questions et adresser des recommandations adaptées aux flux transfrontaliers⁵³⁷. De prime abord, la Ligue des Nations elle-même semblait s'interroger

⁵³⁴ Double Taxation and Tax Evasion Document F.212 February 1925, <http://www.taxtreatieshistory.org/>, p.7. En 1899 avec la Prusse, la Hongrie en 1909, ensuite l'Autriche-Hongrie va conclure des conventions avec plusieurs Etats appartenant à l'Empire Allemand tels que le Canton of Basle-Town et le Grand Duchy de Baden. K. Holmes, *Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD, 2nd. Ed., 2014, p.60.

⁵³⁵ Dès 1906 la Belgique va introduire une mesure visant à réduire le taux de l'imposition sur les bénéfices réalisés à l'étranger. Les Pays-Bas introduisent un mécanisme de calcul de l'impôt sur l'ensemble des revenus dans un premier temps, puis sur les revenus étrangers exclusivement. Le montant d'impôt qui serait dû dans ce cas est déduit du montant total à payer. La Suisse soumet à l'impôt 1/3 du revenu réalisé à l'étranger ; et les Etats-Unis prévoient que l'impôt payé à l'étranger est déductible de l'assiette imposable au titre de l'impôt américain. *Ibid*, p.7.

⁵³⁶ K. HOLMES, *Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD, 2nd. Ed., 2014, p.60. Double Taxation and Tax Evasion Document F.212 February 1925, *op.cit.*, p.8.

⁵³⁷ Professors BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN AND SIR JOSIAH STAMP, Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission/ Report by the Experts on Double Taxation Document E.F.S.73. F.19, 1923, disponible sur : <http://www.taxtreatieshistory.org/>. Sur le détail du rapport : La première question fut de savoir quelles étaient les conséquences économiques de la double imposition en prenant en compte la distribution équitable des fardeaux /charges (en anglais le terme originalement employé fut « burdens »), ainsi que l'impact sur les rapports économiques et sur la libre circulation des capitaux . Ensuite, la LN s'interrogeait sur le point de savoir dans quelle mesure les conséquences de la double imposition diffèrent selon les types de double imposition généralement reconnus. Le rapport a démontré qu'il ne s'agissait pas à proprement parler d'une charge ou d'un fardeau, mais d'une barrière, d'un obstacle aux échanges commerciaux, se contentant ici d'une sélection parmi les conclusions. La deuxième question soulevée par la LN portait sur le point de savoir si un principe général pourrait être formulé en tant que fondement pour l'élaboration d'une convention internationale visant à éliminer les effets néfastes de la double imposition ; ou bien s'il valait mieux avoir recours à des conventions conclues entre des Etats donnés, en fonction de leur intérêts immédiats. Dans l'hypothèse où les étaient venaient à préférer cette dernière option de conventions bilatérales, la LN cherchait à savoir si ces conventions pourraient ensuite être incorporées dans des conventions générales. En troisième lieu, la LN s'interrogeait sur la question de savoir si les principes prévus dans les accords conclus en vue de l'élimination de la double imposition, soit entre nations indépendantes (comme la Convention de Rome), soit entre les composantes d'un Etat Fédéral, étaient à même d'être appliqués dans le cadre d'une nouvelle convention internationale. En quatrième ressort, la LN s'interrogeait sur la possibilité de trouver une solution ; est-ce qu'une solution était viable ? Résidait-elle dans des modifications apportées au droit interne de chaque Etat concerné, indépendamment d'un quelconque accord international ? Enfin, la LN se questionnait dans quelle mesure les conventions fiscales devaient contenir des dispositions visant à éviter la double imposition.

sur la démarche la plus optimale pour traiter les doubles impositions ; la conclusion de traités bilatéraux était une solution parmi d'autres envisagées, telles que la conclusion d'une convention internationale multilatérale⁵³⁸, ou encore la simple modification des droits domestiques, si une méthode ou un principe juridique était à même de résoudre le problème. Néanmoins, les questions soulevées dès le départ ont montré une approche économique de la double imposition où le contribuable était perçu en tant que potentiel investisseur.

Le rapport fut rendu le 5 avril 1923. Les experts ont d'abord constaté que la double imposition a un impact néfaste sur le partage équitable de la « charge » fiscale, sur les rapports économiques et sur la circulation des capitaux. Ils sont partis de la prémisse selon laquelle « *l'investisseur fait perdre à l'Etat d'emprunt le poids de l'impôt auquel il a été soumis dans ce pays* »⁵³⁹. Partant, l'objectif devenait celui de neutraliser la double imposition pour des raisons, à cette époque, purement stratégiques, ayant trait à l'économie de marché uniquement. A ce stade, l'enjeu est purement économique, sans qu'une quelconque forme de « droit » à ne pas être doublement imposé soit évoqué, aucune mention n'étant faite à la garantie de la propriété du contribuable. Tout juste, le rapport a rappelé la théorie du contrat social appliquée à l'impôt, mais uniquement pour notifier son abandon, au profit de considérations davantage économiques telles que la capacité contributive au moment venu d'asseoir l'impôt. Le rapport mis en exergue la théorie de la « fidélité économique » comme remède initial à la double imposition.

b) La fidélité économique, ancêtre de la non-aggravation

Le rapport de 1923 se fonde sur la théorie dite de la « *fidélité économique* » pour proposer la répartition des revenus entre les Etats « concurrents »⁵⁴⁰. Selon cette théorie, « *partie de la somme d'impôt payée en fonction de sa capacité contributive doit être allouée aux autorités en concurrence en fonction de son intérêt économique dans chaque autorité* » ; autrement dit, le paiement de l'impôt serait fait dans chaque juridiction compétente – Etat de source et Etat de résidence – en fonction de l'intérêt économique que le contribuable a – ou a

⁵³⁸ Une Convention multilatérale avait été signée à Rome le 13 juin 1921 entre Autriche, l'Hongrie, l'Italie, la Pologne, et le Royaume des Serbes, Croates, Slovènes et Roumains. La convention était essentiellement fondée sur l'imposition dans l'Etat source (dit d'origine ou location) du capital ou revenu.

⁵³⁹ « The investor throws back on the borrowing country the burden of a tax imposed by that country on its investors » ; *Ibid.*, p.6 sur comment éviter cet effet.

⁵⁴⁰ « Economic allegiance » ; *ibid.*, p.13 et 14 sur la capacité contributive, p.15 sur la doctrine de la fidélité économique.

eu - dans chaque Etat. Cette méthode de répartition parut meilleure que celle fondée sur la nationalité ou sur la résidence. Le concept de résidence se révélait complexe lorsque dans l'autre Etat régnait celui de « domicile ». Pour l'application de la théorie de la fidélité économique, le rapport a identifié quatre critères importants parmi lesquels deux lui paraissaient essentiels : le lieu où la production – de richesses, ou de revenus - se réalise physiquement ou économiquement, et le lieu où la richesse est consommée ou mise à la disposition.

Le rapport a ensuite localisé les différentes sources de richesse en fonction du lieu où elles sont censées être consommées (entre le pays d'origine et le pays de domiciliation). Quatre méthodes d'élimination de la double imposition ont été envisagées en fonction de certaines caractéristiques notamment du droit domestique de chaque Etat : déduction totale dans l'Etat de résidence du montant d'impôt payé dans l'Etat de source, exonération dans l'Etat de source du revenu réalisé par des non-résidents, partage entre les deux Etats de la matière imposable, ou partage du droit d'imposer entre les deux Etats par catégorie de richesse – chaque type de revenu ou de richesse étant dès l'origine affecté à l'Etat de résidence ou à l'Etat de source de façon exclusive⁵⁴¹. Les experts vont conclure que la méthode de l'exonération par l'Etat de source est la plus opportune.

A cette époque, le contribuable citoyen intéresse en tant qu'investisseur potentiel, et source de revenus et/ou richesse. Son niveau éventuel d'ignorance de la fiscalité ou des choix qui s'offrent à lui face à deux juridictions fiscales est abordé, sans pour autant que la question devienne juridique au point d'être reliée au droit à la propriété ou au droit au paiement d'une charge fiscale limitée que la double imposition viendrait violer. On va juste souligner que si la charge fiscale est trop élevée à cause d'impôts qui frapperaient les revenus ou le patrimoine dans deux Etats différents, le contribuable préférera ne pas investir à l'étranger.

2°) La double imposition, un problème d'évasion fiscale

Le lien entre double imposition et évasion fiscale est au fur et à mesure établi. D'une part, l'évasion fiscale est possible parce qu'il existe des parties du patrimoine et du revenu des personnes morales et physiques qui ne sont pas couvertes par les dispositions internationales visant à éviter la double imposition. Ce patrimoine et ce revenu échapperait à l'imposition dans les deux Etats potentiellement signataires de conventions fiscales (a). En même temps, la

⁵⁴¹*Ibid.*, pages 35 à 41 du rapport. Nous reconnaissons ici l'ancêtre des articles 23 A et 23 B des modèles de convention OCDE et ONU.

double imposition est comprise comme source d'évasion fiscale, l'enjeu a double visage devient plus complexe (b). Nous sommes encore loin du droit à ne pas être doublement imposé.

a) Le lien entre double imposition et fuite de capitaux

L'approche économique de la double imposition sera à nouveau entreprise lors de l'établissement d'un deuxième rapport en février 1925 par les experts de la LN, rapport qui inspirera les premiers articles de ce qui deviendra le modèle de la LN de 1928. Cette fois-ci, la mission devait porter sur la double imposition et sur la fuite de capitaux - « *flight of capital* »⁵⁴². La double imposition était décrite comme constitutive d'un obstacle dans la circulation internationale des capitaux, celle-ci étant une des conditions de la « *prospérité publique et de la reconstruction économique du monde* »⁵⁴³.

Le rapport propose une répartition de la matière imposable cohérente avec le type de revenus ou de patrimoine dont il est question. Les experts recommandent la conclusion de conventions bilatérales selon un modèle de convention qui devrait être proposé par la Ligue des Nations. La problématique de l'évasion fiscale est abordée ; on hésite, la question devrait être résolue par le biais d'accords multilatéraux. En effet, selon les rapporteurs, dans le cas contraire où des clauses anti-évasion fiscales étaient incluses dans des traités bilatéraux, les deux Etats signataires s'exposeraient à moins d'attractivité d'un point de vue purement économique par rapport aux Etats qui n'auraient pas encore procédé de la même façon⁵⁴⁴. Les rapporteurs ont alors proposé de traiter l'évasion fiscale au travers de l'échange d'informations fiscales entre les autorités engagées de façon réciproques et l'assistance administrative, mais seulement pour certains types de revenus ou richesse⁵⁴⁵. Le contribuable-investisseur, ou résident, ou domicilié est analysé, mais pas le contribuable détenteur d'un « droit » à proprement parler de ne pas être doublement imposé sur une même matière imposable. La double imposition doit être combattue parce que l'investisseur investirait

⁵⁴² Double Taxation and Tax Evasion Document F.212 February 1925, p. 25 et 26. L'expression « *flight of capital* » est utilisée lorsqu'ils analysent les flux de capitaux vers l'étranger, certains dans un but d'évasion fiscale, d'autres juste dans un but d'optimisation fiscale.

⁵⁴³ « *The disadvantage of placing any obstacles in the way of the international circulation of capital, which is one of the conditions of public prosperity and world economic reconstruction* », *ibid*, p.7.

⁵⁴⁴ *Ibid.*, p.18, 19 et 28.

⁵⁴⁵ Immovable property; (2) Mortgages; (3) Industrial, commercial or agricultural undertakings; (4) Movable securities, deposits and current accounts, as determined by means of affidavits or any other documents, proving the existence of capital or the payment of the income;(5) Earned income, including directors' fees. *Ibid.* p.28.

moins. L'objet des conventions fiscales commence à s'orienter vers la répartition des revenus entre deux Etats souverains, et quelques dispositions contribuant discrètement à la lutte contre l'évasion fiscale bien que des schémas d'évasion soient évoqués⁵⁴⁶.

b) Double imposition source d'évasion fiscale

La Ligue des Nations va demander à un groupe d'experts de suivre les recommandations du dernier rapport de 1925. Le groupe d'experts formé est élargi et composé de représentants de juridictions fiscales, suivant les recommandations faites en 1925 ; des experts de pays et de formation différentes sont nommés⁵⁴⁷. Dans le rapport en date du 12 avril 1927, quatre projets de conventions sont proposés : un projet de convention contre la double imposition, un projet de convention pour la prévention de la double imposition en matière de droits de succession, un projet de convention sur l'assistance administrative en matière fiscale, et un projet de convention sur l'assistance judiciaire en matière du recouvrement d'impôts. Avant d'examiner le projet de convention proposé, on remarque une approche nouvelle de la double imposition juridique et la prise en considération de la situation du contribuable selon cette nouvelle approche. Dans les propos introductifs aux modèles de convention, les experts précisent que la double imposition « *affecte principalement les entreprises et les personnes qui exercent leur métier ou leur profession dans plusieurs pays, ou qui tirent des revenus d'autres pays que celui dans lequel elles résident, et soumet ces contribuables à une pression fiscale qui, dans de nombreux cas, semble vraiment excessive, sinon intolérable. Elle tend à paralyser leur activité et à décourager l'initiative et constitue donc un sérieux obstacle au développement des relations internationales et de la production mondiale* »⁵⁴⁸. Les experts poursuivent en affirmant qu'à cause de la double imposition la pression fiscale devient insupportable ; lien de cause à effet, sa suppression est intimement

⁵⁴⁶ p.19,20,21, entre autres.

⁵⁴⁷ Des Professeurs universitaires et des membres des gouvernement pour la grande majorité des pays suivants : Argentine, Belgique, France, Allemagne, Italie, Japon, Pays-Bas, Pologne, Suisse, Etats-Unis et Venezuela. League of Nations: Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion Double Taxation and Tax Evasion: Report Document C. 216. M. 85. ; p.

London, April 12th, 1927

⁵⁴⁸ *Ibid*, p.5 :« Double taxation, which affects mainly undertakings and persons who exercise their trade or profession in several countries, or derive their income from countries other than the one in which they reside, imposes on such taxpayers burdens which, in many cases, seem truly excessive, if not intolerable. It tends to paralyse their activity and to discourage initiative ».

liée avec les mesures de prévention et de lutte contre l'évasion fiscale⁵⁴⁹. L'effet fiscalité excessive est pris en considération, mais sans pour autant s'arrêter sur l'aspect juridique de la double imposition juridique, à savoir, violation de la propriété, ou du principe de nécessité de l'impôt, ou du consentement à l'impôt puisque nul ne consentirait payer deux fois l'impôt sur un même revenu. La question est traitée sous le seul angle du contribuable investisseur et du contribuable acteur (presque légitime) d'évasion fiscale à cause d'une charge fiscale excessive.

B) L'émergence du contribuable-citoyen dans les modèles de convention⁵⁵⁰

La période entre les deux guerres sera propice aux droits et garanties du contribuable citoyen. Le premier modèle élaboré en 1928 va être encore discret, mais la progression se fera sentir dans le modèle de Mexico (1°) puis, dans celui de Londres dans lequel la non-aggravation figurera parmi les articles du modèle de convention proposé (2°). C'est le début d'une prise de conscience des risques auxquels sont exposés les contribuables en cas de double imposition, parmi lesquels figure la volonté d'éradiquer les discriminations fondées sur la nationalité. Cette prise de conscience ira jusqu'à la consécration du droit à la non-aggravation dans le texte même du modèle de convention, marquant un tournant important où les conventions sont faites par les Etats et pour les Etats, mais également, pour des contribuables-citoyens.

1°) Un besoin croissant de protéger le contribuable

Le premier modèle de convention date de 1928 et contient quatre projets : un projet de convention contre la double imposition du revenu et du capital, un projet de convention pour la prévention de la double imposition en matière de droits de succession, un projet de convention sur l'assistance administrative en matière fiscale, et un projet de convention sur l'assistance judiciaire en matière du recouvrement d'impôts. Dans deux de ces projets, le contribuable citoyen est absent (a), tandis que la reconnaissance de ses droits apparaît dans les deux autres projets (b). C'est le début d'une place qui ne sera pas définitive,

⁵⁴⁹ *Ibid.*, p.5 : « *At the same time, any excessive taxation, by its very burden, brings in its train tax evasion, the nature and grave consequences of which have been emphasised on earlier occasions; the suppression of double taxation is therefore closely connected with the measures for the systematic prevention or checking of such evasion* ».

⁵⁵⁰ Pour la notion de contribuable-citoyen nous renvoyons à l'introduction de cette Section 1.

malheureusement, qui aide à comprendre l'importance éventuelle de la clause de non-aggravation dont il est question.

a) L'exclusion ponctuelle du contribuable citoyen

Le rapport soumis par le groupe d'experts en 1928 va contenir les quatre modèles de conventions précédemment mentionnés⁵⁵¹. Le projet de convention modèle de 1928, premier modèle, se limite à affirmer dès l'article premier que l'objet est d'éviter la double imposition en matière d'impôts personnels et impersonnel⁵⁵². Le projet proposera ensuite un partage de la matière imposable par catégorie de revenus en séparant en revanche les règles relatives aux impôts impersonnels des règles relatives aux impôts personnels⁵⁵³. Un article spécial est proposé pour le règlement d'éventuels différends en matière d'interprétation des dispositions du traité, par un organe qui serait créé *ad-hoc* et qui aurait pour mission assurer l'application homogène du modèle de convention. Par contre, les commentaires aux articles n'apportent aucune précision quant à l'aggravation potentielle de la charge d'un contribuable du fait des conventions fiscales, ni d'un droit source de garanties juridiques à la ne pas être doublement imposé sur une même matière imposable. Toutefois, les experts précisent à la fin du modèle, sous forme d'observations, que le projet de convention « *s'applique aux Etats qui prévoient des impôts personnels et impersonnels...* »⁵⁵⁴. Les conventions sont faites « pour les Etats » signataires, et non « pour les contribuables ». Ce premier modèle véhicule l'idée de conventions fiscales faites pour les Etats, afin d'éviter la double imposition strictement. Le projet de convention sur l'assistance judiciaire en matière de recouvrement d'impôts suit en revanche cette même tendance de convention faite pour les Etats. Toutefois, étant donné l'objet – l'assistance judiciaire en matière de recouvrement d'impôt – le constat est presque naturel. Les institutions judiciaires d'un Etats sont sous l'autorité régaliennne de l'Etat ; bien que la convention ait pu préciser l'intérêt des contribuables comme objectif final, l'absence du contribuable citoyen choque moins. Heureusement, le constat opposé apparaît à la lecture des deux autres projets de convention sur la prévention de la double imposition en matière de

⁵⁵¹ Un projet de convention contre la double imposition, un projet de convention pour la prévention de la double imposition en matière de droits de succession, un projet de convention sur l'assistance administrative en matière fiscale, et un projet de convention sur l'assistance judiciaire en matière du recouvrement d'impôts.

⁵⁵² *Ibid* p.7.

⁵⁵³ Dix articles seront consacrés aux impôts impersonnels, et deux articles aux impôts personnels, avec l'octroi de la matière imposable tantôt au pays de résidence, tantôt au pays d'origine ou de situation des immeubles. *Ibid*, p.7 et 8.

⁵⁵⁴ *Ibid.*, p. 14.

droits de succession et d'assistance administrative en matière fiscale ; la reconnaissance du contribuable citoyen disposant de droits et ayant besoin que les conventions garantissent certains d'entre eux a commencé.

b) La reconnaissance croissante du contribuable citoyen

Le premier modèle de convention pour prévenir la double imposition en matière de droits de succession proposé par le groupe d'experts de la Ligue des Nations en 1928 est déjà plus intéressant quant à la reconnaissance d'un à ne pas être doublement imposé sur une même matière imposable⁵⁵⁵. L'article premier du projet de modèle dispose que « *l'objet de la présente convention est de prévenir que les contribuables des Etats contractants soient soumis à une double imposition en matière de droits de succession* »⁵⁵⁶. La nuance paraît légère mais nous voyons là une différence très importante. La convention est alors faite « pour les contribuables » parce que ceux-ci doivent être protégés d'une double imposition. Certes, le projet ne dira rien de plus dans ce sens, mais si cette présentation avait été véhiculée dans l'ensemble des conventions fiscales et modèles, nous aurions peut-être assisté au développement d'un droit subjectif du contribuable, source de garanties.

Le projet de convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière fiscale va renouveler l'idée de conventions fiscales faites (aussi) pour les contribuables. En l'occurrence, le premier article du projet de modèle dispose que dans l'objectif « *d'atteindre un meilleur partage des obligations fiscales dans l'intérêt des Gouvernements et des contribuables, les Etats s'engagent, sous réserve de réciprocité, à se fournir une assistance fiscale lors de la liquidation de l'impôt (détermination du montant d'impôt dû)* »⁵⁵⁷. Ensuite, encore plus illustratif quant à la place accordée aux contribuables dans la cause de la lutte contre la double imposition, les commentaires à ce troisième projet de convention va affirmer qu'il est hautement souhaité que les Etats parviennent à un « *accord afin de s'assurer qu'un contribuable ne sera pas imposé sur un même revenu par plusieurs pays, et que ces accords*

⁵⁵⁵ *Ibid.* p.14. Alors que l'article premier du projet de modèle de convention pour la prévention de la double imposition dispose que « *Article 1. The present Convention is designed to avoid double taxation in the sphere of direct impersonal or personal taxes, in the case of the taxpayers of the Contracting Parties, whether nationals or otherwise* »(p.10) , la convention est faite pour éviter la double imposition dans le domaine des impôts...impersonnels et personnels.

⁵⁵⁶ « *The purpose of the present Convention is to prevent taxpayers of the Contracting States from being subjected to double taxation in the matter of succession duties* », *Ibid*, p. 14.

⁵⁵⁷ « *With a view to obtaining a better apportionment of fiscal burdens in the interest both of Governments and taxpayers, the Contracting States undertake, subject to reciprocity, to give each other administrative assistance in regard to all matters required for the purpose of tax assessment* », *ibid*, p.17.

devraient également éviter que le revenu n'échappe à l'impôt ». Les commentaires ajoutent ensuite que les « *principes les plus élémentaires et indiscutables de justice fiscale ont rendu nécessaire que les experts trouvent un schéma selon lequel le revenu serait imposé une seule fois* »⁵⁵⁸. Le contribuable devient de plus en plus présent ; le fait de ne pas être doublement imposé est (enfin !) conforme aux principes les plus élémentaires et indiscutables de justice fiscale, même si ce dernier terme n'est pas défini.

Le modèle de convention de Londres de 1946 sur l'imposition des revenus et de la propriété foncière fait une place explicite aux contribuables de façon davantage subjective, non-réduite au simple contribuable investisseur.

Nos propos sont d'abord illustrés par un article qui consacre l'égalité de traitement entre des contribuables, faisant émerger le principe de non-discrimination dans les conventions contre la double imposition, un article dédié au droit au recours des contribuables, puis un article portant sur la préservation générale des droits du contribuable⁵⁵⁹. L'article XVI du modèle de Londres (article XV du modèle de Mexico), consacre le principe de non-discrimination des résidents d'un Etat contractants qui réalisent des revenus dans l'autre Etat, par rapport au régime fiscal auxquels sont soumis les résidents de cet autre Etat ou les nationaux. Les résidents du premier de ces Etats ne peuvent pas être soumis à un impôt plus élevé ou à des impôts supplémentaires par rapport à ceux auxquels sont soumis les résidents et les nationaux de cet autre Etat⁵⁶⁰. Le principe d'égalité devant l'impôt nous rappelle le droit subjectif à l'égalité, consacré dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 à l'article 13. Ensuite, l'article XVII du modèle de Londres (article XVI du modèle de Mexico) consacre le droit de recourir, auprès de l'administration fiscale du pays dans lequel il a son domicile fiscal ou dont il est un national, à la double imposition dont il a souffert malgré les dispositions de la convention fiscale. Cet article peut être rapproché du droit au recours, garanti par l'article 16 de la DDHC. Les commentaires au modèle précisent qu'il ne s'agissait pas ici d'un recours judiciaire mais d'un recours auprès des administrations

⁵⁵⁸ *Ibid.*, p.18.

⁵⁵⁹ London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. C.88.M.88.1946.II.A. Geneva, November 1946. Dès la première page du rapport, l'index des modèles, p.1. (index du modèle), p.16 et 17, Ces modèles contiennent à présent trois projets de modèles de convention en matière fiscale : un premier modèle sur la prévention de la double imposition des revenus et du capital ; un deuxième modèle sur la prévention de la double imposition de l'immobilier et des successions, et un troisième modèle sur l'assistance administrative réciproque en matière de liquidation et de recouvrement des impôts sur les revenus, le capital, l'immobilier et les successions. Disponible sur <http://www.taxtreatieshistory.org/>

⁵⁶⁰ *Ibid.*, p.16 et p.44.

fiscales⁵⁶¹. Enfin, l'article XVIII du modèle de Londres est relatif à la « *préservation générale des droits du contribuable* ». Cet article consacre le principe de la non-aggravation de la situation du contribuable de manière très explicite et incontournable, même si cela est fait dans un contexte initialement hostile à ce principe. Nous touchons ici un aspect clé de ce chapitre qui mérite une attention toute particulière à présent.

2°) Le droit à la non-aggravation dans le modèle de 1946

Progressivement, certaines dispositions des modèles de Mexico et de Londres font, en trois années d'intervalle, place à la non-aggravation (a), jusqu'à ce qu'elle soit explicitement reconnue et recommandée en 1946 dans le modèle de Londres (b). En même temps que le modèle de Londres est diffusé, les premières clauses de non-aggravation sont intégrées dans certaines conventions fiscales, dont certaines étaient en vigueur encore récemment.

a) Une brèche à l'aggravation de la situation du contribuable

Dans le rapport des experts sur le modèle de convention contre la double imposition des revenus et de la propriété foncière de 1946 de Londres, le concept clé de « double imposition » est défini de telle façon que cela semble « autoriser », implicitement, une éventuelle aggravation de la situation du contribuable⁵⁶². Le montant de l'impôt dû par un contribuable du seul fait de l'interaction entre une convention fiscale et le droit domestique – de l'Etat de résidence en principe, mais pourquoi pas de l'Etat de source également – semble pouvoir être plus important qu'en l'absence de convention fiscale⁵⁶³. Telle est la première impression que nous laisse la définition de la double imposition que les conventions fiscales doivent neutraliser.

Ainsi, les experts affirment qu' « *une double ou multiple imposition advient lorsque les impôts de deux ou plusieurs pays, se superposent de telle façon que les personnes assujetties à l'impôt dans plus d'un pays supportent une charge fiscale plus élevée que si elles*

⁵⁶¹ *Ibid.*, p. 16 et p.44.

⁵⁶² London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. C.88.M.88.1946.II.A. Geneva, November 1946, p. 4.

⁵⁶³ Nous allons bientôt soutenir que l'aggravation de la situation d'un contribuable dans l'Etat de source des revenus devient une discrimination. C'est sur ce point que non-aggravation et non-discrimination se rapprochent et semblent être les revers opposés d'une même monnaie (cf. chapitre 8).

étaient soumises à l'impôt dans une seule juridiction »⁵⁶⁴. Sur ce point, le modèle de 1946 innove de Londres sur l'imposition des revenus et de la propriété foncière le modèle de convention de 1928 ne consacrait pas de définition de la notion de double imposition, notion pourtant clé et à partir de laquelle le contribuable citoyen pourrait puiser des droits garantis par la convention fiscale. Les critères habituellement utilisés pour définir une situation de double imposition aujourd'hui, dans les modèles récents, ne sont pas encore tous énumérés pour que la distinction entre double imposition juridique et double imposition économique puisse être faite. En revanche, la définition semble utiliser le concept « d'aggravation » et, en cela, elle mérite toute notre attention. D'après cette définition, les conventions fiscales sont censées régler une « aggravation » de la situation fiscale du contribuable occasionnée par la répercussion du droit fiscal en vigueur dans deux juridictions fiscales. Une convention fiscale aurait pour fonction de faire en sorte que le montant d'impôt dû en présence de deux juridictions fiscales concurrentes sur un même revenu, ne soit pas plus élevé que le montant d'impôt dû en présence d'une seule juridiction fiscale compétente sur le même revenu. Dit autrement, les conventions fiscales doivent régler les situations d'aggravation de l'obligation fiscale qui sont occasionnées par la concurrence de deux Etats sur une même matière imposable et à l'égard d'un même contribuable.

Le principe de non-aggravation réclamé par la doctrine fiscaliste aurait selon nous une double vocation :

- la situation fiscale du contribuable ne pourrait être aggravée à cause de la compétence fiscale de deux Etats signataires sur une même matière fiscale ; et
- la situation fiscale du contribuable ne pourrait être aggravée à cause de l'application combinée du droit domestique et de la convention fiscale dans l'Etat de résidence.

Autrement dit, en vertu du principe de non-aggravation, le contribuable bénéficierait :

- de l'élimination de la double imposition grâce aux dispositions conventionnelles ; et
- ensuite, du droit à ne pas être imposé plus lourdement en raison de la combinaison du droit domestique et dispositions conventionnelles.

⁵⁶⁴ « *International double or multiple taxation arises when the taxes of two or more countries overlap in such a manner that persons liable to tax in more than one country bear a higher tax burden than if they were subject to one tax jurisdiction only. The additional burden so incurred must, of course, be due not merely to differences in tax rates for the countries concerned, but to the fact that two or more jurisdictions concurrently impose taxes having the same bases and incidence without regard to the claims of the other tax jurisdictions* », *ibid*, p.4.

Dans le rapport de 1946 sur le modèle de Londres sur l'imposition des revenus et de la propriété, les experts poursuivent la définition du concept de double imposition en précisant que « *la charge fiscale supplémentaire doit, bien entendu, résulter non pas de taux différents prévus dans les pays concernés, mais du fait que deux ou plusieurs juridictions concurrentes appliquent des impôts sur la même assiette imposable et ayant la même incidence nonobstant les fondements de l'autre juridiction* »⁵⁶⁵. Cette définition laisse penser que le contribuable n'est pas en droit d'exiger que le taux le moins élevé parmi les taux prévus dans les droits internes doit s'appliquer. Le contribuable a juste le droit d'exiger de ne pas payer deux ou plusieurs fois des impôts au titre de la même matière imposable, dans les pays différents compétents. Interprétée *a contrario*, cette définition peut signifier alors que si la double imposition est éliminée grâce aux dispositions de la convention fiscale, le contribuable n'a pas le droit d'exiger que la combinaison du droit domestique avec les dispositions conventionnelle résulte en un montant d'impôt équivalent ou moins élevé à celui qui serait dû en vertu du seul droit interne, en l'absence de convention fiscale et de situation de double imposition. L'aggravation serait possible tant qu'elle n'est pas occasionnée par la non élimination d'une double imposition⁵⁶⁶.

a) Le droit à la non-discrimination aggravante

Progressivement le rapport introductif au modèle de convention de Londres sur l'imposition des revenus et de la propriété va aborder un autre sujet sous l'angle de l'aggravation. Du moins, peut-être influencés par la définition du concept de double imposition juridique faite via l'aggravation de la situation du contribuable, nous allons voir un lien qui nous paraît important à établir entre la double imposition, l'aggravation de la situation fiscale et la clause de non-discrimination des contribuables.

Le modèle de convention de Londres sur l'imposition des revenus et de la propriété innove notamment par l'introduction de clauses tendant à conférer aux contribuables des garanties équivalentes à celles prévues dans la DDHC de 1789. Parmi ces clauses, figure une version du principe d'égalité devant l'impôt au profit des nationaux ou des résidents de l'autre Etat contractant dans l'Etat de source. Nous l'avons déjà mentionné plus haut mais cette

⁵⁶⁵ « *The additional burden so incurred must, of course, be due not merely to differences in tax rates for the countries concerned, but to the fact that two or more jurisdictions concurrently impose taxes having the same bases and incidence without regard to the claims of the other tax jurisdictions* », *ibid*, p.4.

⁵⁶⁶ Nous allons revenir plus loin mais l'affaire Société Céline invite à réfléchir sur ce point. L'aggravation dans l'affaire Société Céline résulte du fait que la double imposition n'a pas pu être éliminée au final.

clause mérite d'être revisitée sous l'angle de son lien avec le principe de non-aggravation. Selon l'article XVI du modèle de Londres (XV du modèle de Mexico)⁵⁶⁷ du modèle, le principe de non-discrimination profite aux non-résidents et non-nationaux de l'Etat de source, et semble avoir la même signification que le principe de non-aggravation. La différence réside juste dans le fait que le principe de non-aggravation joue au niveau de l'Etat de résidence et s'appuie sur le droit domestique de cet Etat, appliqué aux nationaux et/ou résidents. Alors que le principe de non-aggravation a cours dans l'Etat de résidence, et serait censé garantir au contribuable le bénéfice du régime domestique lorsque celui-ci est au final plus favorable que le régime fiscal résultant de l'application de la convention fiscale ; le principe de non-discrimination serait opérationnel dans l'Etat de source des revenus ou du patrimoine, et est censé garantir au contribuable non-résident ou/et étranger l'application d'un régime fiscal qui ne soit pas plus lourd que celui réservé à ses nationaux et/ou résidents. Au final, cela revient au droit de bénéficier d'un régime fiscal qui n'« aggrave » pas sa situation par rapport au montant qui serait dû si le contribuable revêtait la qualité de national ou résident de l'Etat de source. Un lien de parentalité existe peut-être selon nous entre ces deux principes, nous y reviendrons plus loin. Or, si la non-aggravation est consacrée en tant que droit au bénéfice des résidents, le modèle de convention de Londres de 1946 ne manquera pas de le prévoir également au profit des résidents. Si ces dispositions figuraient aujourd'hui dans les modèles de convention en vigueur OCDE et ONU, le contentieux de la fiscalité internationale aurait un visage bien différent du sien actuellement.

b) La consécration de la non-aggravation dans le modèle de convention de Londres

L'article XVIII du modèle de convention de Londres sur l'imposition des revenus et de la propriété apparaît comme une cerise sur le gâteau. Intitulé « *Préservation générale des droits des contribuables* », cet article dispose que : « *Il peut arriver que la législation interne d'un pays partie à une convention fiscale accorde certains avantages aux contribuables sous la forme d'exonérations, déductions, crédits, indemnités, droit de recours, etc., qui sont plus bénéfiques ou plus pratiques pour les parties concernées que les dispositions de la Convention Modèle. Ce nouvel article a pour objet de préciser que ces bénéfices ne sont pas*

⁵⁶⁷ Tac page de la version finale p.44, version finale introduite dans le modèle : A taxpayer having his fiscal domicile in one of the contracting States shall not be subject in the other contracting State, in respect of income he derives from that State, to higher or other taxes than the taxes applicable in respect of the same income to a taxpayer having his fiscal domicile in the latter State, or having the nationality of that State.

altérés par les dispositions de cette convention »⁵⁶⁸. Cette clause ne figurait pas dans le modèle de convention de Mexico, mais fut inséré à l'article XVIII du modèle de Londres selon les termes suivants⁵⁶⁹ :

« Les dispositions de cette convention ne doivent pas être interprétées de façon à restreindre d'une façon ou d'une autre une quelconque exonération, une déduction, un crédit, une indemnité, le droit de recours administratif ou judiciaire accordé par le droit de l'un des deux Etats contractants ».

Dans cette clause, le principe de non-aggravation fut introduit suivant un champ d'application matériel très vaste, couvrant les affaires d'aggravation que le Conseil d'Etat a encore récemment jugé en France – Société BNP Paribas et Société Céline⁵⁷⁰. Les clauses conventionnelles ayant vocation aujourd'hui à priver un contribuable en situation déficitaire du droit de déduire de son assiette imposable l'impôt acquitté à l'étranger, à défaut de pouvoir bénéficier du crédit d'impôt prévu par la convention fiscale en cause, seraient neutralisées par un tel principe. Son inclusion dans le texte même des conventions fiscale aurait eu un effet de norme dérogoratoire vis-à-vis de la disposition conventionnelle interdisant la déductibilité en tant que charges d'exploitation. Mieux encore, sans doute, du fait du principe de non-aggravation inséré dans le texte même conventionnel, cette clause de privation du droit de déduire au niveau de l'assiette imposable, n'aurait sans doute pas figuré dans le traité. En revanche, dans l'affaire Société BNP Paribas, la situation était différente et reste en suspens quant au point de savoir si une clause de non-aggravation rédigée ainsi aurait permis de décider différemment ; nous y reviendrons⁵⁷¹. Pourtant, cette reconnaissance impressionnante au profit des garanties du contribuable ne va pas être reproduite dans les modèles de conventions fiscales suivants⁵⁷².

⁵⁶⁸ « *General Preservation of Taxpayers' Rights : It may happen that the internal legislation of a country party to a double-taxation treaty grants certain benefits to taxpayers in the form of exemptions, deductions, credits, allowances, rights of appeal, etc., which are more advantageous or more convenient to the parties concerned than the provisions of the Model Convention. It is the object of the new Article XVIII of the London draft to specify that such benefits are not impaired by the provisions of the Convention* », *ibid*, p.16.

⁵⁶⁹ *Ibid.*, p.44 : « The provisions of the present Convention shall not be construed to restrict in any manner any exemption, deduction, credit, allowance, advantage and right of administrative or judicial appeal accorded to a taxpayer by the laws of either of the contracting States ». (Traduction libre)

⁵⁷⁰ CE, 12/03/2014, *Société Céline*, *op.cit.*, ; CE, 12/06/2013, *Société BNP Paribas*, RDF 46/2013, com.511, note E. DINH.

⁵⁷¹ La décision Société BNP Paribas sera commentée plus bas, sous l'égide des « aggravations allégerance », cf. section 2, §1, B.

⁵⁷² Sans que nous prenions parti pour leur inclusion ; nous ne sommes pas certain que le jeu conventionnel puisse être cohérent en présence de telles clauses, pour autant qu'il y ait aggravation le cas échéant, mais élimination de

Les traités conclus entre le modèle Londonien de 1946 et le premier projet de modèle de convention OCDE de 1963, vont suivre dans une certaine mesure les modèles de Londres et du Mexique. La France avait conclu jusqu'au 1^{er} juin 1953, sept conventions fiscales sur le revenu et le patrimoine ; l'impact des modèles de Mexico et de Londres se fait sentir dès la définition de l'objet des conventions fiscales⁵⁷³. L'objet est orienté vers le contribuable ; les conventions sont dites conclues en vue de garantir la « *protection des contribuables* »⁵⁷⁴. Le principe du droit au recours auprès de l'administration fiscale est garanti, ainsi que le principe de non-discrimination dans la plupart de ces traités. Le principe de non-aggravation fut inséré dans la convention franco-italienne signée le 29 décembre 1958 et entrée en vigueur le premier janvier 1967 ; l'article 23 prévoyait que « *les dispositions de cette convention ne doivent restreindre aucun droit ou avantages accordés aux contribuables selon les lois de l'un des deux Etats Contractant au sujet des impôts énumérés à l'article 2 de cette Convention* »⁵⁷⁵.

La convention franco-italienne surprend car si elle contient une clause anti-aggravation, l'objet est défini de façon neutre par rapport aux intérêts éventuels des contribuables. Mais elle ne fut pas la seule puisque la convention franco-américaine de 1967 va également contenir une telle clause sous l'article 22 intitulé, comme le modèle de 1946 le prescrivait « *dispositions générales d'imposition* »⁵⁷⁶ :

la double imposition. Dans des affaires telles que l'arrêt Société Céline mentionné plus tôt, nous serions favorables car il y a eu aggravation sans élimination de la double imposition. Cf développements au sein de la deuxième section de ce chapitre.

⁵⁷³ History of tax treaties, OEEC, *Double taxation in Europe – Council*, document C(54)294, of 08/12/1954 : la France avait conclu des traités avec l'Allemagne, l'Italie, la Suède, la Suisse, le Royaume-Uni, le Canada et les U.S.A. Le traité conclu avec la Suède à cette époque portait sur les droits de succession (Signé le 09/09/1966, en vigueur à partir du 26/07/1967). Le principe de non-discrimination était consacré mais pas celui de non-aggravation (article 26). Les traités signés avec le Royaume-Uni le 14/12/1950 et le 22/05/1968 ne contenaient pas la clause de non-aggravation, excepté celle prévue pour le corps diplomatique). La non-discrimination était par contre prévue (article 22 de la convention de 1950, articles 23 et 25 de la convention de 1968).

⁵⁷⁴ Convention franco-autrichienne de 1959, dans son premier article, prévoit que : « ***The purpose of this Convention is to protect taxpayers in both States from double taxation which might arise from the simultaneous application of the French and Austrian laws relating to (...)*** », texte du traité disponible sur :IBFD Tax Research Platform.

⁵⁷⁵ « *The provisions of this Convention shall not restrict any rights or advantages accorded to taxpayers under the laws of either of the Contracting States in respect of the taxes enumerated in Article 2 of this Convention* » ; texte du traité disponible sur IBFD Tax Research Platform.

⁵⁷⁶ Insérée dans la convention franco-américaine de 1967 à l'article 22 selon les termes suivants : « *The provisions of the present Convention shall not be construed to restrict in any manner any exclusion, exemption, deduction, credit, or other allowance now or hereafter accorded:*

- (a) *by the laws of one of the Contracting States in the determination of the tax imposed by that State, or*
- (b) *by any other agreement between the Contracting States* ».

« Les dispositions de la présente Convention ne peuvent être interprétées comme limitant d'une manière quelconque les exonérations, abattements, déductions, crédits ou autres allègements qui sont ou seront accordés :

(a) par les lois de l'un des Etats contractants à la détermination de l'impôt prélevé par cet Etat, ou

(b) par tout autre accord entre les Etats contractants ».

La convention conclue avec le Canada afin d'éviter la double imposition en matière de droits de succession contenait une clause dans le protocole qui s'apparentait à une clause de non-aggravation. En effet, l'article premier du protocole prévoyait que *« (...) ladite Convention n'a pas pour effet de modifier les règles d'assiette et de perception des droits exigibles dans chacun des Etats à raison d'un décès ; mais seulement d'éviter la double imposition ou par voie d'imputation de l'impôt perçu dans un des Etats sur l'impôt acquitté dans l'autre »*. Nous pouvons identifier ici la distinction que nous avons fait plus tôt sur la notion de non-aggravation : la convention fiscale devait servir uniquement pour éliminer la double imposition, mais pas pour modifier une quelconque règle d'assiette prévue par le droit interne. Ces termes nous amènent à penser que l'affaire Société Céline n'aurait peut-être pas été possible si des clauses telles que celle figurant dans le traité franco-canadien avaient été introduites dans les conventions fiscales signées par la France. Le Conseil d'Etat aurait pu constater une disposition conventionnelle qui neutralisait l'article consacrant l'interdiction de déduire de l'assiette imposable l'impôt payé à l'étranger, rappelant ici l'origine du redressement et de la contestation du contribuable dans l'affaire Céline.

§2 – Le contribuable-citoyen dans les modèles post-Londonien⁵⁷⁷

Nous nous contentons des deux grands modèles parce que la subsidiarité des conventions fiscales fut appliquée strictement dans ces cas. Le contribuable-citoyen va quasiment disparaître dans les modèles post-londonien, comme nous l'avons expliqué dans l'introduction à cette section, la confusion entre le citoyen et le détenteur d'une propriété susceptible d'être violée par l'impôt, est peut-être à l'origine de cette disparition⁵⁷⁸. Les travaux que nous avons pu avoir ne permettent pas d'aller plus loin pour l'instant. En revanche, le constat est sans appel, la volonté explicite de rédiger des modèles en vue

⁵⁷⁷ Sur la notion de contribuable-citoyen voir p. 248 (B, §1, Section 1, du présent chapitre)

⁵⁷⁸ A. MANGIAVILLANO, Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété, Dalloz, Paris 2013, p.30 à33; p.31 sur la suppression du terme "citoyen".

également de la "protection des droits du contribuable" disparaît définitivement aussi bien dans le modèle OCDE (A) que dans le modèle ONU (B) .

A) L'indifférence au contribuable-citoyen dans les modèles OEEC-OCDE

Les travaux sur la double imposition conduits par la Ligue des Nations furent repris par l'Organisation pour la Coopération Economique Européenne – *Organisation for European Economic Cooperation*, OECE – dès 1956. Un comité Fiscal fut institué pour reprendre les travaux des Nations Unies, ayant succédé la Ligue des Nations, mais ayant échoué dans le projet de proposition d'un nouveau modèle de convention après 1946. Des comités d'experts seront formés dès 1954 dans le but de préparer un nouveau modèle mais l'absence du contribuable-citoyen sera remarquée dès 1963 (1°), et sera consolidée par la suite (2°).

1°) Une absence remarquée dès 1963

Les premiers travaux tendant à l'élaboration du premier modèle de convention fiscale OCDE sur le revenu et le capital datent de 1954, lorsque l'Organisation pour la Coopération Economique Européenne a relayé le comité fiscal de la Ligue des Nations. Ce dernier comité n'a pas réussi à organiser la révision du modèle de Londres, critiqué quelques années après sa publication. Le ton n'est alors plus du tout le même par rapport à celui employé dans le modèle de Londres (a). Les travaux illustrent une approche à nouveau très objective du problème de la double imposition, l'indifférence à la volonté initialement affichée de protection des droits et garanties du contribuable est presque intégrale (b).

a) Un projet de modèle de convention indifférent au contribuable-citoyen

Les travaux vont démarrer dès 1954 par le Comité fiscale de l'OECE, et un projet de modèle sera proposé en 1963. Le comité a suivi la méthode de travail instaurée pour l'établissement des modèles de Mexico et de Londres, des experts représentant des pays membres de l'OECE sont présents, des experts aussi extérieurs, des représentants de la Communauté européenne, et parfois de pays qui n'étaient pas membres. Se fiant aux textes des modèles de convention, on comprend vite le changement de ton définitif dès le projet de

1963⁵⁷⁹. Le contribuable citoyen n'apparaît plus⁵⁸⁰ ; malgré la présence de la clause tendant à garantir la non-discrimination, et la possibilité de recourir aux administrations fiscales si la double imposition n'est pas éradiquée par les dispositions de la convention. Le préambule est soumis à l'approbation des Etats, le modèle de 1963 ne préconise pas de clause spéciale ; la rédaction devra être faite en fonction du droit constitutionnel de chaque Etat partie. Les modèles de Mexico et de Londres évoquaient le contribuable ou sa protection comme objet des conventions fiscales. Le texte devient répartition de la matière imposable, avec un article 24 dévoué à la non-discrimination, et un article 27 tendant à maintenir les privilèges prévus pour le personnel diplomatique et les officiers consulaires. C'est la seule « non-aggravation » prescrite. Les commentaires au projet de modèle vont faire référence aux conventions fiscales par le biais de la double imposition ; la convention doit aider à enlever les barrières à la libre circulation des biens, services et capital, tout en allant dans le sens de l'harmonisation des conventions fiscales existantes et d'une interprétation commune⁵⁸¹.

b) L'indifférence progressive dès les travaux préparatoires

⁵⁷⁹ Fiscal Committee, Draft Convention For The Avoidance Of Double Taxation With Respect To Taxes On Income And Capital ,Paris, 21st February, 1963, FC(63)2. Disponible sur <http://www.taxtreatieshistory.org/>

⁵⁸⁰ Dès les travaux préparatoires on assiste au retour du contribuable-investisseur, et à une lecture des conventions fiscales très pragmatiques visant uniquement à éviter les doubles impositions ; FC/WP3 (57) 1 du 10 janvier 1957 (les points d'interrogation figurent tels quels dans le document original des archives): « *La présente convention a pour but d'éviter les doubles impositions qui pourraient résulter de l'application concurrente, pour les contribuables des deux Etats, des lois (de l'Etat A) et (de l'Etat B) concernant les impôts ordinaires et extraordinaires sur le revenu et sur la fortune* ». Ce, alors même que ce rapport de 1957 mentionne les termes des dispositions que nous qualifions de « contribuable-citoyen » figurant dans certaines conventions fiscales : convention fiscale franco-italienne de 1930 que nous avons mentionnée plus haut, les experts la citent – « *La présente Convention tend à éviter aux contribuables des Etats contractants la double imposition en matière d'impôts directs, réels ou personnels* » ; les dispositions de la convention conclue entre la Suisse et l'Autriche, le rapport va citer le premier article du protocole final article 1^{er} du 12 novembre 1953 : « *1) La présente convention a pour but de protéger les contribuables des deux Etats contre les doubles impositions qui pourraient résulter de l'application simultanée des lois suisses et autrichiennes concernant les impôts ordinaires et extraordinaires* ». Convention modèle néerlandaise citée dans ce rapport du groupe de travail, dispose dans son article premier, explicitement que « *La présente Convention a pour but de protéger contre les doubles impositions qui pourraient résulter, au décès d'un ressortissant de l'un des deux Etats, ayant eu son dernier domicile en Suisse ou au Pays-Bas, de la perception simultanée d'impôts sur les successions suisses et néerlandais* ».

⁵⁸¹ Recommandations du Conseil , commentaires à la convention, 1963 : « *Having regard to the desirability of removing the obstacles that double taxation presents to the free movement of goods, services, capital and manpower between the Member countries of the O.E.C.D. and of concluding Conventions between them for that purpose; Having also regard to the need for harmonizing existing bilateral Conventions on uniform principles, with uniform definitions, rules and methods, and of agreeing on a common interpretation, and of extending the existing network of such Conventions to all Member countries* ». IBFD Tax Research Database, www.ibfd.org.

En parcourant nombre des archives, la disparition du contribuable-citoyen s'est faite nous semble-t-il automatiquement, parce que la majorité des conventions fiscales conclues ne n'adoptaient pas cette approche. Petit à petit, les textes sont devenus de plus en plus pragmatiques, allant directement à la matière imposable et citant les personnes qui peuvent bénéficier des dispositions conventionnelles⁵⁸². Le droit au recours que nous avons assimilé à l'article 16 de la DDHC de 1789 sera toujours présent, et les développements importants, mais la clause anti-aggravation ne fait plus l'objet des discussions d'après les documents, sans que les rapports expliquent les raisons de son abandon⁵⁸³.

2°) Une absence consolidée dès 1977

Les travaux préparatoires ont finalement constitué l'annonce de l'approche strictement « objective » que prendrait le premier modèle de convention OCDE en 1977 (a) et fut sans cesse confirmée dans les grandes lignes des modèles suivants, jusqu'aux plus récents (b).

a) L'indifférence au contribuable-citoyen dans le premier modèle OCDE⁵⁸⁴

Le titre qui sera retenu par le premier modèle de convention OCDE en 1977 est déjà révélateur : « Convention entre (l'Etat A) et (l'Etat B) en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune ; suivi d'un préambule qui « sera rédigé conformément aux procédures constitutionnelles des deux Etats contractants ». Par rapport au modèle de convention de 1946, modèle « modèle », aucune mention n'est faite au contribuable ou à la protection du contribuable contre le phénomène de double imposition. Les articles deviennent plus nombreux en comparaison avec les modèles initiaux, passant de 20 à 30 articles, suivant les cédules des revenus et des clauses plus générales. Parmi les

⁵⁸² *Ibid.*, p. 10 à 30, plus d'une dizaine de conventions sont citées – l'article premier sur l'objet de la convention fiscale -, nous constatons dans la note de bas de page précédente que seuls 3 textes ont repris l'idée de « protection du contribuable ».

⁵⁸³ OECE, *Procès verbal de la 18^{ème} session tenue au Château de la Muette*, le 28 mai 1960, FC/M (60)3, p.7 et 8, sur les recours viables pour les contribuables lorsqu'ils n'obtiennent pas satisfaction et la double imposition n'est pas éliminée. *En ce qui concerne le premier paragraphe, le Comité, sur proposition du Délégué de la Suisse et après avoir entendu les observations du Délégué de la Belgique concernant les possibilités habituelles de recours des contribuables en cas d'imposition abusive ou erronée par les autorités fiscales nationales, décide de remplacer les mots "double imposition" par "imposition", et, sur proposition du Délégué de l'Irlande estime que les contribuables devraient s'adresser en premier lieu aux autorités fiscales (...)*. Disponible sur : <http://www.taxtreatieshistory.org/>

⁵⁸⁴ OECD, Committee on Fiscal Affairs, Report on the revision of the 1963 Draft Convention, Paris, 1st March, 1977, CFA(76)7 Part II (1st Revision)

dispositions dites « spéciales », là où dans le modèle de Londres de 1946 aurait également figuré la clause de non-aggravation, le modèle se contente de la non-discrimination, la procédure d'accord mutuel, l'échange d'informations et la non-aggravation des agents consulaires et diplomatiques. Le modèle devient l'image de ce qu'il est aujourd'hui, des règles de répartition de la matière imposable, disposées les unes après les autres, sans que des considérations ayant trait à la justice fiscale, ou à la protection du contribuable, ou au maintien d'avantages acquis – idée que l'on retrouve dans le principe de non-aggravation, soient prévues. Les conventions fiscales conclues sous l'élan de la convention de Londres contenant de telles dispositions, comme la convention fiscale franco-italienne, seront abrogées et des nouvelles conventions fiscales seront signées, effaçant toute trace de cette période d'inquiétude pour la justice fiscale ou la capacité contributive du contribuable au-delà de l'élimination de la double imposition juridique. La convention fiscale franco-italienne de 1958 restera tout de même en vigueur jusqu'en 1992, avec la clause anti-aggravation de la situation du contribuable figurant dans son article 23⁵⁸⁵.

b) L'indifférence au contribuable-citoyen jusqu'à nos jours

Après le modèle de 1977, les modèles de OCDE n'innoveront pas sur ce point ; les conventions fiscales se figent en tant que norme d'abord destinée aux Etats qui répartissent une matière imposable entre eux. Le titre retenu en 1977 est conservé dans celui adopté en 1992 : « convention conclue entre (Etat A) et (Etat B) en vue de l'élimination de la double imposition sur le revenu et le capital. Les clauses spécifiques ne changent pas ; la non-discrimination est toujours là, selon des termes plus détaillés afin de prendre en compte des situations particulières, notamment lorsqu'il en va de la discrimination entre personnes morales. Le modèle sera révisé régulièrement, mais le ton est conservé jusqu'aujourd'hui. L'introduction de la version imprimée du modèle de 2008 confirme l'approche de la double imposition en tant que question purement économique, comme à l'origine. La définition de double imposition s'est affinée à la longue, le modèle assume la nature « juridique » de la double imposition qu'il est censé éliminer en prévoyant dès son premier paragraphe que « *la double imposition juridique internationale peut être définie d'une manière générale comme l'application d'impôts comparables dans deux ou plusieurs, Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques* »⁵⁸⁶. Le contribuable est au cœur

⁵⁸⁵ Terminée le 01/01/1992, IBFD Tax Research Platform – www.ibfd.org.

⁵⁸⁶ Modèle de convention fiscale OCDE, version abrégée, OCDE 2008, p.7.

de la définition, sans pour autant que le modèle déclare exister afin de protéger ses intérêts suivant le modèle de 1946 ; bien au contraire. Le premier paragraphe poursuit en précisant que les effets néfastes de la double imposition « *sur l'échange de biens et services et sur les mouvements de capitaux, de technologie et de personnes sont si bien connus qu'il est superflu de souligner l'importance d'une suppression des obstacles que constitue la double imposition pour le développement des relations économiques entre les pays* »⁵⁸⁷. C'est pour le développement des relations économiques entre les pays, mais pas en vue de garantir le respect de la capacité contributive des contribuables, ni assurer l'idéal de justice fiscale mentionné en 1946. Ensuite, le modèle de 2008 est très clair, les conventions ont pour « principale objet » d'assurer l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de double imposition identiques ; « *tel est le principal objet du modèle de convention fiscale qui permet de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale* »⁵⁸⁸. Nous sommes de retour au point de départ initial, la double imposition redevient un enjeu purement économique.

B) Le contribuable dans les modèles ONU

La prise en compte du contribuable dans le modèle ONU diffère à cause d'un contexte économique très différent (1°). Le modèle diffère au final peu du modèle de convention OCDE, à tel point que nombre de pays membres de l'ONU participent aujourd'hui à la rédaction de modèles autres, concurrents, censés être plus adaptés à leur réalité économique (2°)⁵⁸⁹.

1°) Un contexte économique différent

Les sources relatives aux modèles de convention ONU sont rares. Contrairement aux travaux préparatoires aux modèles de convention OCDE, tous figurant aujourd'hui dans la base historique de l'Université de Vienne et de l'IBFD, le modèle ONU n'est pas aussi bien documenté. Mis à part les travaux préparatoires des travaux de la Ligue des Nations que nous avons commentés plus tôt, les "modèles" ONU se confondent avec les travaux préparatoires dans les documents auxquels nous avons pu accéder. Toutefois, à la lumière du recul possible

⁵⁸⁷ *Ibid.*, p.7.

⁵⁸⁸ *Ibid.*, p.7.

⁵⁸⁹ Le modèle « ILADT », pensé par un certain nombre de pays en Amérique Latine est un exemple. Les caraïbes se sont dotés leur propre modèle également.

en se fondant sur les modèles ONU eux-mêmes, nous pouvons affirmer que le modèle semble plus proche du contribuable-citoyen.

Tout d'abord, l'idéal derrière le modèle ONU est celui de la protection de pays en voie de développement. Derrière cet impératif de prendre en compte les intérêts des pays souvent source des revenus, nous paraît difficilement dissociable du contribuable-citoyen de ces pays là. Dans les modèles version abrégée, dès l'introduction depuis le modèle de 1981 puis dans le modèle de 2001, et encore dans le modèle de 2011, la raison d'être du modèle est expliqué en lien avec le besoin d'une répartition des revenus plus équitable dans ces pays, afin que la matière imposable puisse rester et être utilisée à des fins publiques, construction de infrastructures notamment. Néanmoins, il y aura également une allusion, lointaine et presque indirecte, au contribuable citoyen qui est illustrée dans le modèle de 2011.

2°) *Le Modèle Unusien de 2011*

Le modèle de convention onusien de 2011 ne se distingue pas des modèles de l'OCDE eu égard au défaut d'articles dédiés à la protection des droits des contribuables. A l'image du modèle de convention OCDE, les clauses susceptibles de prendre en considération des intérêts plus individualisés des contribuables se limitent à celle relative au principe de non-discrimination, emblématique du principe d'égalité devant l'impôt mais à l'échelle internationale si on veut, la procédure amiable et, « injustement » - parce que seuls ces fonctionnaires en bénéficient – la clause de non aggravation au profit du personnel consulaire et diplomatique⁵⁹⁰. En revanche, l'introduction au modèle de convention ONU 2011, mérite deux remarques qui le rendent original par rapport au modèle OCDE.

Reprennant les motivations économiques habituelles rencontrées dans les modèles OCDE, le sixième paragraphe de l'introduction au modèle onusien de 2011 affirme que parmi les objectifs généraux visés par les conventions fiscales figure la protection des contribuables contre la double imposition. Néanmoins le modèle va tout de suite préciser que la protection du contribuable est nécessaire en vue « *d'améliorer la circulation international des échanges et des investissements ainsi que le transfert de technologie* »⁵⁹¹. La protection du contribuable est importante non pas d'un point de vue strictement juridique, grâce à un droit au respect de sa capacité contributive que toute double imposition mine, mais parce que c'est opportun aux

⁵⁹⁰ Article 28 du modèle, privilèges acquis.

⁵⁹¹ *Ibid.*, p.7.

échanges et aux investissements. Nonobstant le fait que l'introduction au modèle de convention ONU n'ait pas un caractère normatif, l'approche économique de la question éloigne l'intention du modèle de préserver une sorte de droit à la non-aggravation de sa situation fiscale.

La deuxième remarque qui mérite d'être faite à trait aux développements juridiques plus nombreux présents dans l'introduction au modèle onusien, par rapport à l'introduction au modèle OCDE. L'introduction va développer l'absence de caractère normatif du modèle, juridiquement non-opposable, ainsi que l'enjeu de l'interaction entre droit conventionnel et droit domestique. En plus de rappeler le principe de la primauté du droit conventionnel sur le droit interne en règle générale, l'introduction appelle à bien analyser son propre droit domestique et le droit domestique de l'autre Etat partie avant de rentrer dans des négociation en vue de la signature de traités et afin de comprendre la répercussion des traités sur le droit domestique. L'approche n'intéresse que les Etat en l'occurrence, nous rappelant qu'une convention fiscale restera, dans tous les cas, un instrument normatif par et pour les Etats⁵⁹².

Les espoirs déçus du contribuable-citoyen face à des textes conventionnels qui vont de plus en plus s'éloigner de l'objectif de « justice fiscale » et protection de ses garanties au profit d'une logique strictement économique de partage rationnel d'une matière imposable ou exercice d'une politique fiscale d'incitation à l'investissement, seront néanmoins pris en compte dans le cadre du contentieux de l'aggravation. De l'aggravation dans les textes conventionnels il faudra se contenter du modèle de convention américain⁵⁹³.

SECTION 2 – LE CONTENTIEUX DE L'AGGRAVATION

Notre expédition au cœur des travaux préparatoires et modèles de conventions fiscales nous a fait découvrir la préoccupation de non-aggravation de la situation du contribuable du fait d'une convention fiscale. Cette préoccupation fut exprimée sous forme de clauses conventionnelles que la Ligue des Nations a pu recommander aux Etats signataires en 1946. Un certain nombre d'Etats ont alors inséré dans le texte même de leurs conventions fiscales un article visant à garantir au contribuable le bénéfice de toutes mesures de droit interne agissant sur l'assiette fiscale ou sur le montant d'impôt dû sous la forme de déductions,

⁵⁹² *Ibid.*, p.9 et 10, §14 et 15.

⁵⁹³ Rencontrée plus tôt (§1, B, c) de la présente section) : « Les dispositions de la présente Convention ne peuvent être interprétées comme limitant d'une manière quelconque les exonérations, abattements, déductions, crédits ou autres allègements qui sont ou seront accordés:(a) par les lois de l'un des Etats contractants à la détermination de l'impôt prélevé par cet Etat, ou (b) par tout autre accord entre les Etats contractants ».

exonérations, crédits, réductions, etc. Le contentieux relatif à de telles conventions fiscales n'est pas illustratif.

En effet, si une convention fiscale contient un article qui consacre la non-aggravation de la situation du contribuable, l'entreprise du juge sera bien facilitée. Dans une telle situation, si l'article relatif aux méthodes d'élimination de la double imposition prescrivait l'octroi d'un crédit d'impôt équivalent à la charge fiscale supportée à l'étranger, y compris lorsque le contribuable personne morale serait déficitaire, le juge pourrait s'appuyer sur la clause de non-aggravation pour le neutraliser. Partant du constat qu'en droit interne français, le code général des impôts permet de déduire de l'assiette imposable l'impôt payé à l'étranger, et étant donné que la situation déficitaire du contribuable ne lui permettrait pas de compenser la double imposition subie autrement, les juridictions françaises seraient fondées à mettre en œuvre la clause conventionnelle de non-aggravation afin de neutraliser l'article de la convention « castrateur »⁵⁹⁴. A notre connaissance, quelques traités seulement signés par la France vers la moitié du XXème siècle ont adoptées ces clauses, aujourd'hui devenues les traces de traités qui ne sont plus en vigueur, ou n'ayant pas été à l'origine de différends entre le contribuable et l'administration⁵⁹⁵. Par conséquent, d'une part, le litige ne présenterait pas grande difficulté de prime abord, d'autre part, nous ne disposons pas d'exemples dans notre jurisprudence sur ces éventuels conflits pour que l'analyse soit nécessaire.

En revanche, et ces clauses conventionnelles y sont sans doute pour quelque chose⁵⁹⁶, la non-aggravation a occupé et occupe à nouveau le débat sur l'application des conventions fiscales, servant par la même occasion le principe de subsidiarité⁵⁹⁷. L'équation peut se résumer ainsi : en vertu de l'article 55 de la Constitution de 1958, les conventions fiscales ont une autorité supérieure à celle des lois ; toutefois, une convention fiscale ne pouvant servir de fondement direct à un acte d'imposition, il convient d'abord d'appliquer le droit interne et de

⁵⁹⁴ Rappel de la clause proposée dans le modèle de Londres de 1946 que nous avons vu plus tôt : « *Les dispositions de cette convention ne doivent pas être interprétées de façon à restreindre d'une façon ou d'une autre une quelconque exonération, une déduction, un crédit, une indemnité ni le droit de recours administratif ou judiciaire accordé par le droit de l'un des deux Etats contractants* ».

⁵⁹⁵ Exemple du traité franco-italien de 1958 abordé plus tôt c), B, §1, Section 1, de ce chapitre.

⁵⁹⁶ A notre avis, l'influence est certaine ; le principe est aussi apparu dans le débat juridique au même temps que la clause insérée dans les conventions fiscales américaines faisait son apparition. A titre d'exemple à nouveau, la clause américaine : « Les dispositions de la présente Convention ne peuvent être interprétées comme limitant d'une manière quelconque les exonérations, abattements, déductions, crédits ou autres allègements qui sont ou seront accordés : (a) par les lois de l'un des Etats contractants à la détermination de l'impôt prélevé par cet Etat, ou (b) par tout autre accord entre les Etats contractants ».

⁵⁹⁷ Le renouveau de la discussion trouve son origine dans l'arrêt Société Céline, CE, 12/03/2014, et discuté plus tôt sous Chapitre 2, section 2, §2, B.

revenir à ce même droit interne si, du fait de la convention fiscale, la situation du contribuable était aggravée. Cela parce que, de toute façon, une convention fiscale est censée uniquement supprimer la double imposition, et non aggraver la situation du contribuable. Autrement dit, le principe de non-aggravation vient au soutien du principe de subsidiarité, rappeler qu'une convention fiscale ne peut ni fonder directement un acte d'imposition, ni aggraver la situation du contribuable.

A défaut de consécration textuelle dans les conventions fiscales, ou dans le Code général des impôts suivant les articles de loi du 28 décembre 1959⁵⁹⁸, la non-aggravation est apparue dans les requêtes des contribuables, dans les conclusions rendues par les Commissaires du Gouvernement de l'époque, ou dans les écrits doctrinaux, en tant que principe ou coutume juridique. Le principe de non-aggravation de la situation du contribuable est devenu le troisième fondement à l'application subsidiaire des conventions fiscales après la supériorité selon la force dérogatoire et le principe de légalité de l'impôt. Une convention fiscale ne peut ni fonder directement un acte d'imposition, ni priver un contribuable d'un traitement fiscal plus clément, prescrit par son propre droit interne. Dans les écrits que soutiennent l'existence de ce principe en droit fiscal, nous retrouvons les arguments de justice fiscale qui ont, entre 1928 et 1946, motivée son insertion dans le modèle de convention et de Londres et dans certaines conventions fiscales. C'est le contentieux de cette non-aggravation « implicite » qui nous intéresse à présent.

La « *juridicisation* » de la non-aggravation dans le droit fiscal français sera analysée d'abord sous l'angle d'une émergence timide dans les conclusions des Commissaires du Gouvernement à partir de la fin des années soixante-dix (§1), puis d'une évolution controversée depuis les années quatre vingt dix (§2).

§1 – *L'émergence du principe de non-aggravation dans le contentieux fiscal*

Le concept de non-aggravation et du principe censé le concrétiser en droit fiscal n'est pas aussi clair. La question de savoir quand est-ce que la situation du contribuable est véritablement « aggravée » pose un certain nombre de difficultés si l'objectif est d'arrêter une

⁵⁹⁸ Articles de loi ayant introduit dans le Code général des impôts l'autorisation d'imposer les revenus dont la juridiction est octroyée à la France par une convention fiscale ; article 209, 4 bis du CGI.

définition cohérente et susceptible d'être mise en œuvre par le juge. Partant, l'analyse du contexte factuel constitutif d'aggravations (A) précédera celle des définitions doctrinales (B).

A) Le contexte factuel des aggravations

Le principe de non-aggravation cache une réalité plus complexe qu'il n'y paraît de prime abord. En prenant appui sur des affaires où le principe dit de non-aggravation aurait reçu application par le juge administratif ou, au contraire, aurait été rejeté en tant que moyen de droit par le juge, nous nous sommes rendus compte que le concept est encore flou. Afin de pouvoir discuter la non-aggravation appliquée en tant que principe juridique, il est important de pouvoir identifier ce qui est constitutif d'une « aggravation ». Loin de l'idée facilement reçue selon laquelle il y aurait non-aggravation dès lors que le taux final de l'imposition serait plus élevé, nous proposons à présent de distinguer de « fausses » aggravations (1°) des vraies aggravations (2°).

1° Des fausses aggravations fertiles

L'argument de la non-aggravation de la situation fiscale du contribuable du fait d'une convention fiscale a pu être réclamé dans des affaires où l'aggravation ne résultait pas du dispositif conventionnel à proprement parler. Ces situations sont néanmoins fertiles car elles permettent d'une part de comprendre ce qu'il ne faut pas entendre par « aggravation » de la situation du contribuable du fait de conventions fiscales, et d'autre part elles permettent de saisir les arguments invoqués en faveur de la non-aggravation afin de pouvoir les discuter et les comprendre. La jurisprudence administrative en la matière nous offre l'exemple de l'agent diplomatique hôtelier (a) et de l'américain de mauvaise foi (b).

a) L'agent diplomatique hôtelier

Parmi les situations où fut alléguée une aggravation occasionnée par une convention fiscale, nous avons l'affaire d'un agent employé en tant que maître d'hôtel « de la mission diplomatique de l'ambassade de la Mauritanie » qui réclamait le bénéfice du régime d'exonération en France des revenus perçus au titre de la qualité d' « agent diplomatique »⁵⁹⁹. Le terrain des agents diplomatiques est propice à la non-aggravation car, comme nous l'avons vu lors de la section précédente, la non-aggravation est posée comme règle dans l'ensemble

⁵⁹⁹ CE, 1/02/1978, RDF, 1978, n°41, com 1551, p. 1006 à 1009, J M Rivier ; Droit fiscal International, Neuchâtel, Ed Ides et Calendes, p. 106.

des conventions fiscales généralement. Le régime conventionnel est prévu à l'article 28 du modèle de convention OCDE et ONU actuellement, et prévoit que « *les dispositions de la présente convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou postes consulaires en vertu des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers* »⁶⁰⁰.

A l'époque du fait générateur de l'impôt, le paysage normatif était quelque peu compliqué :

- l'article 5-3° du Code général des impôts prévoyait l'exonération du revenu perçu pour ses fonctions des « *ambassadeurs et agents diplomatiques, les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère, mais seulement dans la mesure où les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires français* » ; et
- une convention consulaire franco-mauritanienne prévoyait partie des privilèges que le contribuable réclamait⁶⁰¹ ;
- les dispositions de la Convention de Vienne de 1961 sur les relations diplomatiques ;
- Convention fiscale contre la double imposition franco-mauritanienne du 15 novembre 1967, article 22-1 à l'époque en vigueur (amendé depuis)⁶⁰².

Le Conseil d'Etat a refusé de faire droit à la demande du contribuable après avoir rappelé que la convention consulaire s'appliquait uniquement à ceux qui étaient investis d'une « *mission diplomatique* » et non aux « *membres du corps des agents du ministère des Affaires Etrangères de la République islamique de Mauritanie* », qualité officielle du contribuable selon le contrat qui le liait à l'ambassade⁶⁰³. Le juge a ensuite fait application de l'article 22-1 de la convention fiscale contre la double imposition, dont l'article 22-1 prévoyait le régime recommandé par l'OCDE en matière de traitements et salaires ; la France

⁶⁰⁰ Article 28 des modèles OCDE, p.45 de la version abrégée, OCDE ; et p.36 du United National Model Double taxation convention, United Nations, 2011.

⁶⁰¹ Convention consulaire franco-mauritanienne du 7 février 1964.

⁶⁰² Tax Research Platform, www.ibfd.org.

⁶⁰³ CE, 01/021978, *op.cit.*, : « *aucun principe du droit international et aucune convention internationale applicable ne l'espèce n'impliquent que les locaux de l'ambassade de l'Etat accréditant doivent être regardés comme constituant une parcelle du territoire de cet Etat située en dehors du territoire de l'Etat accréditaire* » ; « *que, dès lors, le sieur X... n'est fondé ni à soutenir, en excipant d'une prétendue « extraterritorialité » de l'ambassade, qu'il exerce son emploi en Mauritanie (...)* ».

avait le droit d'imposer les revenus salariaux d'un mauritanien lorsque l'emploi était exercé sous le sol français.

Dans cette affaire nous ne voyons pas l'indice d'aucune « aggravation » de la situation du contribuable du fait des conventions fiscales. La qualité d'agent diplomatique qui faisait défaut était appuyée sur des textes conventionnels dans la convention consulaire elle-même, et une instruction de droit interne qui permettait également de comprendre que la qualité d'agent diplomatique faisait aussi défaut pour l'application du Code général des impôts. Tout ce qu'une convention fiscale prévoit de « plus favorable », ou n'importe quel autre traité, n'est pas pour autant source d'aggravation lorsque les conditions pour en bénéficier ne sont pas remplies. Néanmoins, nous verrons plus bas lorsque nous procéderons au recensement des positions doctrinales sur l'aggravation que la doctrine a pu voir dans cette affaire un premier exemple d'aggravation. L'article 22-1 de la convention mauritanienne, en ce qu'il prévoyait la répartition des revenus salariaux entre deux Etats selon le modèle OCDE habituel, était certes moins avantageux que le régime prévu pour les agents consulaires. Toutefois, le contribuable ne remplissant pas les conditions requises pour bénéficier de ce régime favorable, la question ne se posait pas.

b) L'américain de mauvaise foi

Le contexte particulier de l'affaire de l'agent diplomatique mauritanien fait que c'est à un autre arrêt du Conseil d'Etat que la doctrine a pu attribuer la consécration du principe de non-aggravation. C'est à l'occasion d'un litige sur l'imposition de salaires perçus par des contribuables américains domiciliés en France [sous le régime antérieur au 1^{er} janvier 1979], que serait né le principe dit de *non-aggravation*⁶⁰⁴ ; les conclusions rendues par le Commissaire du Gouvernement sous l'affaire mauritanienne auraient joué un rôle très important.

Le litige portait sur trois types de revenus que percevait le contribuable :

- des revenus d'emploi au titre de la fonction de PDG exercée en France où la multinationale américaine avait un siège à Paris ;
- des revenus perçus au titre de son activité de « contrôleur régional européen » pour cette même société, l'activité étant exercée de façon itinérante en Europe.
- des revenus perçus au titre « d'activités » non précisées mais exercées aux Etats-Unis.

⁶⁰⁴ CE, 17 décembre 1984, n°47293, RJF 2/85 n°308 RDF 1985, n°11, com.553.

Pour l'Administration fiscale française, les revenus de contrôleur régional européen devaient être rattachés au pays où le contribuable disposait d'un emploi stable, c'est-à-dire, à la France, et non au pays du siège de la société mère ou aux pays où étaient situés les entreprises contrôlées.

La convention franco-américaine n'était pas assez exhaustive pour ce genre de situation ; l'article 15 disposait juste que « *Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires payées à un résident d'un Etat contractant en considération d'un travail ou de services personnels ne sont imposables que dans cet Etat à moins que ce travail ou ces services n'aient été accomplis dans l'autre Etat contractant. Les rémunérations reçues en considération d'un travail ou de services personnels accomplis dans l'autre Etat sont imposables dans ledit Etat* ». Suivant ces dispositions, la France avait le droit d'imposer les revenus du contribuable qui n'étaient pas réalisés à l'étranger, c'est-à-dire, les revenus perçus au titre de la fonction de PDG, avec certitude. Les revenus perçus au titre des activités exercées aux Etats-Unis étaient imposables dans ce pays, en application du critère du lieu de réalisation de l'activité salariale posé à l'article 15-1 précité. En revanche, la question en suspens concernait les revenus perçus au titre de la fonction de contrôleur de gestion puisque celle-ci était exercée de façon itinérante, sans qu'il soit possible d'identifier un seul lieu permanent d'exercice de l'activité.

Suivant le principe de mondialité de l'impôt sur le revenu, la France aurait imposé ce revenu initialement⁶⁰⁵. Toutefois, de nationalité américaine, soumis également à la mondialité de l'impôt américain, le champ d'application de la convention fiscale franco-américaine était rempli. En vertu de cette convention, la France avait le droit d'imposer les revenus réalisés sur le sol français, et l'administration fiscale a considéré que son lieu de rattachement principal étant la France, il était raisonnable d'étendre sa compétence sur les revenus réalisés de façon itinérante. Une fois la juridiction fiscale française reconnue sur lesdits revenus, le régime de droit interne trouvait à s'appliquer. L'article 164-1 du CGI prévoyait l'exonération de l'assiette imposable en France des revenus ayant subi un impôt à l'étranger dans l'Etat de source⁶⁰⁶. Pour que l'exonération soit opérationnelle, une preuve du paiement de l'impôt à l'étranger devait lui être apportée.

Or, notre contribuable américain s'il a pu fournir la preuve de la déclaration d'une partie de ses revenus aux Etats-Unis, n'a pu apporter la preuve du paiement de l'impôt auquel il

⁶⁰⁵ CE, 8/06/1966, n°64360, RDF 31-36/1966, com.780, *Dupont* 1966, p.438 ; et, CE, 24/10/ 1973, n°79260 et 79468, RDF 41/1974, com.1163.

⁶⁰⁶ Articles 156 à 164 du Code général des impôts à l'époque en vigueur.

aurait dû être soumis, qui plus est, il déclare avoir payé des impôts en France sur la totalité de ses revenus. L'exonération prévue par le droit interne ne pouvait lui être accordée. Nous sommes forcés de constater que la non-exonération des revenus en litige en France ne résultait pas de la convention fiscale directement, mais de la formalité prévue par le droit interne français. La convention n'a pas aggravée la situation du contribuable. La convention a juste reconnu la compétence de la juridiction française exclusive pour imposer les revenus en cause. Le régime appliqué fut le régime prévu par le droit français. En somme, le contribuable prétendait avoir payé un impôt sur l'intégralité des revenus perçus aux deux administrations fiscales, la mauvaise foi était difficilement discutable.

Il est à noter un paradoxe intéressant dans l'affaire car la convention franco-américaine de 1967 en cause contenait la clause conventionnelle dite de « *non-aggravation* »⁶⁰⁷. Sa non-allégation par l'administration fiscale et le fait que le juge ne l'ait pas relevé non plus, sont autant d'indices d'une fausse « aggravation ». Pour ne pas croire que le paysage jurisprudentiel manque de vrais exemples d'aggravation, il importe à présent de cerner ces cas.

2°) Des vraies « aggravations »

La charge fiscale finale sera dans certaines situations « modifiée » causant ce que nous pourrions en effet appeler aggravation. Nous sommes d'avis que le terme « aggravation » convient dans peu de cas et ne serait adapté qu'en cas d'augmentation de la charge fiscale sans que la double imposition ait pu être éradiquée (b). En revanche, dans certains cas, la situation du contribuable est moins heureuse qu'elle n'aurait pu l'être à cause d'un concours de circonstances, parmi lesquels le jeu normal de la convention fiscale, sans qu'une double imposition résulte en France (a).

a) *L'aggravation allégerance*

L'intitulé de cette sous-section est sans doute provocateur mais il illustre la volonté de bien distinguer les cas où il y a véritablement aggravation « nocive » et donc anormale dans la mesure où la capacité contributive du contribuable est affectée, des cas où il y a certes revue à

⁶⁰⁷ Insérée dans la convention franco-américaine de 1967 à l'article 22 selon les termes suivants : . « *The provisions of the present Convention shall not be construed to restrict in any manner any exclusion, exemption, deduction, credit, or other allowance now or hereafter accorded:*

(a) *by the laws of one of the Contracting States in the determination of the tax imposed by that State, or*
(b) *by any other agreement between the Contracting States ».*
et de 78 (art12, succession et donation).

la hausse de la « facture » fiscale mais due à un concours de circonstances où la convention fiscale n'est qu'un des facteurs. Nous appelons ici *aggravation « allégeance »* les cas où c'est toute la logique du régime fiscal applicable qui rend la facture plus coûteuse pour le contribuable, sans pour autant que le résultat final soit contestable.

L'affaire jugée par le Conseil d'Etat encore récemment, Société BNP Paribas, offre une bonne illustration⁶⁰⁸. En l'occurrence, le Conseil d'Etat a fait droit à l'administration fiscale d'avoir réintégré les provisions constituées en vue de faire face à la dépréciation des titres de participation que la société détenait dans le capital de sa filiale de droit canadien. En vertu de l'article 39, 5° du Code général des impôts, les provisions pour dépréciation qui résulte éventuellement de l'estimation du portefeuille est soumise au régime fiscal des moins-values à long terme. Mais une provision constituée en vue de faire face à une perte ou à une charge n'est déductible selon l'article précité que si la charge ou la perte qu'elle anticipe est elle-même susceptible d'affecter l'assiette de l'impôt dû au titre d'un exercice futur. Or, en l'occurrence, selon l'article 13 paragraphe 3 de la convention fiscale franco-canadienne, le Canada avait le droit exclusif d'imposer les gains susceptibles d'être réalisés lors de la cession des titres de participation dans une filiale. Partant, si les plus-values ne pouvaient être imposées qu'au Canada, les moins-values relatives aux mêmes titres de participation, ne pouvaient être considérées comme susceptibles d'avoir un impact sur un résultat fiscal futur imposable en France. La provision constituée était relative à un produit que la France n'aurait jamais le droit d'imposer.

La convention fiscale ne fut pas la cause directe de l'« aggravation » de la charge fiscale. La convention s'est contentée d'attribuer au Canada le droit d'imposer les plus-values résultant de la cession de titres de participation ; la hausse de la charge fiscale fut causée par les conséquences que le droit domestique prévoit lorsque un produit n'est pas imposable au titre de l'impôt sur les sociétés. L'aggravation a dans ce cas la particularité de ne pas laisser le contribuable dans une situation de double imposition juridique. La question de savoir si les moins-values en question pourront être compensées au Canada méritait d'être prise en compte également, avant d'y voir une si grande injustice. Le fait que l'exonération au titre de l'impôt sur les sociétés en France, ait eue pour conséquence la non-déductibilité des provisions relatives au même revenu, ne nous paraît pas contraire ni au bon sens, ni au principe du consentement à l'impôt à hauteur de la capacité contributive du contribuable. On peut être

⁶⁰⁸ CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 12/06/2013, n°351702, *Sté BNP Paribas*, RDF 46/2013, com.511 ; RJF 10/2013, N°911.

fâché le cas échéant à l'égard du principe de la symétrie des bilans – comment anticiper une charge qui ne sera jamais déductible du résultat imposable ? -, ou de la cohérence dans le bilan entre actifs et passifs, mais nous sommes forcés de constater que la solution ne dépendait pas que de la convention fiscale en cause.

En revanche, dans certains cas, l'aggravation devient nocive et remet en question la bonne application des conventions fiscales lorsque elle résulte notamment de la non-éradication de la double imposition que subit le contribuable.

b) L'aggravation nocive

Nous allons revenir maintenant sur l'affaire *Société Céline* précédemment analysée sous l'angle de l'application du principe de subsidiarité des conventions fiscales, et de la reconnaissance pour la première fois par le juge administratif de la Haute juridiction de l'enveloppe « principe de subsidiarité des conventions fiscales ». Cette affaire offre l'exemple de ce que nous rangeons sous la catégorie des « *aggravations nocives* » du fait des conventions fiscales et mérite à notre avis la méfiance du fiscaliste avisé.

La Société Céline avait perçu des redevances en provenance du Japon et de l'Italie pour des droits de marque. Les deux Etats de source des revenus, l'Italie et le Japon, ont soumis les redevances à des retenues à la source. Selon les conventions fiscales franco-italienne⁶⁰⁹ et franco-japonaise⁶¹⁰, la France pouvait également imposer ces revenus, censés intégrer l'assiette imposable au titre de l'impôt sur les sociétés. Afin d'éliminer la double imposition résultant de la reconnaissance du droit d'imposer les deux pays de façon concomitante – retenues à la source en Italie et au Japon, impôt sur les sociétés en France -, les conventions fiscales octroyaient toutes les deux des crédits d'impôt destinés à être imputés sur le montant d'impôt dû en France au titre du même exercice. Les deux conventions contenaient une clause particulière au niveau de l'article sur la méthode d'élimination de la double imposition. Ces articles excluaient formellement la possibilité de déduire du bénéfice imposable en France, Etat de résidence, le montant d'impôt payé dans l'Etat de source, Italie et Japon en l'espèce. Toutefois, la Société Céline étant déficitaire en France, ne pouvait bénéficier du crédit d'impôt prévu par le convention fiscale. Afin de ne pas demeurer lésée par la double imposition occasionnée et non éradiquée à cause de sa situation déficitaire, elle

⁶⁰⁹ Convention du 5 octobre 1989.

⁶¹⁰ Convention du 3 mars 1995.

passa les impôts payés à l'étranger en tant que charges d'exploitation déductibles du résultat imposable, appliquant normalement l'article 39 du Code général des impôts, faisant fi de l'interdiction posée par la convention fiscale. L'administration fiscale française a remis en cause la déductibilité desdites retenues à la source, arguant les articles conventionnels susmentionnés, et a réintégré lesdites sommes dans le bénéfice imposable de la Société Céline.

Le Conseil d'Etat a conforté la position de l'administration fiscale et a confirmé l'acte de redressement de la Société Céline. Or, contrairement aux cas susceptibles d'être qualifiés de « aggravation alléance », le contribuable est sanctionné doublement : il est déficitaire, paye des impôts dans deux pays, et ne reçoit de compensation pour la double imposition d'aucun des deux pays. La double imposition que la convention fiscale est censée éradiquer demeure, telle qu'elle, afin de faire droit à une application rigoureusement littérale de l'outil conventionnel. Bien entendu, cette décision mérite des plus amples développements, nous y reviendrons lorsqu'il sera question du contentieux controversé (§2) et de la méthode d'interprétation des conventions fiscales (chapitre 7). Pour l'heure, l'objectif consistait à identifier ce que recouvre la notion d'aggravation, et plus précisément celle d'aggravation nocive.

Le discours doctrinal sur les aggravations a pu porter sur les deux types d'aggravations que nous venons de voir. Plutôt que séparer les arguments selon qu'ils ont eu pour origine une aggravation qualifiée par nous de « nocive » ou « alléance », nous allons nous contenter de distinguer le discours partisan et le discours dubitatif. Cette distinction nous paraît opportune dans la mesure où généralement il correspond aux attentes que l'on peut avoir d'une convention fiscale.

B) La doctrine de l'aggravation

Au sujet des aggravations fausses et vraies, alléance et nocive, la doctrine s'est beaucoup prononcée. Le recensement du discours doctrinal sur l'éventuel principe de non-aggravation nous a paru laisser subsister néanmoins certaines zones d'ombres sur sa signification (1°) qui méritent de revenir sur les implications concrètes de l'éventuelle application du principe de non-aggravation lors de l'exercice d'un contrôle de conventionnalité par les juridictions (2°).

1°) Le contexte doctrinal de la non-aggravation

Les discours doctrinal autour de la non-aggravation fut dense et dominé par les rebondissements conceptuels de la jurisprudence. Les décisions du Conseil d'Etat furent à l'origine assez discutées à cause d'un défaut de conceptualisation du principe de non-aggravation, et à cause d'une éventuelle application « implicite ». L'ensemble devenait confus notamment à cause de l'écart que nous avons pu constater entre le point de vue exprimé par les Commissaires du Gouvernement dans les conclusions sous les affaires clés, et le silence du Conseil d'Etat sur le principe dont la confirmation était très attendue⁶¹¹. Sans faire preuve d'originalité afin de rendre compte de la variété des arguments et des définitions, l'analyse du discours doctrinal partisan au principe de non-aggravation (a), précédera celle du discours doctrinal davantage neutre, voire, dubitatif à l'égard du principe (b).

a) La doctrine partisane du principe de non-aggravation

La doctrine s'est prononcée au sujet de la non-aggravation en tant que « principe juridique ». A l'occasion de l'affaire impliquant le statut d'agent diplomatique mauritanien, le discours est devenu très explicite autour d'acceptations communes et n'a cesse de s'enrichir.

Le **Commissaire du Gouvernement Monsieur Jean-Marie Rivier** s'est clairement prononcé dans ses conclusions sous l'affaire en estimant que « *lorsqu'elles ont pour objet d'éviter les doubles imposition ou d'exonérer d'un impôt certaines catégories de personnes, les conventions internationales ne peuvent produire effet dans l'un des pays qui y sont parties que dans la seule mesure où la loi interne de ce pays prévoit une imposition. Avant d'examiner la portée des conventions internationales invoquées pour échapper à l'impôt, le juge doit préalablement vérifier qu'une exemption ne résulte du droit interne : car **en présence d'une telle exemption, les conventions ne trouveraient pas à s'appliquer*** »⁶¹². Le Commissaire du Gouvernement s'appui sur les conclusions rendues par le Commissaire Fabre sous l'arrêt du Conseil d'Etat Société X de 1975, analysé plus tôt⁶¹³. La même conception « subsidiaire » des conventions fiscales est exprimée lorsqu'il affirme qu'il faut que la loi interne ait prévu une imposition pour qu'une convention fiscale puisse s'appliquer. Par contre, le Commissaire Rivier va plus loin puisqu'il avance un **deuxième facteur de subsidiarité** :

⁶¹¹ Comme nous allons le voir, la doctrine avait été jusqu'à y voir un principe coutumier du droit international, ou encore, un principe du droit fiscal international, ayant pour vocation mettre à l'écart l'application de la convention fiscale. La conséquence était donc assez sérieuse pour que le suspens quant à son existence même perdure.

⁶¹² RDF 1978/41, com. 1551, p. 1008. Ces conclusions ont été remarquées à l'époque par l'ensemble de la doctrine, et notamment par Messieurs les Professeurs G. Gest et G. Tixier, *op.cit*, p. 66.

⁶¹³ Chapitre 2, arrêt fondateur du principe de subsidiarité des conventions fiscales.

lorsque les dispositions du droit interne sont plus avantageuses pour le contribuable. Dans ce cas, le Commissaire invite à laisser les dispositions de la convention inappliquées.

Messieurs les **Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier** ont également fait un lien entre le principe de subsidiarité des conventions fiscales et le principe de non-aggravation dès la deuxième édition du manuel de droit fiscal de 1975 sous la terminologie « **Principe coutumier de préservation des avantages accordés par le droit interne** » les auteurs le définissent par sa fonction « *les conventions internationales relatives à la double imposition ne peuvent déroger aux dispositions du droit fiscal interne que dans le sens de la limitation ou de la suppression d'obligations incombant aux contribuables ; elles ne peuvent en aucun cas aggraver ces obligations ni en créer des nouvelles* ». Nous voyons là une illustration de la proximité des deux principes de subsidiarité et de non-aggravation mais comme si le second principe était la conséquence du premier : comme les conventions fiscales sont subsidiaires, elle ne peuvent ni créer ni aggraver la situation du contribuable. Pour ces auteurs, le principe serait « *logiquement déduit de l'objet même des conventions, il n'est pas étonnant qu'il soit, semble-t-il, largement reconnu de par le monde, au point qu'on le qualifie souvent de coutumier* »⁶¹⁴. Les Professeurs expliquent qu'en vertu du principe de non-aggravation, **l'imposition devrait être limitée à ce que le contribuable aurait eu à supporter en absence de convention**⁶¹⁵. Cette conséquence rattachée au principe est sérieuse : pour déterminer combien le contribuable aurait eu à supporter en absence de convention fiscale cela revient à remettre la double imposition en l'état et laisser, le cas échéant, les dispositifs unilatéraux prévus en droit interne jouer leur rôle.

Le Commissaire du gouvernement **Olivier Fouquet** concluant sous l'affaire de 1984 sur le contribuable américain de mauvaise foi, a soutenu que la **supériorité des conventions** contre la double imposition sur le droit interne était **limitée à la « non-aggravation »** de la situation des contribuables⁶¹⁶. Le Commissaire a fait état d'un « **principe général consacré par la coutume du droit fiscal international** »; le Professeur Patrick Serlooten l'a rejoint sur cette qualification encore récemment⁶¹⁷. Cette position interpelle parce que dans l'affaire de

⁶¹⁴ *Ibid*

⁶¹⁵ G. Tixier, G. Gest, et J. Kerogues, *Droit fiscal international, op.cit.*, 1979, p.158, 160.

⁶¹⁶ J. Cl. Fiscal ID, Fasc.15, éd. 1968, n°s 158 à167, éd. 1984, n°97.

⁶¹⁷ J. Cl. Fiscal ID, Fasc. 15, éd. 1968, n°162. P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, 9^{ème} éd. 2010, Dalloz, p. 17 : « *Ce principe de non-aggravation est, en effet, un principe de droit fiscal international qui est consacré par la jurisprudence de certains pays. En France, le Conseil d'Etat ne l'a jamais consacré directement, même si la haute juridiction paraît y être favorable* ». L'affirmation surprend si l'on considère le sort réservé par le Conseil d'Etat aux « coutumes internationales » dans l'affaire *Aquaronne*, ou aux « principes généraux du droit international public » dans l'affaire *Paulin* - CE, Ass., 6 juin 1997, n°148683, *RJF* 7/97, n°672 pour ce qui est de la Coutume ; et CE, 28 juillet 2000, n°178834, *Paulin*, *RJF* 11/00, n°1194 -, sources du droit censées ne pas

1984, la convention comportait la clause dite de non-aggravation comme nous avons vu plus haut. Le Commissaire aurait pu essayer de se fonder sur cet article de la convention, ou dégager un principe général à partir d'elle, plutôt que voir une coutume et un principe général du droit fiscal international.

Les **Professeurs Martinez et Di Malta** définissent le principe par une approche des conventions fiscales différente selon laquelle ce sont des « *règle de faveur* » qui « *s'effacent devant des avantages acquis encore plus grands* » ; ces « *engagements ne peuvent aboutir à remettre en cause les avantages accordés par le droit interne ou le droit international général* »⁶¹⁸. Les conventions fiscales perdent selon cette conception leur autorité supérieure selon la force dérogatoire, pourtant consacrée par l'article 55 de la Constitution, au profit du droit interne et du droit international « général » ; les conventions fiscales ne sont plus des *lex specialis*. Les conventions fiscales sont considérées comme « *ayant pour objet d'amener un supplément de garanties aux contribuables, elles ne peuvent être interprétées dans le sens d'un accroissement des obligations de ces mêmes contribuables* »⁶¹⁹. La conception qui avait percée dans les modèles de convention de Mexico et de Londres fait ici son apparition et ne manque pas séduire mais qui risquerait de neutraliser de trop l'effet des conventions fiscales.

Maître **Philippe Durand**, à l'occasion de l'affaire Société Céline commentée par nos soins plus tôt, évoque l'aggravation au travers desdits articles de la loi de 1959 mais en soutenant que ces articles autorisent à certes à imposer un revenu en se fondant sur une convention fiscale mais pas à « *transformer en revenu imposable ce qui, au regard des dispositions du CGI, constitue une charge déductible* »⁶²⁰.

A **l'étranger**, la littérature fiscale est aussi sensible au principe de non-aggravation. **Klaus Vogel** considère que la portée selon laquelle un Etat lève des impôts en fonction des limites prescrites par les conventions fiscales dépend uniquement de son propre droit

compter « parmi les normes ayant une autorité supérieure à celle des lois », quand bien même ces affaires soient postérieures à l'arrêt de 1984.

⁶¹⁸ J.-C. MARTINEZ ET P. DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, Litec, 1985, p. 71

⁶¹⁹ *Ibid.*

⁶²⁰ P. DURAND, note sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 12/03/2014, n°362528, *Sté Céline*, RDF 22/2014, com. 356. Egalement dans ce sens mais dans l'édition de 1979 de leur manuel, les Professeurs Les Professeurs Gest, Tixier et Kerogues ont apporté un argument intéressant à l'encontre du principe de non-aggravation selon lequel L'on doit en effet considérer que l'article 3-III a eu pour objet d'éviter que l'application des conventions internationales aboutisse à une double exonération, mais non de supprimer une exemption totale ou partielle accordée par la loi interne, indépendamment de toute question de territorialité, en raison de la nature particulière du revenu ou du bénéficiaire considéré », G. Tixier, G. Gest et J. Kerogues, *op.cit.*, 1979, p.160 apportent un éclaircissement intéressant fondé sur V. Dalimier et Kerlan (*J.-Cl.fiscal, fasc.15, n°s 158 et s. – D. rép.prat. Droit international, V° impôts, n°24 à 26*

interne⁶²¹. Il va donner quelques exemples à l'échelle internationale. En **Suisse**, selon le droit constitutionnel, les conventions fiscales ne peuvent ni créer ni aggraver les obligations fiscales parce que les traités ne sont pas soumis à référendum, seule procédure valide pour asseoir l'impôt. Aux **Etats-Unis**, la Constitution Fédérale prescrit que toutes les lois relatives à l'assujettissement à l'impôt doivent avoir été adoptées par la « *House of Representatives* ». Aux **Royaume-Uni**, l'autorisation donnée par la Reine en matière fiscale porte sur la possibilité de conclure des traités qui éliminent la double imposition uniquement mais pas pour que des obligations fiscales émanant de ces traités aggrave la situation du contribuable. En **Allemagne**, la situation est identique selon ; par contre, tout comme aux **Etats-Unis**, il est admis que les traités puissent, en plus d'éliminer la double imposition, octroyer des avantages aux contribuables. L'issue envisagée par le **Professeur Daniel Gutmann** trouve ici des exemples concrets où c'est au niveau constitutionnel que la non-aggravation a été intégrée en tant que norme du système, même si dans certains pays elle doit juste faire l'objet d'une procédure plus longue lors de l'approbation du traité fiscal par l'assemblée des représentants⁶²².

Ce recensement permet de comprendre combien le décalage est grand entre ce que la doctrine fiscaliste avisée espère, ou place comme expectatives sur un texte de convention fiscale, par rapport à ce que les modèles véhiculent aujourd'hui, et par rapport à ce que les principales organisations à l'origine de ces modèles proposent. En outre, nous pouvons aussi nous questionner sur le rôle que cette « déception » a pu jouer ou joue encore dans le développement d'un principe censé neutraliser partie des effets des conventions fiscales, faisant ici allusion au principe de subsidiarité des conventions fiscales.

b) *La doctrine neutre au principe de non-aggravation*

Le recensement des auteurs qui se sont exprimés contre le principe de non-aggravation ou dubitatifs sera finalement moins long. Les Professeurs Lamarque, Négrin et Ayrault constatent que « *l'Administration a toujours interprété le principe de la supériorité des conventions internationales sur la loi interne comme ne pouvant aboutir à une aggravation de la situation du contribuable par rapport au droit interne* » mais pour le relativiser, affirmant

⁶²¹ K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, *op.cit.*, §46 p.16.

⁶²² En Finlande, l'adoption d'une législation fiscale requiert l'approbation par 2/3 du Parlement, alors qu'une majorité simple suffit pour l'adoption d'un traité ; K. Vogel, *op.cit.*, §46. Le Professeur Daniel Gutmann propose d'intégrer le principe au niveau de la Constitution, l'élever au rang constitutionnel, ou de l'insérer dans les conventions fiscales conclues par la France.

que le Conseil d'Etat ne l'a pas appliqué dans la décision de 1984 qui sert de fondement à l'Administration⁶²³. Les Professeurs **Jean Jacques Bienvenu et Thierry Lambert** voient dans ce principe une « *règle de conflit propre au droit fiscal* » à côté du principe de subsidiarité des conventions contre la double imposition⁶²⁴.

La doctrine s'accorde généralement à dire que le principe met à mal « *la prééminence des normes conventionnelles sur les dispositions des lois internes* »⁶²⁵ avec raison puisqu'il implique qu'une convention fiscale contre la double imposition n'a le droit de « *déroger aux dispositions de la loi fiscale interne que dans le sens de l'allègement des obligations fiscales des contribuables, elle ne pourrait en aucun cas aggraver celles-ci, ou en créer des nouvelles* ». Le professeur **Bernard Castagnède** aborde le principe aussi dit de « *préservation des avantages accordés par le droit interne* » en précisant qu'il fut invoqué en tant que principe général consacré par la coutume du droit fiscal mais qu'en fait, il est fréquemment exprimé par une clause spéciale insérée dans une convention fiscale et acquiert la valeur de norme conventionnelle⁶²⁶. L'auteur n'accorde pas une grande portée à l'affaire jugée par le Conseil d'Etat en 1984, commentée plus haut sous le titre « *l'américain de mauvaise foi* »⁶²⁷. En revanche, il insiste sur la consécration de l'aggravation dans notre Code général des impôts où, grâce aux articles introduits par la loi de 1959 – 209, 4 bis et 165 bis – la situation du contribuable français sera aggravée parce que la loi autorise à imposer quand le droit interne ne le prévoit pas, mais qu'une convention fiscale signée par la France le prévoit. La règle a eu pour vocation éradiquer les situations de double non-imposition mais au final permet d'aggraver la situation du contribuable. Le Professeur Castagnède voit également dans

⁶²³ Revue de droit fiscal, 1985, com. 553, p. 414. J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op.cit.*, 3^{ème} éd., p. 282 se montrent dubitatifs quant à la consécration de ce principe.

⁶²⁴ J.-J. Bienvenu et Th. Lambert, *Droit fiscal*, 4^{ème} éd. 2010, PUF, p.96.

⁶²⁵ B. Castagnède, *op.cit.*, 5^{ème} éd., p.409. C'est ce que laisse entendre également B. Gouthière, *op. cit.*, p.198, puisque dans la partie réservée au principe généralement admis de la supériorité des conventions fiscales, il évoque « l'existence éventuelle d'un principe de « non-aggravation » », pour dénier son existence. Martinez, *Juris.clas.*, fasc.FI 15, (fasc. 350 droit international) p. 26: règles d'une convention s'imposent aux règles de droit interne que dans la mesure où elles sont moins contraignantes que celles de droit interne (l'auteur ne dit pas qu'il met à mal, mais explique sens limité de la supériorité des conventions fiscales, ce qui peut revenir au même). J.-C. Martinez et P. di Malta, *Droit fiscal contemporain*, Litec, 1985, p. 71 : les auteurs font figurer, explicitement, parmi les limites matérielles à la supériorité des conventions fiscales internationales l'obligation de voir la « *supériorité* » jouer « *que dans un sens. Celui favorable au contribuable. Il s'agit en quelque sorte d'une règle de faveur qui s'efface devant des avantages acquis encore plus grands. Autrement dit, les conventions ne peuvent aboutir à remettre en cause les avantages accordés par le droit interne ou le droit international général.* » Dans le même sens, G. Tixier, G. Gest et J. Kerogues, *op.cit.*, 1979, p. 158 : « *Mais cette supériorité hiérarchique doit se concilier avec le principe coutumier de « préservation des avantages accordés par le droit interne* ».

⁶²⁶ B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5^{ème} éd., 2010, p. 410.

⁶²⁷ CE, 17/12/1984, n°47293, *op.cit.*.

le principe de non-aggravation une illustration du caractère subsidiaire des conventions fiscales, nous partageons son avis⁶²⁸. En revanche, un aspect très intéressant de la présentation par le Professeur Castagnède des conventions fiscales est la reconnaissance de clause tendant à la « *Protectoin des contribuables* ». Sous la section censée expliquer les garanties conventionnelles complémentaires, il y a en effet une subdivision intéressante : la protection des intérêts financiers publics, et la protection des contribuables. La non-aggravation ne figure pas dans cette sous-section, il aurait fallu maintenir le modèle de convention de Londres de 1946 pour que, adoptée dans un nombre plus important de conventions fiscales, un sous titre puisse lui être dédié. Parmi la protection des contribuables le Professeur abordera la clause de non-discrimination et les dispositions spécifiques telles que l’octroi de crédits d’impôts fictifs ou l’extension de l’avoir fiscal à l’époque⁶²⁹.

Le Professeur **Daniel Gutmann** est partisan de la non-aggravation mais constate avec regret que les articles issus de la loi de 1959 qui permettent d’asseoir l’impôt lorsqu’une convention fiscale le prévoit – articles 209 et 4 bis du Code général des impôts – sont la traduction même de l’aggravation en tant que règle ; et que le Conseil d’Etat a rendu à ce jour plusieurs décisions « aggravantes ». Mais il estime « *qu’il demeure légitime de s’interroger sur le caractère satisfaisant du dispositif actuel, compte tenu du fait que les conventions fiscales ont pour vocation prioritaire de supprimer la double imposition et non de l’aggraver* »⁶³⁰. Le Professeur poursuit sur une interprétation différente des articles 209 et 4 bis du Code général des impôts en vertu de laquelle il s’agirait de les voir non pas comme octroyant à la France le droit d’imposer un revenu que le Code général des impôts grâce à des conventions fiscales, mais plutôt juste comme le rappel de la supériorité hiérarchique de ces conventions fiscales et que par conséquent la France ne pourrait imposer un revenu que la convention fiscale ne lui attribuerait pas. Mais le Professeur constate tout de suite cette interprétation comme incompatible avec les travaux préparatoires ; ces articles ont été introduits dans le Code pour permettre l’imposition de ce qui échappait à la juridiction française⁶³¹.

La doctrine étrangère a pu se prononcer aussi dans le sens de la possibilité pour une convention fiscale d’aggraver la situation du contribuable, s’appuyant notamment sur une

⁶²⁸ *ibid.*, p.323.

⁶²⁹ *Ibid.*, p.415.

⁶³⁰ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^{ème} éd.,2014, p.50.

⁶³¹ *Ibid.*, p.54.

affaire rendue par la Cour Suprême néerlandaise⁶³². **En Italie**, pays pourtant que fut lié à la France pendant 30 années par une convention fiscale contenant une clause de non-aggravation, certains auteurs ne voient aucun inconvénient à l'aggravation⁶³³. Le Professeur **Michael Lang**, grand expert de l'**école viennoise**, constate que la doctrine fiscale se prononce toujours dans le sens d'une interdiction pour les conventions fiscales d'aggraver la situation du contribuable pour affirmer si dans la pratique généralement les conventions fiscales limitent la charge fiscale (la juridiction fiscale), cela ne signifie pas que l'aggravation soit interdite⁶³⁴. Et là, le Professeur Lang donne l'exemple que nous attendions sur **l'affaire Céline** précisant que dans plusieurs juridictions, une convention ne peut avoir d'effet sur les éléments négatifs du bilan. Dans ces cas, la convention fiscale ne peut pas empêcher que des déficits subits à l'étranger par exemple, soient imputés dans le pays de résidence du contribuable. Cette solution fut adoptée dans plusieurs pays, tels que l'Autriche, la Belgique, en Finlande, aux Pays Bas et en Suisse. Toutefois, dans d'autres pays telle que l'Allemagne, une convention fiscale peut avoir des effets sur les éléments négatifs et positifs du bilan⁶³⁵. La France a donc rejoint ces pays en confirmant sa position dans les **affaires Société Soulès et Société Céline**⁶³⁶. Cet bref aperçu du traitement de la question en droit étranger remet à l'ordre du jour le questionnement de la doctrine et laisse moins à l'aise le refus catégorique de reconnaissance de la non-aggravation⁶³⁷.

⁶³² Pour ce qui est de l'**Italie** : A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfondrini, *a cura di*, « *Manuale di fiscalità internazionale* », IPSOA, Wolters Kluwer Italia, 2004, p.60 : à la question « *Puo un trattato peggiorare la posizione impositiva di un contribuente?* », les auteurs répondent par l'affirmative et donnent l'exemple d'une affaire tranchée par la Cour Suprême des Pays-Bas le 12 mars 1980, à propos de la convention conclue avec la Belgique. Pour les auteurs, bien que cela n'arrive pas souvent, un traité peut mettre un contribuable dans une situation pire que celle existant avant l'application du traité lorsque, par exemple, l'Etat de la résidence reconnaît le bénéfice du crédit seulement après l'entrée en vigueur du traité, alors qu'avant que le traité soit en vigueur, le droit interne prévoyait l'exonération.

⁶³³ *Ibid.*

⁶³⁴ M. LANG, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, Linde, IBFD, 2010, Amsterdam, p.32, §46.

⁶³⁵ M. LANG, *op.cit.*, §48.

⁶³⁶ CE, 12/03/2014, *Société Céline*, *op.cit.* ; CE, 20/11/2002, n°230530, *SA Ets Soulès et Cie*, RDF 50/2002, com.234.

⁶³⁷ Pour les auteurs : D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, p. 50 ; B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, *op.cit.*, p. 199 et 200. Pour les arrêts généralement cités : CE, 11 juillet 1991, n°57391, *Sté française des techniques Lummus*, RJF 10/91, n°1208/ RDF 1985 n 11com 553 : contestable en soi, délicate, en ce qu'elle porte sur le refus d'accepter la déduction d'un crédit d'impôt excessif (à lire, RJF 1/09 revient sur cette décision), complété et nuancé par CE, 20 novembre 2002, n°230530, RJF 2/03, n 153. CE, 8 juillet 2002, n°225159, *ministre c/ Lecat*, RJF 11/02 n°1202, avec conclusions Mitjavile au BDCF 11/02 n°133 (façon de le dire tout aussi ambiguë). CE, 31 juillet 2009, *Sté Overseas Throughbred Racing Stud Farms*, RJF 11/09 n°979.

La doctrine s'est bien exprimée au sujet de l'aggravation ou pas de la situation du contribuable mais de façon relativement floue. Nous avons pu lire qu'une convention contenant des dispositions qui conduisent à l'aggravation de la situation du contribuable devait rester inappliquée ; ou que la convention doit seulement permettre d'éviter une double imposition mais jamais d'aggraver la situation du contribuable ; ou encore, que si l'imposition est plus élevée suivant l'application de la convention fiscale, il faudrait se contenter du droit interne, en écartant l'application de la convention fiscale. A présent, il nous paraît utile de revenir sur la concrétisation du principe de non-aggravation, c'est-à-dire sur ce qu'il implique véritablement lorsqu'il est ou serait mis en œuvre, et ce que doit être évité afin de mieux comprendre sa signification.

2°) Les implications du principe de non-aggravation

Nous avons vu que les arguments contre l'aggravation de la situation d'un contribuable militent souvent pour une non-application des conventions fiscales lorsqu'elles ont pour effet d'alourdir la charge fiscale. Cette affirmation va au-delà de la « subsidiarité » d'application d'une convention fiscale, puisqu'elle semble pouvoir signifier que le juge pourra être indifférent au dispositif conventionnel. De l'aggravation illustration de subsidiarité comme le Professeur Bernard Castagnède a souligné, nous passerions à l'aggravation neutralisation intégrale de la convention fiscale⁶³⁸. Or, étant donné les dispositions de l'article 55 de la Constitution de 1958, un passage obligatoire par le texte conventionnel doit être fait (a) avant de revenir au droit domestique (b). Il s'agit à présent de raisonner sur ce qu'un principe de non-aggravation impliquerait concrètement lors de sa mise en œuvre, si un jour ce principe était reconnu par la jurisprudence. Bien entendu, ce raisonnement ne vaut pas en présence d'une clause de non-aggravation car le fondement étant conventionnel, le point de départ serait différent.

a) Un passage obligatoire par le texte conventionnel

Nous avons pu lire que « *avant d'examiner la portée des conventions internationales invoquées pour échapper à l'impôt, le juge doit préalablement vérifier qu'une exemption ne résulte du droit interne : car en présence d'une telle exemption, les conventions ne*

⁶³⁸ *ibid.*, p.323.

trouveraient pas à s'appliquer »⁶³⁹. Cette concrétisation du principe de non-aggravation fut soutenue par Monsieur le Commissaire du Gouvernement Rivier lors de l'affaire de l'agent diplomatique hôtelier mauritanien. Les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier ont aussi affirmé à l'époque, en 1979, qu'en vertu du principe de non-aggravation, **l'imposition devrait être limitée à ce que le contribuable aurait eu à supporter en absence de convention**⁶⁴⁰. Nous nous contentons ici de revenir sur deux affirmations au sujet de la non-aggravation, parmi des bien nombreuses. La question se pose de savoir ce qu'il est possible d'espérer d'un éventuel principe de non-aggravation compte tenu du contexte constitutionnel dans lequel il devrait être inséré, à savoir, étant donné le principe de supériorité hiérarchique des engagements internationaux.

Pour que notre analyse soit la plus pragmatique possible, partons de l'affaire Société Céline puisqu'elle laisse un goût amer d'aggravation qualifiée par nous de « nocive » et parce qu'elle a résulté en une double imposition juridique du contribuable.

La Société Céline avait perçu des redevances en provenance du Japon et de l'Italie pour des droits de marque. Les deux Etats de source des revenus, l'Italie et le Japon, ont soumis les redevances à des retenues à la source. Selon les conventions fiscales franco-italienne⁶⁴¹ et franco-japonaise⁶⁴², la France pouvait également imposer ces revenus, censés intégrer l'assiette imposable au titre de l'impôt sur les sociétés. Afin d'éliminer la double imposition résultant de la reconnaissance du droit d'imposer les deux pays de façon concomitante, même si partiellement seulement dans l'Etat de source – retenues à la source en Italie et au Japon, impôt sur les sociétés en France -, les conventions fiscales octroyaient toutes les deux des crédits d'impôt destinés à être imputés sur le montant d'impôt dû en France au titre du même exercice. Les deux conventions contenaient une clause particulière au niveau de l'article sur la méthode d'élimination de la double imposition. Ces articles excluaient formellement la possibilité de déduire du bénéfice imposable en France, Etat de résidence, le montant d'impôt payé dans l'Etat de source, Italie et Japon en l'espèce. Toutefois, la Société Céline étant déficitaire en France, ne pouvait bénéficier du crédit d'impôt prévu par la convention fiscale. Afin de ne pas demeurer lésée par la double imposition occasionnée et non éradiquée à cause de sa situation déficitaire, elle passa les

⁶³⁹ RDF 1978/41, com. 1551, p. 1008. Ces conclusions ont été remarquées à l'époque par l'ensemble de la doctrine, et notamment par Messieurs les Professeurs G. Gest et G. Tixier, *op.cit.*, p. 66.

⁶⁴⁰ G. Tixier, G. Gest, et J. Kerogues, *Droit fiscal international, op.cit.*, 1979, p.158, 160.

⁶⁴¹ Convention du 5 octobre 1989.

⁶⁴² Convention du 3 mars 1995.

impôts payés à l'étranger en tant que charges d'exploitation déductibles du résultat imposable, appliquant normalement l'article 39 du Code général des impôts, faisant fi de l'interdiction posée par la convention fiscale. L'administration fiscale française a remis en cause la déductibilité desdites retenues à la source, arguant les articles conventionnels susmentionnés, et a réintégré lesdites sommes dans le bénéfice imposable de la Société Céline. Le Conseil d'Etat a fait droit à la réintégration de l'administration fiscale, refusant à la Société Céline le droit de déduire le montant d'impôt payé à l'étranger de son assiette imposable.

Dans ce cas précis, est-ce que le juge pouvait, comme l'invitait le Commissaire du Gouvernement Jean-Marie Rivier, ne pas appliquer le texte conventionnel une fois qu'il aurait constaté l'aggravation par la convention ? La réponse doit être, selon nous, si on veut rester fidèles avec l'article 55 de la Constitution, négative. Le passage par la convention fiscale est obligatoire. Suivant la logique qui nous déplaît mais à un degré raisonnable, le juge aurait d'abord constaté que la déductibilité par la Société Céline du montant d'impôt payé au Japon et en Italie était conforme à l'article 39 du Code général des impôts. Ces sommes constituaient bel et bien des charges déductibles d'exploitation. Munis des qualifications du droit interne – passage que nous n'apprécions pas mais nous essayons de rester fidèles à la logique subsidiaire que le juge administratif tient à appliquer – le juge aurait à confronter l'acte d'imposition avec l'article 12 des deux conventions fiscales, articles relatifs aux redevances, puis aux articles 23/24 (24 de la convention avec Italie, 23 de la convention avec le Japon), articles relatifs aux méthodes d'élimination des doubles impositions. Tout d'abord, ce faisant, le juge aurait constaté le montant d'impôt dû dans l'autre Etat, puisque l'article 12 prescrit entre autres le plafond de l'imposition dans l'Etat de source, et ensuite le juge aurait constaté le non respect de la méthode de l'élimination de l'imposition choisie. A ce moment là, parce que la méthode prescrite par la convention fiscale conduirait dans le cas d'une société déficitaire, à ne pas éliminer la double imposition, le juge reviendrait au droit interne pour voir si la méconnaissance conventionnelle commise par le contribuable était traitée de façon plus avantageuse pour le contribuable, au nom de l'objet des conventions fiscales⁶⁴³. A ce stade, le juge serait animé par deux enjeux : apprécier si le traitement du contribuable serait plus avantageux en droit interne, puis, faire application de tous les autres dispositifs non-aggravants qui trouverait à s'appliquer. Tout cela avec la finalité d'éliminer effectivement la

⁶⁴³ CE, plen. fisc., 24/11/2014, n°368935, min c/ Sté Lufthansa AG, RDF 49/2014, Act.608 ; et RDF 26/2015, com.423, p.18. Dans cette décision, le juge a fait prévaloir l'objet des conventions fiscales afin d'exonérer le contribuable de la taxe d'habitation. Nous reviendrons plus loin sur cette affaire, mais nous pensons qu'il aurait pu procéder ainsi d'emblée, en attendant l'édiction prétorienne d'un principe de non-aggravation. Nous aurons l'occasion de revenir sur ce point dans le §2 de la présente section.

double imposition que le contribuable était sur le point de subir à cause de sa situation déficitaire.

En l'occurrence, la reconnaissance d'un droit d'imposition seulement partiel par l'Etat de source n'aggravait pas sa situation. Certes, s'agissant de revenus réalisés à l'étranger et soumis à retenue à la source, l'intérêt du contribuable de voir appliquer l'article 12 paraissait faible. Néanmoins, cette imposition dans l'Etat de source limitait le montant du crédit d'impôt auquel le contribuable avait droit, ou le montant de la charge déductible en droit interne, si la décision du juge était celle de ne pas sanctionner le contribuable. Nous aurions pu penser également à d'autres dispositions telles qu'un taux de retenue à la source plus favorable grâce au bénéfice d'une clause de la nation la plus favorisée ; si une telle clause existait, elle devait être prise en compte dans le raisonnement du juge, malgré l'aggravation qui elle était ponctuelle.

En outre, si l'aggravation ne fut que « allégeance », nous sommes partisans de la non-reconnaissance d'une aggravation afin d'éviter une sorte de « consumérisme conventionnel » qui risquerait de rendre l'application des conventions fiscales par les administrations fiscales extrêmement complexes, difficulté le juge en augmentant de façon importante le contentieux, voire, d'intimider le législateur car le moindre taux avantageux ou mesure fiscale avantageuse, aurait une incidence sur les conventions fiscales. Ou, au contraire, rendre les conventions fiscales des outils peu importants du fait des opportunités nombreuses de non-application. Ces propos ne valent pas en matière d'aggravation nocive dans la mesure où, dans ces cas, la double imposition subsiste.

Enfin, le Professeur Michael Lang abordant brièvement la question de l'aggravation, souleva la question de savoir si le principe de *non-aggravation* devait être apprécié par rapport aux lois internes en vigueur à l'époque de la conclusion de la convention, ou bien s'il impliquait d'appliquer le droit domestique en vigueur applicable ultérieurement – nous rajouterions, applicable à la date où le fait générateur des redevances eu lieu⁶⁴⁴? Cette question est ici subsidiaire, nous l'évoquons juste afin qu'elle soit prise en considérations parmi les questions juridiques qui peuvent être soulevées lors de l'application du principe de non-aggravation du fait d'une convention fiscale

Une fois cette première étape du raisonnement achevée, elle même constituée de deux « sous-étapes » si on respecte la logique de la subsidiarité conventionnelle – droit interne

⁶⁴⁴ M. LANG, in « *Cahier de droit fiscal international* », General Report, IFA, volume 89a, Double non-imposition, Netherlands, 1989, p. 83.

d'abord, droit conventionnel ensuite – le retour au droit domestique serait autorisé et nécessaire.

b) Un retour autorisé au droit interne avantageux

Le retour au droit domestique était incontournable y compris en l'absence de reconnaissance d'un principe de non-aggravation. Comme l'ensemble des engagements internationaux, la mise en œuvre des dispositions conventionnelles dépend des instruments normatifs du droit domestique. Toutefois, si un principe de non-aggravation était reconnu par la jurisprudence ou autre source du droit, le retour au droit domestique pour résoudre la situation fiscale du contribuable serait autorisé uniquement après le passage obligatoire par les dispositions conventionnelles. L'exercice d'un contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition serait selon nous la condition *sine qua none* pour que le droit domestique trouve à s'appliquer.

Face à une « aggravation nocive », le contribuable encore sous le régime de la double imposition non-éradiquée, bénéficierait du dispositif de droit interne qui aurait régi sa situation en l'absence de convention fiscale. Autrement dit, le régime initialement utilisé par le juge dans le cadre du contrôle de légalité au seul regard du droit interne, serait analysé afin de voir si, étant donné le contexte, il était mieux à même d'accomplir l'objectif conventionnel d'éradication de la double imposition juridique. Le droit domestique serait la solution finale au lieu et à la place du droit issu de la convention fiscale, de façon subsidiaire, uniquement afin de permettre d'éradiquer la double imposition juridique, et donc au nom et au service du droit conventionnel. Mais ce droit serait appliqué de façon strictement limitée, uniquement en fonction de la place que lui accorderait l'aggravation conventionnelle, de façon tout à fait ponctuelle. Il ne s'agirait pas de faire comme si la convention fiscale n'avait pas existé comme certains auteurs ont pu espérer, mais uniquement de remplacer la disposition aggravante de la convention fiscale – et uniquement celle-là -, par l'article du droit domestique qui permettrait de réparer l'anomalie causée. Tout cela serait fait grâce à une application de la convention fiscale non-littérale, en faisant primer l'objet de la convention fiscale comme le Conseil d'Etat l'a fait encore récemment⁶⁴⁵.

⁶⁴⁵ CE, plen. fisc., 24/11/2014, n°368935, min c/ Sté Lufthansa AG, RDF 49/2014, Act.608 ; et RDF 26/2015, com.423, p.18. Dans cette décision, le juge a fait prévaloir l'objet des conventions fiscales afin d'exonérer le contribuable de la taxe d'habitation. Nous reviendrons plus loin sur cette affaire, mais nous pensons qu'il aurait pu procéder ainsi d'emblée, en attendant l'édiction prétorienne d'un principe de non-aggravation. Nous aurons l'occasion de revenir sur ce point dans le §2 de la présente section.

§2 – L'évolution controversée de la non-aggravation

L'analyse davantage approfondie du contentieux relatif à la non-aggravation rendait nécessaire selon nous les rappels et précisions entrepris au cours du paragraphe précédant. A présent, éclairés nous espérons par les démonstrations qui viennent d'être faites, nous sommes invités à visiter la jurisprudence du Conseil d'Etat en s'interrogeant notamment sur le rôle qu'aura joué le droit domestique lui-même dans l'aggravation du contribuable. Cette entreprise est selon nous nécessaire parce que sans elle, les attentes placées sur le principe de non-aggravation seraient à moitié frustrées. Le rôle du droit interne est également important d'être observé par rapport à ce qu'il est légitime espérer d'une convention fiscale. Au cours de ce dernier paragraphe exclusivement dédié à la non-aggravation, nous allons revenir sur le contentieux des « aggravations nocives » validées par le Conseil d'Etat (A), pour ensuite analyser de près le rapprochement entre le principe de non-aggravation et les dispositions issues de la loi de 1959 si commentées, les articles 4bis, 165 bis et 209 du Code général des impôts (B). Ces développements nous permettront de situer le principe de subsidiarité des conventions fiscales par rapport aux attentes de non-aggravation.

A) L'autorisation d'aggravations nocives

Le contentieux de l'aggravation est en grande partie celui d'affaires où des sociétés déficitaires ne pourront pas récupérer les montants d'impôts payés à l'étranger, alors même que cette récupération est autorisée par le droit domestique. La ligne jurisprudentielle tracée s'initie avec des aggravations nocives contestables (1°), et malheureusement se poursuit aujourd'hui de la même façon (2°).

1°) L'épopée de crédits d'impôt non-récupérables

Dans les années 1990, le Conseil d'Etat va rendre des arrêts qui permettent de contester la reconnaissance d'un quelconque principe du droit fiscal international de non-aggravation. D'abord, il va autoriser une double imposition définitive rendue possible de par l'application littérale des dispositions de la convention franco-algérienne, sans chercher si l'entreprise de l'interprétation littérale était celle qui convenait dans l'espèce (a). Près de dix

années plus tard, la Haute juridiction va rendre une décision qui a permis de rester optimiste à en matière d'imputation de crédits d'impôts étrangers en France. Par la même occasion, l'optimisme à l'égard de l'imputation de crédits d'impôts étrangers, a permis de devenir optimistes également à l'égard de la non-aggravation (b).

a) Double imposition permanente de la Société Lummus

La première affaire où nous avons pu identifier une aggravation nocive date de 1991 et est en cause une société déficitaire *Lummus*⁶⁴⁶.

En l'espèce, la société réclamait l'application de l'article 28-4 de la convention franco-algérienne en vigueur à l'époque du fait générateur de l'impôt sur les sociétés, relatif aux méthodes d'élimination de la double imposition. La convention consacrait la méthode dite de l'« imputation » et disposait que « *les revenus ...ayant leur source en Algérie et perçus par des personnes domiciliées en France sont compris dans cet Etat dans la base des impôts ..., mais le montant de l'impôt afférent à ces revenus acquitté en Algérie est imputé sur le montant de l'impôt français dû à raison desdits revenus, et dans la limite de cet impôt* ».

Tout comme invite l'article 23B du modèle de convention OCDE (2008), la méthode d'imputation consiste à déduire dans l'Etat de résidence l'impôt payé à l'étranger sur le montant d'impôt dû dans l'Etat de résidence. Tout aussi comme l'article modèle, la convention franco-Algérienne prévoyait une limite à l'imputation, la déduction ne pouvant excéder la fraction d'impôt sur le revenu calculé avant déduction, correspondant aux revenus imposables en Algérie. L'Administration fiscale refusa à la société requérante l'imputation prévue par la Convention dans la mesure où ses résultats étaient déficitaires les années litigieuses, et ne permettaient pas, de ce fait, que la déduction sur le montant de l'impôt dû en France soit faite. La société requérante réclamait l'augmentation de son déficit reportable à hauteur du montant d'impôt acquitté en Algérie pour les années suivantes, ce que l'Administration fiscale lui refusa. Le Conseil d'Etat a rejeté le pourvoi en cassation de la société. La somme fut réintégrée dans les résultats de la société, se traduisant par l'« activation » de ce qui constituait à l'origine une charge déductible.

Le juge n'a pas refusé d'octroyer des avantages au contribuable, des exonérations prévues le cas échéant par le droit interne. En revanche, le Conseil d'Etat a procédé à l'application stricte de la convention qui a pour vocation, d'après le juge interne, ouvrir droit

⁶⁴⁶ CE, 11/07/1991, n°57391, *Société française des techniques Lummus*, RJF 10/91, n°1208 ; Rev. Sociétés, 1991, p.808, concl. O. FOUQUET.

à des « réductions d'impôt » et non à des véritables crédits d'impôt. Au sujet de l'affaire, Monsieur Bruno Gouthière s'est prononcé de façon très juste selon nous, résumant la raison qui aurait pu inciter le juge de l'impôt à trancher l'affaire en fonction de l'objet des conventions fiscales, et non de la seule signification littérale de ses termes : « *les Etats sont prêts à annuler leur propre impôt à la suite de l'application d'une convention contre la double imposition, mais pas à rembourser au contribuable un impôt payé à l'étranger* »⁶⁴⁷. Ces propos trouvant leur place dans le contexte de la méthode de l'imputation partielle qui aboutit à une double imposition partielle permanente.

Le coût de l'application d'une convention fiscale bilatérale qui instituerait des crédits d'impôts à proprement parler, pourrait alors constituer un obstacle à leur conclusion. Ce coût fut parfois accepté de façon tacite lorsque l'Etat a signé des conventions contenant des clauses *matching credit* ou *tax sparing*, mais il s'agit là d'exceptions, de décisions longuement négociées et, d'ailleurs, dont le coût s'avère inférieur à celui qui représenterait le respect strict de la logique de crédits d'impôts puisqu'il n'y aura pas non plus de restitution au contribuable de la partie du crédit fictif qui n'a pu être imputée à défaut d'impôt à payer suffisant⁶⁴⁸. En l'espèce, la **double imposition juridique n'a pas été supprimée puisque** le résultat est déficitaire, la double imposition est différée au jour où les résultats de l'entreprise seront bénéficiaires puisque le montant de déficit reporté n'aura pas pris en compte la somme en litige, à défaut de clause expresse dans la convention fiscale autorisation le report ou la compensation au niveau des charges d'exploitation⁶⁴⁹. Le rôle de la convention fiscale fut important dans l'aggravation dans la mesure où l'aggravation était le résultat de l'application littérale de ses dispositions. Toutefois, le juge n'était pas lié par une obligation d'interprétation littérale, et aurait pu lui préférer une interprétation en fonction de l'objet des conventions fiscales, comme nous verrons au courant du septième chapitre de cette étude⁶⁵⁰.

⁶⁴⁷ B. Gouthière, *op.cit.*, p.158.

⁶⁴⁸ Dans ces cas-là, partant du fait qu'il n'y aura jamais « remboursement » par l'Etat de l'excès de crédit sur le montant d'impôt dû, l'Etat de résidence est invité à réduire le montant d'impôt à recevoir comme si l'Etat de source n'avait pas prévu des mesures fiscales avantageuses en faveur du contribuable mais il n'a pas à « rembourser » le contribuable « fictivement » double imposé.

⁶⁴⁹ La gestion de l'octroi des « imputations », dites « crédit d'impôt » en matière internationale, est fondamentalement attachée à l'aspect temporel. Un exemple de cette préoccupation, *Mémento pratique Francis Lefebvre, Fiscal*, 2010, p.1217, § 82730 : ce n'est qu'exceptionnellement lorsque sont en cause les intérêts de créances que l'administration admet la possibilité d'imputer les crédits d'impôt dès l'exercice de comptabilisation des intérêts, même si l'impôt étranger perçu seulement au moment du versement effectif des intérêts n'est pas encore prélevé à la clôture de l'exercice en cause. Cette solution n'est pas transposable aux redevances pour lesquelles la régularisation doit s'effectuer par voie de réclamation.

⁶⁵⁰ Et comme il acceptera de faire en matière de taxe d'habitation en 2015 : CE, plen. fisc., 24/11/2014, n°368935, min c/ Sté Lufthansa AG, RDF 49/2014, Act.608 ; et RDF 26/2015, com.423, p.18. Dans cette décision, le juge a fait prévaloir l'objet des conventions fiscales afin d'exonérer le contribuable de la taxe

L'indifférence du Conseil d'Etat à l'égard de la double imposition définitive, même si partielle, de la *Société Lummus*, fut quelque peu atténuée près de dix ans après, à l'occasion de l'affaire *Société Soulès*.

b) L'élimination de la double imposition Société Soulès

Près de dix années après avoir accepté avec indifférence la double imposition que la *Société Lummus* a subit à cause de sa situation déficitaire, le Conseil d'Etat a paru vouloir revenir quelque peu sur ce qui aurait été une application strictement littérale des dispositions de la convention franco-algérienne. Cette fois-ci, saisi d'un litige mettant en cause les dispositions de la convention franco-italienne, le Conseil d'Etat s'est montré sensible à l'objet des conventions fiscales et moins regardant de la méthode d'interprétation littérale d'une convention fiscale. Dans l'espèce, la société française *SA Etablissements Soulès* exportait des céréales depuis l'Italie sans toutefois disposer d'un établissement stable sur place⁶⁵¹. Les bénéfices rattachés à cette opération étaient donc imposables en France, selon notamment les dispositions de la convention franco-italienne. Toutefois, l'Administration fiscale italienne a voulu requalifier les opérations ayant cours en Italie en un établissement stable. La Société Soulès a été appelée à payer l'équivalent de l'impôt sur les sociétés italien mais, avant de s'exécuter, a formé un recours contre la décision via la procédure amiable prévue à l'article 26-3 de la convention franco-italienne. Pendant que sa réclamation était instruite, étant donné le risque de se voir infliger une telle charge fiscale, la Société Soulès a passé des provisions d'égal montant sur deux résultats. L'Administration fiscale française a remis en cause ces provisions, les réintégrant dans les résultats de la société, au motif qu'elles trouvaient leur origine dans la méconnaissance par l'Administration fiscale italienne des dispositions de la convention fiscale. La société Soulès a dressé un recours à l'encontre du refus de l'Administration, mais la Cour Administrative d'Appel a estimé que le risque nécessaire pour constituer une provision n'était pas caractérisé étant donné l'activation par la Société Soulès de la procédure amiable conventionnelle.

Saisit du pourvoi en cassation de la Société Soulès, le Conseil d'Etat a rendu une décision que nous pourrions considérer juste, même si l'aggravation en l'occurrence ne

d'habitation. Nous reviendrons plus loin sur cette affaire, mais nous pensons qu'il aurait pu procéder ainsi d'emblée, en attendant l'édiction prétorienne d'un principe de non-aggravation. Nous aurons l'occasion de revenir sur ce point dans le §2 de la présente section.

⁶⁵¹ CE, 20/11/2002, n°230530, *SA établissements Soulès & Cie*, RJF 2/03, n°153, concl. GOULARD, p.111.

résultait pas de la convention fiscale en soi. En effet, l'aggravation de la situation fiscale de la Société Soulès trouvait son origine dans la mauvaise application par les autorités italiennes de la convention franco-italienne. Toutefois, le considérant du Conseil d'Etat sera formulé selon des termes généraux, où il se positionne contre l'aggravation de sociétés déficitaires tant que des dispositions conventionnelles explicites ne prescrivent pas le contraire. Le Conseil a considéré que tant que la décision de la procédure amiable n'était pas définitive, la Société Soulès était en droit de constituer des provisions. Ensuite, le juge administratif a statué que toute imposition payée à l'étranger devait être regardée comme une charge déductible, sauf stipulation contraire expresse dans la convention fiscale. Le fait que l'autre Etat contractant ait fait une mauvaise application des dispositions conventionnelles n'était pas une raison suffisante pour priver la société du droit à déduction prévu par le droit interne à l'article 39-1 du Code général des impôts.

La solution Société Soulès fut accueillie avec enthousiasme jusqu'à ce que, en 2013 et en 2014, le Conseil d'Etat fasse scrupuleusement application et prive le contribuable de crédits d'impôts qu'ils auraient pu bénéficier du fait des conventions fiscales.

2°) Le renouveau de l'épopée de crédits d'impôts non-récupérables

La décision *Société Céline*, désormais connue pour avoir été la première décision où le principe de subsidiarité fut explicitement nommé, est aussi celle où une aggravation qualifiée par nous de « nocive » fut validée par le juge administratif. Cette décision soulève la question qui sera abordée en profondeur lors du septième chapitre de cette étude, et qui porte sur l'interprétation selon l'objet du texte conventionnel, lorsque le résultat suivant une interprétation littérale semble aller à l'encontre de son objet. L'affaire dérange parce que la double imposition sera partiellement définitive pour la société, en cohérence avec la jurisprudence de 2002 *Société Soulès*, mais en contradiction avec l'objectif conventionnel d'éradication de la double imposition juridique, et en contradiction avec l'idéal de justice fiscale auquel tout contribuable est en droit de s'attendre, celui consistant à ne pas être doublement imposé sur une même matière imposable, sans droit à compensation. La jurisprudence *Soulès* fut strictement suivie (a), pour une décision qui au final permet de s'interroger sur la conformité à l'égard du droit européen (b).

a) *Soulès s'abat sur Céline*

Nous sommes à présent en mesure de comprendre pourquoi dans l'affaire Société Céline, que nous avons commentée à trois reprises au cours de cette étude et jusqu'à présent,

le Conseil d'Etat a refusé à la Société Céline le droit de déduire en tant que charge d'exploitation, le montant d'impôts payés en Italie et au Japon au titre des redevances que lui ont été payées. L'affaire *Société Lummus* a appris qu'en cas de situation déficitaire, le contribuable ne pouvait pas reporter le montant du crédit d'impôt sur les exercices suivants, afin de pouvoir le compenser dès que le résultat deviendrait positif, ni augmenter son déficit d'exploitation au cours du même exercice. L'affaire *Société Soulès* illustre que le Conseil d'Etat était prêt à corriger « l'injustice » *Lummus* dès lors que les conventions fiscales n'excluaient pas, de façon expresse, la possibilité pour le contribuable de déduire le montant de l'impôt payé à l'étranger en tant que charge d'exploitation du bénéfice imposable. C'est alors que le pourvoi de la *Société Céline* est tombé sous l'exception prévue dans la décision *Soulès* sans grande surprise. En revanche, le recul sur ces trois affaires nous permet à présent de mieux situer cette jurisprudence par rapport aux griefs qu'elle paraît comporter à notre avis.

b) Le droit européen au secours de Société Céline

L'affaire Société Céline présentait en commun avec l'affaire Société Soulès un point très important : la remise en cause du droit à la non-double imposition dans le cadre européen⁶⁵².

Les deux affaires portaient sur la convention fiscale franco-italienne. La première, rendue en 2002, faisait appel à l'article 7 l'imposition de bénéfices d'exploitation en absence d'un établissement stable, et la deuxième, rendue en 2014, mettait en cause l'application littérale de l'article 24 de la convention franco-italienne sur la méthode d'élimination de la double imposition, ainsi que l'article équivalent de la convention franco-japonaise. Le droit européen n'avait pas été allégué par les parties correctement lors de la première instance, de sorte que le moyen a pu facilement être écarté en appel. En effet, devant la Cour administrative d'appel de Versailles, le moyen allégué ne reposait pas sur une différence de traitement qui serait appliquée à des situations objectivement comparables :

« Considérant, en deuxième lieu, que la société Céline SA soutient que la non-déductibilité des impôts étrangers résultant de l'application des conventions fiscales susvisées

⁶⁵² L'interaction des conventions fiscales internationales avec le droit de l'Union européenne fut dès le départ traitée avec beaucoup de précaution par la Cour de Justice comme souligne le Professeur A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.156 : « la volonté de ne pas porter atteinte aux compétences externes des Etats membres et à leur droit de souscrire ou de ne pas souscrire à des conventions fiscales internationales a conduit la Cour de Justice à limiter son contrôle et à ne pas étendre certaines obligations conventionnelles des Etats membres (...) ».

méconnaît les principes communautaires de liberté d'établissement et de liberté de circulation des capitaux ; qu'elle se borne toutefois à invoquer une distinction entre sa situation et celle des contribuables ayant perçu des revenus provenant d'Etats n'ayant pas signé de convention ou ayant signé une convention ne prévoyant pas la non-déductibilité de l'impôt acquitté dans ledit Etat ; qu'elle n'invoque ainsi aucun traitement différent qui serait appliqué à des situations objectivement comparables ; que les moyens ainsi soulevés ne peuvent dès lors qu'être écartés »⁶⁵³

En application de l'article 4 du Traité sur l'Union européenne, les Etats membres « s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent Traité ». Selon l'interprétation faite par la Cour de Justice, les conventions fiscales, tout comme les actes unilatéraux adoptés au niveau du droit interne des Etats membres, doivent respecter le principe de primauté du droit de l'Union⁶⁵⁴. Les Etats membres ne sauraient s'appuyer sur des telles conventions pour justifier la violation du droit européen ; leurs dispositions ne doivent ni maintenir, ni amplifier, ni instaurer une entrave fiscale à l'exercice de l'une des libertés consacrées par l'Union⁶⁵⁵.

En revanche, le contrôle de la compatibilité des dispositions d'une convention fiscale avec le droit de l'Union est toujours conduit avec beaucoup de précaution, la Cour ayant peur de censurer excessivement la liberté des Etats membres. Pour cette raison, le défaut de convention tendant à éviter la double imposition juridique, ne fut pas considéré comme constitutif en soi d'une entrave fiscale⁶⁵⁶. Mais dans ces affaires, comme le souligne, avec insistance d'ailleurs, le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, son affirmation portait juste sur le fait que la non-élimination de la double imposition des revenus passifs d'origine nationale et des revenus passifs d'origine étrangère n'était pas constitutive d'une entrave fiscale en soi⁶⁵⁷; les Etats membres n'étaient pas obligés de signer une convention fiscale⁶⁵⁸. En revanche, dans notre affaire Société Céline, la situation est différente puisque la

⁶⁵³ CAA Versailles, 16/07/2012, *Société Céline SA*, n°11VE01877, inédit au Rec..

⁶⁵⁴ CJCE, 12/05/1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec.eur., p.I-2793 ; la convention fiscale franco-italienne ayant été conclue postérieurement au Traité UE.

⁶⁵⁵ CJCE, 21/09/1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*, Rec.eur.p.II-276, sur la liberté de circulation en l'occurrence.

⁶⁵⁶ CJCE, 14/11/2006, aff. C-513/04, *Kerckhaert et Morres*, Rec.eur. p.I-10967 ; CJCE, 16/07/2009, aff.C-128/08, *Jacques Damseaux*, Rec.,p.I-10967.

⁶⁵⁷ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.169 et 168.

⁶⁵⁸ CJCE, 20/05/2008, aff.C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*, Rec.eur., p.II-3747.

déductibilité du montant d'impôt payé à l'étranger était autorisée pour tous les résidents et tous les non-résidents dans les deux Etats membres, sauf lorsque les résidents avaient des revenus passifs de source italienne, et qu'ils étaient déficitaires. La situation était telle que les contribuables avaient intérêt à ne pas tomber dans le champ d'application de la convention fiscale franco-italienne étant donné que, si tel était le cas, l'exercice de leur liberté d'établissement – le jour où cela concernera les relations mère filiale, comme relevé par Maître Philippe Durand sous l'affaire Céline⁶⁵⁹ - ou de circulation des capitaux comme dans l'espèce, aurait un coût, celui de la non-déductibilité parmi les charges d'exploitation de l'impôt payé sur place⁶⁶⁰. Au final, nous pensons qu'il est possible de voir une incitation à ne pas investir dans le flux France-Italie; la différence de traitement nous paraît appliquée ici à des situations objectivement comparables.

Or, la Société a fondé sur moyen sur la double imposition elle-même, et la différence de situation par rapport au contribuable qui avaient perçus des revenus de pays autres que l'Italie – ayant conclu une convention sans la clause litigieuse en l'espèce, ou n'ayant pas conclu une telle convention - ; les situations ne paraissent pas objectivement comparables. Nous sommes en matière de droit européen, le juge administratif ne peut pas substituer le motif invoqué par l'administré comme il aurait pu le faire s'il s'agissait d'un contrôle de conventionnalité fondé sur des conventions fiscales contre la double imposition⁶⁶¹. La violation du droit européen par un acte administratif ne peut pas être soulevée d'office par le juge administratif suivant une jurisprudence aujourd'hui bien assise⁶⁶². Mais si le moyen avait été celui que nous prônons ici, nous aurions peut être eu droit à une solution différente.

B) L'absence de conflit entre non-aggravation et article 3-III de la loi de 1959

La reconnaissance d'un principe de non-aggravation par le juge administratif en droit fiscal français fut, comme nous l'avons vu, bien critiquée et remise en cause notamment à

⁶⁵⁹ Ph. DURAND, RDF 22/2014, com356, p.28.

⁶⁶⁰ Nous voyons dans ce cas une similitude avec l'affaire CJCE, 14/12/2006, aff.C-170/05, *Denkavit International et Denkavit France*, Rec.eur., p.I-11949 : la convention fiscale liant la France et l'Italie dans l'affaire Société Céline ne permet pas d'éliminer

⁶⁶¹ Bien que cette possibilité soit proclamée dès le considérant de principe de l'affaire Schneider, elle ne fut jamais appliquée à notre connaissance. La doctrine l'explique et la confirme, mais ne cite pas non plus des exemples de décisions où l'inconventionnalité alléguée à l'occasion d'une convention fiscale en tant que norme de référence du contrôle juridictionnel fut soulevée d'office : M. COLLET, *op.cit.*, 2012, p.78.

⁶⁶² CE, Ass., 6/12/2002, Maciolak, n°239540, RFDA 2003,p.694 ; Rec., p.426. Et contrairement à la possibilité de soulever d'office la contrariété d'un acte d'imposition vis-à-vis d'une convention fiscale, grâce, cette fois-ci, à la subsidiarité des conventions fiscales. M. COLLET, *Droit fiscal*, *op.cit.*, 3^{ème} éd. 2012,p.79.

cause de l'article 3-III de la loi de 1959, ayant introduit dans le Code général des impôts les articles 4 bis, 165 bis et 209. En vertu de ces articles, une convention fiscale peut autoriser la France à imposer une matière imposable alors que le principe d'imposition – revenus réalisés dans le territoire en matière d'impôt sur les sociétés, ou revenus détenus à l'échelle mondiale en matière d'impôt sur les revenus par exemple – posé dans la loi interne ne permettrait pas d'imposer. La doctrine, presque de façon unanime, a vu là l'illustration même de l'inexistence en droit positif du principe de non-aggravation puisque, concrètement, un contribuable qui échappait aux principes d'imposition posés par le Code général des impôts, serait néanmoins imposé en vertu de la convention fiscale, grâce à ces dispositions. Nous venons ici proposer une lecture différente de l'interaction entre les articles issus de la loi de 1959 et le principe de non aggravation (1°), qui est fondée sur le fait que les champs d'application du principe et des articles discutés ne sont pas identiques (2°).

1°) Non-aggravation versus articles 4bis, 165 bis et 209 CGI

Au lieu et place de l'incompatibilité en apparence incontournable entre les articles 4 bis, 165bis et 209 du Code général des impôts et le principe de non-aggravation (a), nous pensons qu'il est possible de conclure que , au contraire, ces institutions juridiques sont tout à fait conciliables (b).

a) L'incompatibilité apparente

La doctrine constate généralement que l'application des articles 4bis, 165bis et 209-I du Code général des impôts entraînera une aggravation de la situation des contribuables du fait d'une convention fiscale et que, partant, ces articles sont l'illustration en droit positif de l'aggravation de la situation du contribuable⁶⁶³. L'aggravation serait volontaire et incontournable en droit français pour l'instant, à moins qu'à l'occasion d'un contrôle de constitutionnalité *a posteriori* remettant en cause ces articles de loi, le principe de non-aggravation soit élevé au rang constitutionnel, comme la doctrine a pu le suggérer⁶⁶⁴.

⁶⁶³ B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, puf, 5^{ème} ed.,2015, p.409, 255 ; D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd.,2014, p.50 ;J. LAMARQUE O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*,LexisNexis, 3^{ème} éd. 2014, p. 282 ; J.-J. BIENVENU et Th. LAMBERT, *Droit fiscal*, 4^{ème} éd. 2010, PUF, p.96.

⁶⁶⁴ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, *op.cit.*, p.50.

Ces articles ont un effet d'étendre le champ d'application de l'impôt sur les revenus français ; si les bénéficiaires d'une exploitation ne sont pas réalisés en France, ces bénéficiaires seront néanmoins soumis à l'impôt sur les sociétés français si les dispositions d'une convention fiscale le permettent, en vertu de l'article 209 du Code général des impôts⁶⁶⁵. Ces articles de loi sont venus permettre à la France d'imposer des revenus susceptibles d'être « non-doublement imposés »⁶⁶⁶.

Le Professeur Michael Lang, rappelant que la lutte contre non-double imposition n'est pas prévue dans les conventions fiscales et ne peut résulter d'une interprétation normale du texte conventionnel, les Etats ont été invités à prévoir des dispositifs explicites dans leur droit interne dès les années 1950⁶⁶⁷. C'est pour cette raison que la loi de 1959 a été adoptée en France⁶⁶⁸. Les contribuables se trouvant dans la situation de non-double imposition, ont vu leur espoir déçu : ces dispositions remettaient en cause également le principe de non-aggravation. Les contribuables étaient aussi pessimistes que la doctrine⁶⁶⁹. Les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier ont néanmoins démontré qu'il était possible de concilier la logique du principe de non-aggravation avec les dispositions de la loi de 1959 – articles 4 bis, 165 bis et 209 I⁶⁷⁰. Nous partageons cet avis, ces dispositions peuvent être conciliées avec le principe de non-aggravation. Toutefois, la conciliation que nous croyons possible repose sur d'autres arguments qu'il convient à présent de démontrer.

b) La conciliation possible

⁶⁶⁵ Article 209, I du CGI. L'Autriche a préféré introduire une clause dans ses conventions fiscales résultant au même lorsque la double non-imposition est la conséquence de qualifications divergentes : convention franco-autrichienne du 26 mars 1993 dispose que « *Chacun des Etats contractants conserve le droit d'imposer conformément à sa législation les revenus de ses résidents, dont l'imposition est attribuée à l'autre Etat contractant, mais qui ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt dans cet Etat, dans les cas où cette double exonération résulte d'une qualification divergente des revenus concernés* ». Point 10 du protocole annexé à la convention.

⁶⁶⁶ La doctrine a pu considérer que ces articles « précisent » la supériorité des traités sur la loi interne : O. Fouquet, conclusions sous CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections, 17 décembre 1984, n°47293, RDF 1985/11, com.553.

⁶⁶⁷ La raison d'être de ces articles, éviter la double non-imposition, ne pouvant être atteinte via une interprétation des conventions contre la double imposition, les Etats sont invités le cas échéant à prévoir des dispositifs exprès en droit interne. M. Lang, in « *Cahier de droit fiscal international* », op.cit., p. 85.

⁶⁶⁸ Projet de loi n°227 déposé le 23 juillet 1959, rapport de M. Jacquet n°301 au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale ; Rapport Sénat n°24 déposé le 5 novembre 1959 p. 57.

⁶⁶⁹ G. Gest et G. Tixier, op.cit., p. 67 : « *Si la portée exacte de la règle posée par cet article n'a jamais été clairement précisée par la doctrine ou la jurisprudence* » ; vrai en 1991, c'est toujours le cas aujourd'hui où les auteurs comprennent mal l'explication issue des travaux préparatoires avec ce que devrait être considéré comme leur véritable sens. Dans ce sens, D. Gutmann, op.cit., p.37 ; P. Coudin, in « *Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian* », Dir. M. Chadefaux, F. Deboissy et C. de la Martinière, Litec, 2010, p. 502.

⁶⁷⁰ G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, op.cit., p. 67 et 68.

Revenant sur l'interaction entre le principe de non-aggravation et les articles de la Loi de 1959 en vertu desquels le principe d'imposition est étendu du fait d'une convention fiscale en matière d'impôt sur les revenus et sur les sociétés, Messieurs les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier ont soutenu que les articles de loi seraient neutralisés et ne pourraient être appliqués lorsqu'une convention contiendrait une clause « *anti-aggravation* ». Le rang hiérarchique supérieur de la convention fiscale constituerait alors un obstacle à l'application des ces articles (articles 4bis, 165 bis et 209 au CGI). A notre avis, ces articles de loi peuvent être neutralisés mais partant d'un autre fondement juridique.

Il est plausible de soutenir que le principe de non-aggravation trouve à s'appliquer uniquement lorsque le contribuable est face à un risque de double imposition. Partant des affaires *Lummus* et *Société Céline* commentées plus haut, nonobstant le fait que le risque de double imposition se concrétise ou pas, l'administration fiscale est censée appliquer l'ensemble de la convention fiscale, notamment les dispositifs conventionnels qui n'aggravent pas la situation du contribuable. C'est ce que nous avons soutenu plus tôt sur les implications concrètes de l'application du principe de non-aggravation. Nous avons soutenu que ce principe ne dispensait pas le juge ni l'administration fiscale d'appliquer une convention fiscale, mais qu'il autorisait uniquement de neutraliser ponctuellement le dispositif conventionnel aggravant, en le remplaçant par un dispositif prévu dans le droit domestique (celui considéré comme plus avantageux)⁶⁷¹. Dans l'affaire *Lummus*, le fait que l'imputation ne puisse être pratiquée à défaut d'impôt national suffisant, n'a pas empêché la France d'intégrer, dans l'assiette imposable, le revenu perçu à l'étranger ainsi que le montant du crédit d'impôt correspondant. Nous étions bien dans le champ d'application du principe dit de « non-aggravation ». Le juge administratif a refusé de l'appliquer en 1991 dans cette affaire *Lummus*, mais a laissé une porte ouverte à son application en 2002 dans l'affaire *Soulès* ; puis, récemment, dans l'affaire *Société Céline*, le Conseil d'Etat a à nouveau refusé d'éradiquer ce que nous avons qualifié plus tôt d'aggravation « nocive ».

Nous constatons donc que le principe de non-aggravation concerne des situations où, en amont, le contribuable se trouve face au risque de la double imposition parce qu'il est assujetti et redevable de l'impôt dans deux juridictions différentes. La France et l'Italie, ou la France et le Japon, ou encore, la France et l'Algérie dans les exemples que nous venons de voir. L'outil conventionnel était invoqué avant d'éradiquer cette double imposition mais, à cause d'un dispositif ponctuellement aggravant, nous serions invités à neutraliser les effets de

⁶⁷¹ Section 2 du présent chapitre, § 1, B), 2°).

partie de son texte. Justement, lorsque les articles issus de la loi de 1959 sont invoqués, la situation en amont du contribuable n'est pas la même. Le principe de non-aggravation n'a pas à s'appliquer lorsque sont éligibles en tant que base légale d'un acte d'imposition, les articles de la loi de 1959. A notre avis, il est plausible de soutenir que le champ d'application des principes de non-aggravation et des lois de 1959 n'est pas identique.

2°) Des champs d'application hétérogènes

Le champ d'application des articles issus de la loi de 1959 n'est pas le même que celui du principe ou même d'une clause conventionnelle de non-aggravation. Nous sommes dans des situations très différentes à l'origine, des contribuables qui seraient surimposés d'un côté, et dont le principe de non-aggravation viendrait rétablir l'idéal de justice fiscale, face à des citoyens « non-contribuables », dont la capacité contributive est épargnée de toutes parts (a), qui seraient alors invités au civisme fiscal (c) grâce aux dispositions d'une convention fiscale contre la double imposition. C'est, paradoxalement, la seule situation où nous voyons une véritable subsidiarité des conventions fiscales qui soit permise et qui n'expose pas la norme conventionnelles aux déformations possibles que nous essayons de dénoncer dans cette étude (b).

a) Le champ d'application des articles 4 bis, 165 bis et 209 CGI

Le champ d'application des articles issus de la loi de 1959 ne doit pas être confondu avec celui du principe de non-aggravation dont l'explication vient d'être faite. Ces articles trouvent à s'appliquer lorsque, au contraire, le contribuable est dans une situation de non-double imposition *ab-initio*, quand le risque initial de double imposition n'existe pas. Cela revient à dire que ces articles ne sont jamais utilisés par le contribuable lui-même, mais qu'ils sont l'arme de l'administration fiscale qui, face à la non-imposition en vertu de la loi française et constant l'exonération dans l'autre Etat contractant, pourra imposer le revenu en cause. Lorsque la convention fiscale attribue de façon exclusive le droit d'imposer à la France là où le Code général des impôts n'aurait pas permis d'asseoir l'impôt, le contribuable serait exonéré d'impôt dans les deux Etats.

b) L'unique subsidiarité permise

Nous retrouvons là la seule subsidiarité qui devrait, selon nous, être permise. Quand le principe d'imposition prévu par le droit domestique ne permet pas d'atteindre une matière

imposable, les conventions fiscales viennent « au secours » de ce droit interne, permettre l'imposition, et éviter qu'il y ait une double imposition. En dehors de ces situations, lorsque le droit interne permet d'imposer un revenu, le champ d'application de la convention fiscale est rempli automatiquement, peu important les dispositions des articles du Code général des impôts issus de la loi de 1959, pour autant qu'il s'agisse d'impôts couverts par l'article 2 de la convention fiscale⁶⁷². Les conventions fiscales n'ont pas besoin de ces articles pour déroger à la loi interne comme nous avons vu lors du premier chapitre de cette étude, leur autorité supérieure selon la force dérogatoire consacrée par la Constitution de 1958 suffit⁶⁷³.

c) L'idéal de justice fiscale des articles 4 bis, 165bis et 209 du CGI

A défaut de pouvoir atteindre les revenus d'un contribuable avec la loi nationale, l'administration utilisera la convention fiscale, sa dernière chance. Au départ non imposable en France et non imposable à l'étranger, nul contribuable ne s'adressera à l'Administration fiscale pour solliciter son imposition en France en vertu des articles précités de la loi de 1959. Par contre, c'est l'administration fiscale qui, dans le cadre d'un contrôle, cherchant à attirer le revenu dans la compétence fiscale française, fera usage desdits articles. C'est pour cette raison que l'effet éventuel du principe de non-aggravation est nécessairement compatible avec ces articles puisque tous deux interviennent dans des domaines différents. Autrement dit, le principe d'aggravation n'aura jamais à être observé lorsque les articles issus de la loi de 1959 est faite. Mieux encore, ces articles viennent servir le même idéal de justice fiscale que chercherait atteindre le principe de non-aggravation : payer l'impôt en tant que geste citoyen, et en fonction de sa capacité contributive. Celui qui échappe à une imposition dans les deux Etats contractants, est à la marge du « contrat social » ; grâce aux articles de 1959, l'égalité des citoyens face à l'impôt est sauvegardée.

CONCLUSION Chapitre 4 -

⁶⁷² Voir notre démonstration lors du chapitre 3 sur le principe de légalité de l'impôt, Section 2, sur la coïncidence entre le champ d'application du principe de légalité de l'impôt, et le champ d'application des conventions fiscales.

⁶⁷³ Sans faire allusion à la force dérogatoire mais exprimant au final le même point de vue sur l'autonomie des conventions fiscales et leur autorité supérieure : E. GLASER, Concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133, sous affaires Société Overseas Throughbred Racing Stud Farms Ltd et Société Swiss International Airlines AG, n° 296471 et n° 297933.

La expectativa de non-aggravation ne nous avait pas du tout convaincus à l'origine car son lien avec le principe de subsidiarité paraissait erroné, ou, interdit. Au départ, la jurisprudence sur la subsidiarité n'était qu'à ses débuts; seule l'affaire Soulès avait été rendue dans une matière qui nous paraissait périlleuse, mais nous n'avions pas pensé qu'elle serait appliquée à la lettre à l'occasion de l'affaire Société Céline. Pourtant, lorsque nos recherches plus approfondies sur l'expectative" de non-aggravation ont révélé les travaux de la Ligue des Nations, forts de l'affaire Céline, notre opinion a évolué et nous pensons que ce chapitre à trait au noyau des conventions fiscales aujourd'hui.

Tout d'abord, un a priori est vite fait au regard de la non-aggravation parce que le concept d'aggravation, comme nous avons vu, mérite encore d'être défini et délimité. Or, cette définition est délicate parce qu'elle soulève la question de l'impôt confiscatoire et, avec elle, l'épopée du contribuable-citoyen à travers les années mais exposés cette fois-ci à la scène internationale et au risque de double imposition juridique définitif. Le sujet devient alors beaucoup plus sérieux que l'affaire de l'agent diplomate hôtelier, ou que l'américain de mauvaise foi. L'appel à la prise en compte de certaines non-aggravations dans les modèles de conventions et, partant, dans les conventions fiscales bilatérales à signer, paraît opportun et, pire, paraît urgent.

L'étude de la non-aggravation nous a permis également de comprendre combien le sujet mérite d'être distingué de la subsidiarité. Au départ d'ailleurs, nous avons cru pouvoir rédiger un chapitre sur la non-aggravation sans véritablement parler de subsidiarité tant les sujets nous paraissaient "parallèles", malgré le fondement que la doctrine a voulu voir dans la non aggravation. La subsidiarité signifiait alors le refus à la convention du droit d'instituer un impôt, de servir de fondement direct à l'impôt, mais aussi d'aggraver la situation du contribuable. La liberté de l'Etat au moment de signer un traité fait, en priorité, pour lui-même, dans son intérêt, était vidée de sens; l'ensemble devenait d'un point de vue de la cohérence juridique, incongru.

L'affaire Société Céline nous met dans le mauvais chemin lorsqu'elle rappelle le considérant Schneider parce qu'elle fait penser que la non-aggravation doit avoir un lien avec la subsidiarité. Or, la jurisprudence du Conseil d'Etat nous enseigne que lorsque l'Administration fiscale cherche fonder un acte d'imposition sur les articles issus de la loi de 1959 - 4 bis, 165 bis ou 209 CGI - en s'appuyant sur les termes d'une convention fiscale, il s'agit d'une aggravation autorisée par la loi et que le litige est placé hors du champ d'application du considérant Schneider. Nous avons proposé dans ce cas la terminologie d'"aggravation légale" parce que étant le résultat de la loi; l'aggravation est autorisée, et ne

doit pas être confondue avec les aggravations qui peuvent résulter lorsque c'est le contribuable qui réclame l'application d'une convention fiscale.

A partir de là, nous avons été conduits à deux constats. Dans les cas dits d'"aggravation légale", le volet subsidiarité des qualifications conventionnelles consacré par la jurisprudence Schneider devient inopérant. A défaut de base légale, l'Administration fiscale devra se fonder sur le dispositif conventionnel tel quel, dépourvue de qualifications juridiques sur les revenus ou sur la qualité des contribuables, qualification consacrées par le droit interne au préalable en règle générale, l'accès à la convention sera "libre". Reprenant l'heureuse formule de Maître Dominique Villemot sous l'affaire Aznavour, dans les situations d'aggravation "légale" nous n'identifions aucun verrou posé à la porte d'accès aux conventions fiscales⁶⁷⁴. Débarrassée de la subsidiarité des qualifications conventionnelles posée par Schneider, l'application de la convention fiscale se portera bien mieux. Cela même si l'inapplicabilité vaut également pour la nature d'ordre public de l'éventuelle inconventionnalité.

Dans ces situations, il y a tout de même une forme de subsidiarité mais la seule admise dirions-nous, la subsidiarité "au-secours", troupe de réserve, l'élément subsidiaire intervient en cas de défaillance de l'élément primaire. Dans le rôle d'élément primaire, le droit interne, les dispositions du code général des impôts, qui, en détresse dans l'objectif d'atteindre une matière imposable, fait appel à l'élément subsidiaire, les conventions fiscales. La subsidiarité joue alors le rôle qu'elle était censée jouer depuis le départ, et nos conventions fiscales se portent d'autant mieux. Le principe "prétorien" de non-aggravation n'est absolument pas affecté: ce principe vaut lorsque la demande d'appliquer une convention fiscale émane du contribuable. Le principe prétorien de non-aggravation est inopérant lorsque la loi de 1959 est utilisée pour fonder un acte d'imposition parce que le contribuable dans ce cas n'est plus "citoyen". Et, pouvons-nous dire, le contribuable dans ce cas n'est le citoyen d'aucun pays. Que cela soit le résultat d'un schéma d'optimisation fiscale hautement bien pensé, ou bien que cela soit le fruit du hasard et de la combinaison de droits domestiques, le résultat est le même: soyez citoyen quelque part. Contribuez aux charges publiques d'un endroit, d'un pays, peu importe lequel mais nous, français, sommes les seuls à avoir un dispositif légal qui vous attrapera! Autrement dit, lorsque les articles issus de la loi de 1959 trouvent à s'appliquer, ils n'aggravent pas une charge ou une obligation fiscale, mais ils la font exister. Dans ce terrain-

⁶⁷⁴ D. VILLEMOT, *Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales*, RDF 17/2009, com.286, p.15.

ci, nous sommes face à la subsidiarité légale et à l'aggravation légale - signifiant ici consacrées par les lois.

En revanche, le principe prétorien de non-aggravation cottoie le principe prétorien de la subsidiarité des conventions fiscales. Et là, la question devient plus complexe. La liberté conventionnelle des Etats seraient hautement compromise si les traités étaient dépourvus d'application dès lors que la charge fiscale serait plus lourde pour le contribuable. C'est dans ces cas précis, que les distinctions entre les vraies et fausses aggravations deviennent fondamentales, et que le concept d'"aggravation allégéance" que nous avons proposé trouve un sens. Les fausses aggravation doivent perdurer; cela va de soi. Les aggravations allégéance également parce qu'elles sont le fruit d'un concours de circonstances qui résulte de la combinaison de trois droits applicables: les deux droits domestiques, et le droit issu de la convention fiscale. Ensuite parce qu'elles ne résultent pas en une double imposition juridique pour le contribuable comme nous l'avons vu. Par contre, la toute dernière aggravation, dite aggravation-nocive, à trait à notre contribuable-citoyen et à la confiscation de la propriété, malheureusement dirions-nous, contrairement l'erreur dénoncée par Alexandre Mangiavillano dans son étude doctorale. Nous aurions un véritable conflit de normes et d'intérêts. Dans un tel cas, si le juge n'a pas recours à une interprétation téléologique des dispositions conventionnelles, le contribuable sera définitivement doublement imposé, loin de l'idéal de justice fiscal ou de l'objectif de "fidélité économique". La non-aggravation mérite à elle seule une thèse...

SECONDE PARTIE - L'APPLICATION DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES

Les fondements du principe de subsidiarité prêtent à discussion tout comme les démarches que son application implique, et les effets qu'il occasionne. Au cœur de cette deuxième partie il ne sera plus question des fondements ou des origines du principe de subsidiarité des conventions fiscales. L'analyse sera en revanche dédiée à l'impact que le principe de subsidiarité peut avoir sur les conventions fiscales. Nous nous sommes d'abord intéressés aux effets que principe de subsidiarité peut avoir sur le champ d'application de la norme conventionnelle. Ensuite, nous nous sommes intéressés aux effets qu'il peut avoir sur la situation fiscale des contribuables pouvant bénéficier des dispositions d'une convention fiscale. Le principe de subsidiarité tel que conçu et appliqué aujourd'hui, notamment en

respectant la subsidiarité des qualifications conventionnelles reconnue dans l'arrêt Schneider, a un double effet sur les conventions fiscales. D'abord, le principe est susceptible de déformer l'appréciation du champ d'application conventionnel. Ensuite, le principe est susceptible de poser un verrou à la porte d'accès aux conventions fiscales, faisant nôtre l'heureuse expression employée par Maître Dominique Villemot⁶⁷⁵ (**Titre I**).

Face au constat des effets du principe de subsidiarité sur les conventions fiscales, plutôt que de repenser le principe même, nous nous sommes intéressés aux "moyens" à travers lesquels le principe opère de façon antinomique. L'objectif fut alors d'essayer d'identifier comment concrètement le principe parvient aux effets inconventionnels démontrés afin de pouvoir les éviter (**Titre II**).

TITRE I - LES EFFETS DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES

Ce titre sera consacré à l'analyse des effets du principe de subsidiarité sur les normes qu'il rend subsidiaires. Il ne s'agit plus de visualiser et s'intéresser aux effets sur l'ordonnancement juridique, mais sur les conventions fiscales conclues. Il fut expliqué plus tôt que la jurisprudence judiciaire n'est pas l'objet de notre étude parce qu'elle est indifférente au principe de subsidiarité des conventions fiscales. Nous aurions pu adopter la démarche consistant à prendre l'image des décisions rendues par le juge judiciaire afin de démontrer comment il faudrait utiliser les conventions fiscales en tant que normes de référence du contrôle juridictionnel. Toutefois, ce travail aurait été vain: les conventions fiscales que le juge judiciaire applique, ou les dispositifs conventionnels, sont d'une nature bien différente des dispositifs que doit connaître le juge administratif. D'abord le contentieux est relatif aux impôts directs qui touchent le plus grand nombre de contribuables, personnes physiques et morales. Ensuite, ce contentieux fait appel à une multitude de concepts de la science du droit fiscal qui sont flous pour beaucoup. Les difficultés ne sont pas comparables, même si l'ouverture aux traités internationaux par le juge judiciaire nous paraît devoir servir d'exemple. La subsidiarité conventionnelle risque de dénaturer le champ d'application de la convention fiscale en cause (Chapitre 1), et, pire encore, la subsidiarité conventionnelle risque de verrouiller l'accès au texte conventionnel (Chapitre 2).

⁶⁷⁵ D. VILLEMOT, *Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales*, RDF 17/2009, com.286, p.15.

CHAPITRE 1 : LA DEFORMATION DU CHAMP D'APPLICATION CONVENTIONNEL

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales comporte le risque de déformer l'application finale de la convention fiscale parce qu'il agit au niveau de la détermination de son champ d'application. Le contrôle de conventionnalité est fait sous l'influence de la loi domestique, entraînant l'application de l'article du traité qui correspond le mieux à cette loi domestique. Les conventions fiscales sont bâties autour de cédules de revenus, les articles contiennent des éléments de définition sur les différentes catégories de revenus visés. Au cours de ce chapitre la subsidiarité des qualifications conventionnelles est présentée comme ayant un impact au niveau de l'application au fond d'un traité parce qu'elle promeut les qualifications purement internes au moment d'examiner le champ d'application conventionnel. L'apport plus important consiste à identifier ce que dans les modèles de convention OCDE a pu favoriser la subsidiarité conventionnelle. Les modèles de convention OCDE et ONU, et les conventions fiscales conclues suivant ses termes, contiennent des lacunes ayant rendu la subsidiarité conventionnelle presque nécessaire. Le constat invite à excuser en partie la démarche empruntée par le juge administratif lors du contrôle de conventionnalité car, ayant l'obligation de trancher un litige sur le fondement de normes en partie lacunaires, la subsidiarité fut la solution trouvée pour trancher le litige. Dépourvues de précisions, les juridictions nationales seraient obligées de puiser dans le droit interne afin de consolider le fondement légal d'un acte d'imposition. Pour cette raison, il convient d'identifier quelles sont les caractéristiques des modèles qui ont rendu la subsidiarité des qualifications conventionnelles nécessaire (**section 1**). Ensuite, les constats invitent à envisager comment l'appréciation du champ d'application des conventions fiscales (et donc des modèles de convention) pourrait être conduite afin d'éviter le recours à ce penchant de la subsidiarité (**section 2**).

Section 1 : La fragilité du champ d'application conventionnel

Le principe de subsidiarité aurait pour effet de déformer la détermination du champ d'application d'une convention fiscale. Cependant, les recherches conduisent à penser que le principe de subsidiarité n'est pas le seul responsable de la déformation du champ d'application

conventionnel. Ce champ d'application peut être facilement déformé parce qu'il contient des défaillances qui finissent par rendre son structure trop flexible.

Au sein de la présente section, la question se pose de savoir si les lacunes qui figurent aujourd'hui dans la définition du champ d'application des modèles de convention OCDE et ONU, constituent un terrain propice au principe de subsidiarité des conventions fiscales.

Les articles relatifs au champ d'application du modèle de convention OCDE ne soulèvent pas, de prime abord, de questionnements complexes. Le lecteur s'intéresse aux concepts clés tels que la notion de « personne » et « impôts » couverts par la convention, celle de la « résidence » fiscale, ou sur l'étendue géographique des territoires concernés. Passé ces éléments que nous qualifierons de « traditionnels », le lecteur doit être à même de déterminer si le litige rentre dans le champ d'application conventionnel. Jusque là, le champ d'application ne paraît pas pouvoir être déformé par la méthode subsidiaire d'application des conventions fiscales car pris de façon isolée, chacun de ces éléments sont en effet relativement bien définis aujourd'hui. En revanche, le doute advient lorsqu'il s'agit de comprendre le lien que doit exister entre ces différents facteurs. Un auteur particulièrement avisé, Joanna WHEELER a mis en exergue le manque d'une clé de connexion au niveau de la définition du champ d'application du modèle OCDE qui serait susceptible de changer la conception de la subsidiarité prétorienne en France.

L'analyse des défaillances du champ d'application conventionnel (§1) précédera celle des solutions trouvées à l'échelle du droit comparé (§2).

§ 1 - Les défaillances du champ d'application conventionnel

Partant des travaux conduits par Madame Joanna Wheeler dans son étude doctorale sur "la clé de voûte manquante dans le modèle OCDE"⁶⁷⁶, il semble que l'incohérence détectée dans l'affaire Aznavour n'aurait pas eu lieu d'être si les lacunes identifiées mise en exergue par l'auteur, avaient été réparées dans les conventions fiscales franco-britannique et franco-suisse. Après avoir identifié les défaillances dont il est question (A) la question se posera de savoir comment ces défaillances sont traitées ou perçues par la doctrine française (B). Enfin, le point de vue de fiscalistes internationalistes qui ne partent pas d'un droit interne donné,

⁶⁷⁶ J. WHEELER, *"The missing Keystone of Income Tax Treaties"*, WTJ Vol.3, iss.2, June 2011, p.247 : l'article reprend la thèse de doctorat de l'auteur, dont l'apport majeur fut l'identification des lacunes du modèle, sous l'expression de la "clé de voûte" manquante aux modèles de convention OCDE.

intéresse dans la mesure où la subsidiarité conventionnelle paraît pouvoir être critiquée de façon abstraite, peu important les dispositions constitutionnelles d'un Etat donné (C).

A - L'identification des défaillances

La définition lacunaire du champ d'application des conventions fiscales (1°) a permis à Joanna Wheeler d'identifier la "clé de voûte" manquante dans les modèles de conventions et, partant, dans les conclusions conclues suivant ces modèles (2°).

1°) Définition lacunaire du champ d'application

La définition du champ d'application est faite de façon lacunaire, sans que des liens de connexion soient établis entre le revenu et celui qui le perçoit a(a). Le revenu manquant de point de référence pour être qualifié, la porte est ouverte pour que le droit domestique propose ses propres liens de connexion (b).

a) Le défaut de liens de connexion

La doctrine, à l'échelle internationale surtout, s'est employée depuis quelques années à dénoncer les imperfections structurelles et de fond de la définition que le modèle de convention donne de son propre champ d'application⁶⁷⁷. La critique repose essentiellement sur l'absence de:

- référence au revenu imposable;
- absence de lien explicite exigé entre la personne qui réclame l'application d'une convention fiscale et la qualité de bénéficiaire du revenu. Pour être davantage conforme aux auteurs anglosaxons l'ayant formulée, nous devrions dire "la qualité d'attributaire du revenu". Cela signifie que seul celui à qui le revenu est "attribué" aurait le droit de réclamer l'application de la convention fiscale.

b) Le défaut de qualification du revenu imposable

⁶⁷⁷ J.-C. MARTINEZ, « *Les conventions de double imposition* », Litec droit, extrait du Juris-classeur Droit fiscal International, 1986, Paris, p.41, avait déjà relevé le fait que le champ d'application était bien plus complexe à relever qu'il ne paraissait. Des années plus tard, Joanna Wheeler, in « *The Missing Keystone of Income Tax Treaties* », World Tax Journal, issue 2, June 2011, p.247 à 367, ira dans le même sens : « *It is not surprising that the issue of entitlement to treaty benefits is currently one of the hottest topics in international law* », p.247.

Afin de pouvoir dire si une personne est attributaire d'un revenu en particulier, revenu exposé au risque de la double imposition ou bien qui a été doublement imposé, il faut au préalable qualifier ledit revenu. La question se pose alors de savoir si cette qualification, suivant l'une des cédules du revenu imposable, doit être faite selon le droit interne, ou bien si elle devrait être faite de façon autonome, laissant libre cours aux indices de qualifications qui figurent dans les articles de la convention fiscale.

Contrairement à l'idée généralement véhiculée, les articles contiennent beaucoup plus "d'éléments" de qualification qu'on ne le dit. Par exemple, l'article 6 des modèles de convention OCDE et ONU affirme que "*l'expression "biens immobiliers" a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés*", mais précise, tout de suite après, que "*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*". Ces éléments posés à l'article 13 des conventions qui suivent le modèle OCDE ou ONU complètement nécessairement la définition que le droit interne peut prescrire. Si le droit interne ne prévoit pas ces éléments là parmi ce qui est considéré comme revenu immobilier, l'article du modèle de convention s'impose en principe (suivant la logique de la valeur supérieure du traité fiscal, ou équivalente mais dérogatoire)⁶⁷⁸.

2°) La "clé de voute" manquante⁶⁷⁹

A partir des lacunes, Joanna Wheeler a proposé des amendements aux modèles de conventions qui sont fondés sur la récupération de la clé de voûte absente dans les conventions fiscales (a). Nous comprenons alors combien le Conseil d'Etat dans l'affaire Schneider n'a fait que trouver une solution aux lacunes présentes dans les conventions fiscales, à travers les qualifications domestiques (b).

⁶⁷⁸ A. CORDEWENER, *Testing national tax provisions against international treaties: Procedural and Substantive issues*, L'année fiscale, puf, Paris, 2006, p.32: rappel que l'autorité supérieure n'est pas systématique pour les traités, en Allemagne les traités fiscaux sont considérés comme ayant le même rang que des lois fédérales ordinaires.

⁶⁷⁹ J. WHEELER, *The missing Keystone of Income Tax Treaties*, WTJ Vol.3, iss.2, June 2011, p.247 : l'article porte sur la thèse de doctorat de l'auteur, dont l'apport restera à jamais à la fiscalité internationale, l'expression donc "clé de voûte" fait référence à son travail.

a) La clé de voûte des conventions fiscales

L'ensemble des "défauts" que nous venons de voir, a conduit Joanna Wheeler à affirmer que la "clé de voûte" pour l'accès aux conventions fiscales fait défaut. Le fait que ces questions ne trouvent pas de réponse dans les articles conventionnels relatifs au champ d'application, du moins lorsque les modèles de convention OCDE et ONU sont suivis, lui ont permis de soutenir que la définition du champ d'application était excessivement lacunaire. Selon Joanna Wheeler la clé de voûte est le lien que doit exister entre le contribuable qui se réclame l'application d'une convention fiscale, et l'assujettissement à l'impôt au titre de ce revenu en particulier.

Partant de cette critique à l'égard de la définition que les modèles de convention prescrivent de leur propre champ d'application, nous pouvons nous interroger sur l'impact du principe de subsidiarité des conventions fiscales dans ce contexte. C'est à cause du défaut de "clé de voûte" au niveau du champ d'application conventionnel, que la décision Schneider, dans son volet "subsidiarité des qualifications conventionnelles" représente un risque de déformation du champ d'application conventionnel. La décision Schneider invite en effet à combler toutes les lacunes que la définition du champ d'application conventionnel contient, avec les réponses trouvées dans le droit domestique. Mais, il y a plus paradoxal : l'absence de référence explicite à la condition d'assujettissement au titre d'un revenu pour lequel l'application de la convention est sollicité est, au même temps, à l'origine de la subsidiarité des qualifications conventionnelles. Autrement dit, l'absence de clé de voûte a rendu possible la décision Schneider, et la décision Schneider aggrave le défaut de la clé de voûte, en comblant tous les espaces avec le droit interne.

b) La légitimité de la subsidiarité des qualifications conventionnelles

Au même temps que l'inadéquation de la définition du champ d'application conventionnel serait à l'origine de la subsidiarité des qualifications conventionnelles, il convient aussi de se demander s'il ne s'agit pas, au fond, de ce qui la légitime. Autrement dit, face à un champ d'application conventionnel qui omet l'assujettissement au titre d'un revenu attribué au contribuable dans son champ d'application, le juge administratif français se devait de trouver un palliatif. Le remède trouvé fut alors la subsidiarité des qualifications conventionnelles. Une dernière question mérite alors d'être posée et consiste à savoir

pourquoi cette « solution » est propre à la France et n'a été consacrée de façon « institutionnalisée » - il s'agit bien de la méthode à suivre pour appliquer un traité contre la double imposition de façon systématique – n'a pas été consacrée par les droits étrangers.

Les manuels étrangers ne manqueront pas d'affirmer qu'une convention fiscale ne peut pas instituer un impôt, sans aucun doute. Mais le considérant de l'affaire Schneider va bien au-delà comme nous avons vu lors du deuxième chapitre de cette étude; la subsidiarité des qualifications conventionnelles, c'est à dire, l'importation de la qualification du droit interne sur le terrain conventionnel, nous semble inédite à l'échelle du droit comparé⁶⁸⁰.

B - L'identification des défaillances dans la doctrine française

Le Professeur Jean-Claude Martinez, affirmant en 1986 déjà que « *déterminer le champ d'application des conventions fiscales comme l'autorité de leur application, est un des plus difficiles exercices juridiques* » a bien identifié le problème résultant du modèle même de conventions fiscales généralement utilisés. L'auteur estimait que des précisions quant à l'interprétation des dispositions qui les régissaient étaient apportées sans pour autant que la structure dans son ensemble soit critiquée⁶⁸¹. Il est permis de croire que la rareté des critiques a contribué au développement de « pratiques internes » en vue de combler un champ d'application mal ficelé, du fait de l'absence de lien exigé entre le contribuable et l'assujettissement à l'impôt au titre du revenu pour lequel l'application de la convention est réclamée.

Les manuels de droit fiscal qui abordent les conventions contre la double imposition font état d'une description peu fertile à la critique lorsqu'il est question du champ d'application conventionnel. Le traitement du champ d'application par la doctrine en France peut se résumer facilement: il y a d'abord de l'indifférence à l'égard de la matière imposable, au même temps que le droit interne est omniprésent le moment venu d'expliquer le champ d'application conventionnel.

1°) L'indifférence à la matière imposable

⁶⁸⁰ La thèse de Joanna WHEELER offre plusieurs exemples de contrôle de conventionnalité exercé par les juridictions étrangères; dans aucun des exemples une institution similaire au principe de subsidiarité tel que consacré par le juge administratif français fut appliquée, *op.cit.* p.247 à 367.

⁶⁸¹ J.-C. MARTINEZ, « *Les conventions de double imposition* », Litec droit, extrait du Juris-classeur, Droit fiscal International, 1986, Paris, p.41.

La doctrine française sur le champ d'application conventionnel peut être divisée en trois catégories: les auteurs ayant été indifférents aux lacunes existantes (a), les auteurs ayant fait mention de façon discrète (b) et les auteurs n'ayant fait aucune mention au revenu imposable (c).

a) Une indifférence quasi unanime

La tendance en France est à l'enseignement du champ d'application conventionnel sans s'arrêter sur le revenu imposable. Le constat est celui d'une approche assez "subjective" des traités contre la double imposition, bien que Messieurs les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier aient, dès la fin des années 70, accordée de façon discrète mais certaine une place non négligeable au revenu imposable⁶⁸².

Cette place aurait pu nous conduire aux questionnements soulevés aujourd'hui notamment par Joanna Wheeler qui, dans son étude doctorale, propose la refonte du champ d'application conventionnel afin de permettre une application davantage "objective" des conventions fiscales ; nous aborderons plus loin ces travaux. Pour l'heure, force est de constater que l'élément « revenu » est rarement pris en compte par la doctrine française qui se focalise excessivement sur le champ d'application de la loi domestique lorsqu'il s'agit d'aborder le champ d'application d'une convention fiscale. Le constat interpelle dans un contexte où le système d'imposition des revenus est structuré autour de cédules de revenus bien délimitées, il aurait été naturel de voir plus de place accordée à la qualification du revenu lorsque la question de l'application d'une convention fiscale se pose.

b) Une prise en compte discrète du revenu imposable

Les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier expliquent le champ d'application des conventions fiscales en partant de la décision du Conseil constitutionnel IVG qui, en 1975, refusait le contrôle de conventionnalité parmi ses attributions. Le Conseil constitutionnel affirmait que la supériorité des traités internationaux sur les lois internes était limitée au champ d'application du traité⁶⁸³. Le point de départ est assez révélateur de la démarche généralement adoptée en France, qui consiste à aborder le champ d'application conventionnel

⁶⁸² L'approche objective est fondée sur le revenu, tandis que l'approche subjective est fondée sur la personne du contribuable.

⁶⁸³ Citation telle que sélectionnée par les auteurs, G. GEST ET G. TIXIER, « *Droit fiscal international* », 2^{ème} éd. 1990, Paris, Puf, p.71.

au travers de celui de la loi. Le message selon lequel le champ d'application d'une loi interne peut aller bien au-delà de celui d'une convention fiscale est transmis, bien qu'il ne soit pas encore affirmé que le champ d'application conventionnel ne pourra pas aller au-delà de celui d'une loi interne.

Nous sommes encore à la fin des années 70 lorsque la première édition du manuel de droit fiscal international fut publiée, la décision fondatrice de la subsidiarité venait tout juste d'être rendue. L'affaire *Schneider* n'avait pas encore été rendue, mais les auteurs soulignent l'importance de préciser le champ d'application des conventions fiscales, étant donné que « *le moyen tiré de l'existence d'une telle convention et de son applicabilité à l'espèce est d'ordre public et peut donc être soulevé à tout moment de l'instance ou d'office par le juge* », en s'appuyant sur la jurisprudence du Conseil d'Etat⁶⁸⁴. Contrairement à la présentation qui sera faite plus tard, les auteurs n'insistent pas de façon explicite sur le champ d'application de la loi interne.

A titre d'exemple, Martin Collet expliquera la même obligation de soulever d'office l'existence et l'applicabilité d'une convention fiscale au travers du champ d'application de la loi. C'est uniquement parce que pèse sur le juge l'obligation de soulever d'office la question du champ d'application de la loi, et que la subsidiarité suggère que l'application de la convention dépend toujours de l'application de la loi, que l'inconventionnalité constitue un moyen d'ordre public. Les termes de l'auteur sont clairs, après le rappel du considérant de principe de l'affaire *Schneider*, duquel il résulte notamment l'obligation de soulever d'office la violation d'une convention fiscale, l'auteur affirme que « *cette approche fait exception au principe selon lequel la contrariété d'un acte administratif avec une norme supérieure – et notamment avec le droit international – ne constitue pas un moyen d'ordre public* »⁶⁸⁵. L'auteur ajoute ensuite qu' « *au terme d'un raisonnement formellement impeccable, le Conseil d'Etat fait mine de ne pas contrarier sa jurisprudence Maciolak, en déduisant la portée singulière des conventions fiscales du principe...de subsidiarité. En effet, selon une jurisprudence constante (et assez mystérieuse) du Conseil d'Etat, la question du champ d'application de la loi constitue un moyen d'ordre public (Chapus 2008). Or, la subsidiarité suggère que l'application de la convention dépend toujours de l'application de la loi. Partant, le Conseil peut considérer que c'est au regard de sa jurisprudence traditionnelle sur*

⁶⁸⁴ *Ibid*, v. par ex. concl. Fouquet, Rev. Soc., 1/1987, p.83, sous CE 19 déc.1986, *Sté Carboline Europe*. Nous reviendrons plus loin sur la présentation du moyen d'office, expliquée ici en faveur des conventions fiscales plutôt que de la loi domestique.

⁶⁸⁵ M. COLLET, *Droit fiscal*, 3^{ème} éd., 2012, Puf, Paris, p.79.

les moyens d'ordre public que la violation par l'administration d'une convention fiscale mérite bien d'être soulevée d'office ».

A la seule lecture de la présentation faite par les auteurs Guy Gest et Gilbert Tixier, il serait aisé de croire que la supériorité hiérarchique des traités internationaux justifie à elle seule l'obligation de soulever d'office les inconventionnalités. Après cette brève introduction au champ d'application conventionnel selon le droit interne, les auteurs se concentrent sur la définition apportée par les traités eux-mêmes. Le champ d'application sera alors expliqué suivant quatre critères, « *ratione temporis : application dans le temps ; ratione loci : application territoriale ou dans l'espace ; ratione personae : personnes susceptibles d'invoquer les stipulations conventionnelles ; ratione materiae : impôts visés par la convention* »⁶⁸⁶. Ces quatre critères seront utilisés quasiment par tous les auteurs, français et autres, fidèlement au texte des modèles de convention. Toutefois, et de façon assez discrète, les auteurs vont effleurer la matière imposable comme nuls ne feront après, dans le cadre de manuels au moins. Une fois le revenu susceptible d'être doublement imposé effleuré, cela aurait permis la réflexion quant à la structure au fond du champ d'application conventionnel.

Nous retrouvons des indices qui corroborent du côté français l'idée qui sera plus tard soutenue par Joanna Wheeler et que nous allons examiner plus loin. Certains passages méritent qu'on s'y arrête de plus près.

Tout d'abord, la présentation du champ d'application territorial des conventions fiscales va au-delà de la définition des frontières de l'Etat signataire, de la problématique liée aux Etats fédérés, ou encore de celle relative à l'extension aux zones maritimes. Les auteurs établissent le lien entre la résidence du contribuable qui réclame l'application de la convention fiscale avec le champ d'application territorial, au lieu de réserver ce sujet à l'explication du champ d'application personnel. C'est ce qui se fait d'habitude dans la mesure où la personne à qui les conventions s'appliquent doit être résidente de l'un des Etats contractants en principe. Il va donc de soi que la résidence soit attirée dans les développements relatifs au champ d'application personnel des conventions fiscales.

De retour à la présentation faite par les auteurs, bien que le lien entre le champ d'application territorial et la résidence du contribuable paraisse évident, il n'en est pas toujours ainsi, notamment au regard des modèles de convention. La définition du territoire ne figure pas parmi les articles des modèles OCDE et ONU et, lorsqu'il en est question, les

⁶⁸⁶ G. GEST ET G. TIXIER, *Droit fiscal international*, 2^{ème} édition, p.71.

parties sont invitées à rappeler l'étendue du territoire, sans pour autant établir un lien entre le résident d'un Etat et cette définition « géographique » de l'Etat signataire.

Le lien entre le champ d'application territorial d'un traité et le lieu où se situe la résidence fiscale des contribuables ne manque pas de pertinence tant il permettrait de résoudre éventuellement certaines affaires triangulaires telle l'affaire Aznavour qui sera examinée tout au long de ce chapitre. Dans un tel cas, la définition du champ d'application territorial par la résidence du contribuable laisse dubitatif et rend possible la solution qui sera retenue par le Conseil d'Etat dans l'Affaire Aznavour vis-à-vis de la convention fiscale franco-britannique : un requérant ne pourrait réclamer l'application d'une convention fiscale contre la double imposition que s'il était un résident de l'un des Etats signataires, y compris lorsque la convention fiscale ne contiendrait pas un article général réservant son application aux seules personnes résidentes.

Toujours au sujet de la présentation faite par Guy Gest et Gilles Tixier, au stade du champ d'application territorial, les auteurs s'attardent sur comment procéder lorsque la convention fiscale ne restreint pas le bénéfice de ses dispositions aux seuls résidents. Les auteurs affirment qu'« à défaut d'indication expresse quant au champ d'application *ratione personae* d'une convention considérée dans son ensemble (hypothèse aujourd'hui rarissime), chaque clause doit être considérée séparément. Chacune a, en théorie, un champ d'application qui est propre et qui découle de sa nature et de son objet. En pratique, cette approche **analytique** aboutit le plus souvent à un résultat analogue à celui qu'implique l'approche **synthétique** retenue par l'OCDE. Les règles se rapportant à chaque catégorie de revenus sont en effet généralement déclarées applicables aux revenus perçus ou aux biens détenus par un résident de l'autre Etat contractant »⁶⁸⁷.

L'élément revenu sera également mentionné lors de la présentation par les auteurs du champ d'application matériel. Les auteurs affirment que « divers impôts peuvent frapper dans un même pays la même matière imposable », « (...) la double imposition relative à une même matière imposable ne sera donc totalement évitée que si, dans chacun des Etats contractants, tous les impôts qui la frappent sont concernés par les mesures d'exemption ou de dégrèvement »⁶⁸⁸. Au-delà des références à la « matière imposable », la mention aux mesures d'exemption ou de dégrèvement, renvoi à une matière imposable qui se fait de plus en plus présente dans le champ d'application conventionnel. Nous ne sommes pas encore au lien entre l'assujettissement à l'impôt du contribuable au titre d'une matière imposable

⁶⁸⁷ G. GEST, G. TIXIER, *Droit fiscal international, op.cit.*, p.71.

⁶⁸⁸ Ibid, p.77.

précise, mais c'était, en 1990, le début du chemin. Malheureusement la doctrine ne le poursuivra pas, et jusque aujourd'hui les passages dédiés au champ d'application conventionnel se contentent d'être descriptifs.

c) L'absence de référence au revenu imposable

D'une façon générale, la doctrine française ne s'attarde pas sur le revenu imposable et son éventuelle qualification juridique parmi les conditions nécessaires à remplir le champ d'application des conventions fiscales. Les auteurs se contentent d'expliquer les conditions explicites qui figurent dans les deux premiers chapitres du modèle de convention OCDE, sans pour autant penser le champ d'application autrement, se questionnant le cas échéant sur un lien entre la matière imposable et le contribuable qui la réalise.

Ainsi, le Professeur Jean-Claude Martinez entame la description du champ d'application par l'élément personnel, la question devant s'entendre suivant deux aspects ; celui relatif aux personnes publiques liées par la convention, puis celui ayant trait aux contribuables concernés. La démarche est en soi originale dans la mesure où il n'est jamais question des personnes publiques liées par la convention fiscale en cause dans les manuels de droit fiscal international, alors même que l'OCDE a inséré dans le modèle de convention la référence expresse à l'Etat, aux collectivités territoriales et aux entités publiques au sein de l'article 4, relatif à la notion de résidence. Il est affirmé dans cet article que l'Etat et ses collectivités doivent être, entre autres, considérés comme des résidents des Etats contractants.

En revanche, l'auteur ne travaille pas le lien qui devrait exister entre les personnes concernées et le revenu en particulier pour lequel l'application de la convention fiscale est demandée. L'auteur explique l'élément matériel du champ d'application, l'impôt, en fonction de l'objet de la convention – ponctuel, ayant trait à un seul type d'impôt, ou, général –, et selon que la convention s'adresse à un régime d'imposition en particulier ou non.

La même démarche fut suivie par Bernard Castagnède et Salomon Toledano⁶⁸⁹, ou encore, dans les manuels plus récents. Selon les termes du Professeur Bernard Castagnède dans la troisième édition de son précis de fiscalité internationale, « *l'applicabilité d'une convention fiscale est subordonnée à des conditions de temps, de lieu, de personne, et de nature de l'impôt en cause* »⁶⁹⁰, sans pour autant qu'un lien particulier soit établi entre la

⁶⁸⁹ B. Castagnède et S. Toledano, « *Fiscalité internationale de l'entreprise* », puf, 1987, p.53 à 63.

⁶⁹⁰ B. Castagnède, Précis de fiscalité internationale, 5ème édition, PUF, 2015, p.386 : « l'applicabilité d'une convention fiscale est subordonnée à des conditions de temps, de lieu, de personne, et de nature de l'impôt en

personne habilitée à bénéficier des dispositions d'une convention fiscale et le revenu pour lequel l'application est sollicitée. Il est ainsi affirmé que « *l'opérateur international désirant invoquer les clauses d'une convention fiscale doit s'assurer qu'elles lui sont applicables. Les traités fiscaux contiennent fréquemment une disposition analogue à celle figurant à l'article 1 de la convention modèle de l'OCDE, limitant expressément le champ d'application de la convention aux « personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants* »⁶⁹¹. Le professeur s'attarde ensuite sur la notion de personne et de résidence ; en soulevant la question de l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes, de la preuve de la résidence dans l'un des Etats contractants, ou encore, de la non-discrimination. Enfin, au niveau du champ d'application matériel, il est bien question des impôts et des deux méthodes de délimitation des impôts auxquels la convention s'applique, mais aucune considération n'est faite à l'égard du revenu en soit, conformément à l'article 2 du modèle OCDE⁶⁹².

Le mémento Francis Lefebvre dédié aux impôts dans les affaires internationales et rédigé par Monsieur Bruno Gouthière ne fera pas exception à la règle. L'auteur traite le champ d'application conventionnel en abordant les mêmes éléments⁶⁹³. L'exposé démarre avec le champ d'application personnel. La convention s'applique normalement aux personnes qui sont des résidents de l'un Etat ou des deux Etats; l'auteur ne s'attarde pas sur l'Etat en tant que personne résidente, une approche « privatiste » de l'application des conventions fiscales en est sans doute la cause. L'auteur souligne que la notion de résident est fondamentale, une personne n'ayant pas cette qualité, même si elle en a la nationalité, ne pourrait bénéficier des dispositions de la convention, excepté de l'article relatif à la non-discrimination. On ne s'arrête pas encore sur l'exception que constitue la convention fiscale franco-britannique de 1968 dont l'application n'est pas réservée qu'aux résidents.

Au moment venu d'aborder le champ d'application matériel, l'auteur explique que le titre de la convention laisse présager les impôts qu'elle vise, en plus de la liste apposée à l'article 2 des conventions suivant les modèles, article relatif aux impôts.

Enfin, pour ce qui est du territoire couvert par la convention fiscale, on apprend qu'il faut se tenir à la définition posée dans le texte conventionnel parce que des parties « politiques » du territoire peuvent souvent exclues du champ d'application territorial.

cause », aucune mention n'est faite au revenu objet de la convention. Puis, p. 387 et suiv., il sera question des impôts visés dans chacun des Etats signataires mais jamais des impôts.

⁶⁹¹ B. Castagnède, Précis de Fiscalité internationale, puf, 5^{ème} ed. 2015, p.389.

⁶⁹² *Ibid*, p.316 et 317.

⁶⁹³ B. Gouthière, *op.cit*, 8ème éd., 2010, p.170.

Une fois ces critères du champ d'application énumérés, c'est finalement plus loin que Bruno Gouthière va apporter sa pierre à l'édifice du champ d'application conventionnel en expliquant les étapes à suivre lorsque la question de l'application d'une convention fiscale vient à se poser.

De manière implicite il épousera la tendance générale de la doctrine française et étrangère d'ailleurs, consistant à ne pas s'arrêter sur le lien entre la personne qui réclame le bénéfice d'une convention fiscale et le revenu à « protéger » ou « à partager ». L'auteur expose la « *méthodologie de lecture* » d'une convention fiscale. Il affirme alors qu' « *en présence d'une situation donnée, la détermination des solutions prévues par les conventions fiscales passe par trois questions importantes : la convention s'applique-t-elle ? Comment qualifie-t-elle le revenu ? Quelles règles d'imposition prévoit-elle pour ce revenu ?* », et le cas échéant - rajoute l'auteur - « *il faudra également interpréter la convention* »⁶⁹⁴.

On remarque la distinction faite entre la question de savoir si la convention est applicable, et la question de savoir comment la convention qualifie le revenu. Il s'agit bien de deux étapes distinctes dans le processus d'application d'une convention fiscale. A la question posée de savoir si une convention fiscale est applicable, il convient de déterminer au préalable si elle est en vigueur, si la personne concernée est résidente d'un ou des deux Etats contractants, si l'impôt en cause est visé par la convention, si le contribuable concerné est une « personne » au sens de la convention fiscale et, enfin, si la résidence du contribuable est située dans le champ d'application géographique de la convention fiscale. Le lien entre le lieu où se situe la résidence de la « personne » et le champ d'application territorial conventionnel est ici posé à nouveau, et ne manque pas d'intérêt lorsque dans la perspective de l'affaire Aznavour. Sous les développements dédiés à ces différentes questions qui conditionnent l'applicabilité d'une convention fiscale, il n'est jamais fait allusion au revenu imposable, ni même via la recherche d'une situation de double imposition économique ou juridique.

L'auteur se dédie ensuite à l'étape suivante, consistant à déterminer quel article de la convention fiscale s'applique. C'est à ce moment-là que, selon l'auteur, il est nécessaire de déterminer au préalable comment le revenu peut être qualifié⁶⁹⁵. Par contre l'auteur ne précise pas s'il faut faire un lien entre la qualification des revenus au niveau de l'accès aux traités. Selon Bruno Gouthière, la qualification du revenu est censée jouer un rôle au niveau uniquement de l'application au fond d'une convention fiscale, et non au niveau de l'applicabilité du traité.

⁶⁹⁴ *Ibid*, p.175.

⁶⁹⁵ *Ibid*, p.175 à 179.

Les professeurs Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault abordent le champ d'application de façon assez originale même si de façon très brève⁶⁹⁶. Parmi les conditions d'applicabilité, joue le principe de subsidiarité avec tout l'exposé qu'il implique, le considérant de principe de l'affaire Schneider étant alors rappelé dans son intégralité, sans mot dire quant aux conditions d'applicabilité que la Convention internationale elle-même consacre⁶⁹⁷. Bien que cette omission soit explicitement justifiée par les auteurs par un renvoi aux manuels spécialisés en fiscalité internationale, nous sommes d'avis qu'elle révèle une tendance générale de la doctrine française qui consiste à accorder une place excessivement importante à la subsidiarité du champ d'application conventionnel, lorsque le moment est venu de l'aborder. La subsidiarité du champ d'application conventionnel se traduit par l'omniprésence du champ d'application de la loi interne au moment où il aurait fallu s'attarder davantage sur la convention elle-même. Cette omniprésence est loin d'être anodine et mérite par conséquent qu'on s'y attarde.

2°) L'omniprésence du champ d'application de la loi interne

Nous avons soutenu plus tôt, au courant du troisième chapitre de cette étude, qu'il y avait identité du champ d'application d'une convention fiscale avec le principe de légalité de l'impôt. Cela signifie que tout ce qu'une convention fiscale peut prescrire, relève de la compétence du législateur parce que tout ce qu'elle prescrit en matière fiscale, appartient au domaine de la loi. La loi peut en revanche prescrire des normes qui ne relèvent pas du domaine d'une convention fiscale. Soit, à l'origine, parce que la norme porte sur un impôt que la convention ne couvre pas, soit parce que la loi porte sur une matière autre, également non couverte par une convention fiscale.

Ce constat ne doit pas induire, selon nous, à assimiler donc le champ d'application d'une convention fiscale avec le champ d'application d'une loi, au risque de confondre les "genres" parce que le champ d'application d'une convention fiscale implique aussi l'existence d'un autre droit, d'un risque de double imposition, des éléments donc qui ne feront partie du champ d'application de la loi de droit interne que rarement⁶⁹⁸.

⁶⁹⁶ Droit fiscal général, Litec, Paris, 2014, 3^{ème} ed., p. 260, renvoyant tout approfondissement aux ouvrages dédiés à la fiscalité internationale

⁶⁹⁷ *Ibid*, p. 215.

⁶⁹⁸ A supposer ici qu'une loi de droit interne stipule qu'en cas de double imposition juridique les dispositions d'une convention fiscale bilatérale pourront régir en prévalant sur la réglementation du droit interne, mais dans la limite de la non-aggravation...Notre supposition étant ici imaginaire.

a) Le dépassement du champ d'application de la loi

La « subsidiarité d'application » que fut prônée initialement par le Conseil d'Etat dans l'affaire Société X en 1975, selon laquelle avant d'appliquer une convention fiscale, le juge doit d'abord procéder à un contrôle de légalité de l'acte d'imposition, aurait eu pour effet d'effacer les traits distinctifs d'une convention fiscale. Cet effacement irait jusqu'à celui de son champ d'application réel.

Pourtant, l'assimilation entre le champ d'application conventionnel et le champ d'application de la loi revient selon nous à « limiter » l'application d'une convention fiscale au champ d'application de la loi domestique. Tout est dit comme si une convention fiscale ne pouvait jamais avoir pour effet de « dépasser » le champ d'application de la loi domestique.

L'idée pour l'heure paraît abstraite, mais il suffit d'un fondement à l'impôt au niveau du droit interne pour que, procédant à l'application de la convention fiscale de façon autonome sans être liés par la qualification domestique du revenu imposable, pour que le dispositif conventionnel produise un effet inattendu. A titre d'exemple, nous avons cité l'article 6 relatif aux revenus immobiliers plus tôt. Si la loi domestique ne qualifie pas de revenu immobilier les revenus que l'article 6 prescrit obligatoirement sous cette catégorie, la qualification conventionnelle doit pouvoir l'emporter.

Dans l'affaire Schneider, alors qu'il s'agissait en droit interne d'un transfert de bénéfices à l'étranger sanctionné par l'article 209 B du Code général des impôts, la convention a imposé la qualification de bénéfices d'exploitation d'une entité étrangère et privé la France du droit d'imposer. A la suite d'une requalification conventionnelle du revenu en cause, le revenu est soumis à un sort fiscal différent, quoi qu'en dise le droit interne à son sujet, et allant au-delà.

Le paradoxe de l'affaire Schneider réside dans le fait que la décision du Conseil d'Etat a reconnu le volet "subsidiarité des qualifications", elle invite à observer ce volet, mais dans la décision Schneider le contrôle de conventionnalité ne fut pas fait sous cet égide. Le problème viendra après, lorsque des nouvelles décisions appliqueront la décision Schneider.

La restriction du champ d'application conventionnel au champ d'application de la loi domestique, comporte le risque de permettre uniquement la mise en œuvre de l'article de la convention fiscale qui paraît être l'équivalent de la qualification domestique du revenu.

Autrement dit, lorsque Joanna Wheeler critique l'absence de réponse dans le modèle de convention quant à la question de savoir quel droit utiliser pour qualifier le revenu à attribuer au contribuable, le droit interne ou la convention fiscale, la jurisprudence relative au

principe de subsidiarité induit à croire qu'il vaut mieux utiliser la définition conventionnelle. Le développement de la jurisprudence relative au principe de subsidiarité serait l'illustration de combien l'utilisation des qualifications juridiques de droit interne risquent de "contaminer" les qualifications conventionnelles, ne les permettant pas de s'appliquer.

Dans l'exemple des revenus immobiliers, si le droit domestique qualifie le revenu autrement parce qu'il n'inclut pas les revenus qui sont, par nature, selon la convention fiscale, des revenus immobiliers, le contrôle de conventionnalité sera fait vis-à-vis d'un autre article de la convention fiscale, sans que l'on puisse atteindre à nouveau l'article 6. L'entrée dans l'outil conventionnel serait restreinte à l'article 6.

b) L'ordre d'examen des normes de référence du contrôle juridictionnel

La doctrine française tranche peut-être sans le savoir un débat intervenu surtout dans la littérature germanique et suisse, relatif à l'ordre de traitement des questions domestiques et conventionnelles, lorsque l'application d'une convention fiscale est envisagée. La doctrine française épouse le courant selon lequel il faut toujours commencer par la loi interne⁶⁹⁹.

Michael Lang explique dans son ouvrage sur l'introduction au droit des conventions fiscales que H. Loukota prône pour une méthode à trois temps⁷⁰⁰. Cette méthode permettrait d'éviter justement les méfaits de la subsidiarité des qualifications conventionnelles ; elle consiste à :

- première étape examiner d'abord le droit interne pour voir si le contribuable est assujéti à l'impôt;
- deuxième étape, décider, en se fondant sur la convention fiscale, si et jusque dans quelle mesure le fondement domestique de l'imposition peut être maintenu;
- troisième étape, l'imposition qui résulte de l'application du droit interne, et qui est conforme aux prescriptions de la convention fiscale, est exécuté en droit interne.

⁶⁹⁹ K. Vogel, *Double Taxation Conventions*, §56, B. Explanatory notes, Wolters Kluwer, 2012, e-book. L'auteur fait état d'une jurisprudence allemande prônant pour l'application d'abord du droit interne (RFH, RDtBl. 1399,1401 (1935) sur le traité germano-suisse ; 937 (1938) sur le traité germano-italien ; 810 (1940) sur le traité germano-suisse ; E. Becker, 18 StW 745, 762 (1939) ; BFH BStBl. II 64, 65 (1979) traité germano-suisse). En revanche, toujours selon Vogel, l'opinion contraire fut défendue par Korn/Debatin, Syst. III Rdn. 52 ; H. Debatin, 13 AWD 477 (1969) et 30 DStR encl. 23, at 2 (1992). Vogel mentionne ensuite les écrits de doctrine estimant que la question n'a pas à être soulevée : J.M., Mössner, *Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Liber amicorum I*, Seidl-Hohenveldern, 417 ; G. Lindencrona, 59 Svensk Skattetidning 125 (1992) ; F. Wassermeyer, 67 StW 404, 411 (1990) qui voit, selon Vogel, ce questionnement comme incompréhensible, excepté lorsque un niveau de norme renvoi à l'autre dans un cas particulier.

⁷⁰⁰ M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, IBFD, 2010, p.36., en référence à H. LOUKOTA, (SWI 1998,560).

L'auteur va expliquer ensuite que l'ordre entre les étapes 1 et 2 importe peu; il est possible de commencer par le traité, ensuite d'appliquer le droit interne, et seulement au final maintenir la solution 3 exclusivement le fruit de la combinaison droit interne et droit international.

Les enseignements qui peuvent être tirés de notre expérience avec le principe de subsidiarité aujourd'hui, nous permettent d'affirmer qu'il vaut mieux en effet inverser la première étape avec la deuxième ou, dans le cas où on suivrait cet ordre, bien respecter l'indépendance de chaque norme de référence du contrôle juridictionnel. Au moment d'entreprendre le contrôle vis à vis du traité, ce contrôle devrait être fait exclusivement au regard du traité lui-même.

c) L'ordre d'examen dans la doctrine française

Le point de vue dominant est celui de la dépendance du droit conventionnel vis-à-vis de la loi lorsqu'il en va des champs d'application de ces deux normes. Les auteurs internationalistes vont cependant être plus regardants des conventions fiscales.

Les professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier, ne font pas d'assimilation entre les champs d'application conventionnel et domestique. Nous sommes en 1990, l'arrêt Schneider véhiculant l'intégration du champ d'application conventionnel dans le champ d'application de la loi interne n'a pas encore été rendu⁷⁰¹. Cela n'est pas sans conséquence, peut-être que face à l'arrêt Schneider, les auteurs auraient rejoint l'analyse faite par le Conseil d'Etat.

Nous pensons que l'un des effets de l'affaire Schneider est encore l'irradiation dans le discours doctrinal français relatif aux conventions fiscales de l'idée selon laquelle le champ d'application conventionnel doit s'intégrer dans le champ d'application de la loi domestique.

De retour aux propos des auteurs Guy Gest et Gilles Tixier, la subsidiarité est liée à l'objet limité des conventions. « *Simple trait d'union entre deux-systèmes fiscaux* », les conventions n'ont pas pour objet de substituer à ceux-ci un corps de droit fiscal complet commun aux Etats contractants⁷⁰². Les auteurs vont affirmer que le juge devrait se saisir d'abord des moyens de droit interne avant de trancher les moyens de droit conventionnel, sans pour autant affirmer une relation si liée entre le champ d'application conventionnel et le champ d'application de la loi interne. Les auteurs affirmeront aussi que la convention a un

⁷⁰¹ G. Gest et G. Tixier, « *Droit fiscal international* », 2^{ème} éd. 1990, Paris, Puf, p.68

⁷⁰² *ibid*, p.68

caractère de *lex specialis*, dont les dispositions se limitent à prévenir la double imposition, qu'elle se substitue au droit interne en ce qui concerne le principe de l'imposition, et pourvu que le droit interne lui-même n'apporte pas la solution au problème de double imposition⁷⁰³.

Les écrits post-décision Schneider ne manqueront pas d'insister, au contraire, sur ce qui devient une véritable « intégration » du champ d'application conventionnel dans le champ d'application de la loi interne.

Selon Messieurs les Professeurs Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault. « *la coexistence du traité et de la loi peut ne poser qu'un problème de délimitation de leurs champs d'application respectifs, et non pas une question de supériorité du traité sur la loi* » ; et de rajouter plus loin : « *la hiérarchie des normes juridiques n'a donc pas lieu d'intervenir dès lors que la logique de ces conventions implique que soient d'abord définis le champ d'application et la portée de la loi interne avant que ne soient envisagées les éventuelles dérogations que celles-là apportent à celles-ci* »⁷⁰⁴.

L'idée véhiculée telle que nous la percevons consiste une fois de plus à délimiter le champ d'application conventionnel par le champ d'application de la loi domestique, comme si une convention fiscale ne pouvait pas aller au-delà⁷⁰⁵. La restriction du champ d'application conventionnel est une conséquence de la subsidiarité conventionnelle protection du principe de légalité: les auteurs citent le point de vue exprimé par M. Martin-Laprade, selon lequel l'objet des conventions « *est seulement, comme leur nom l'indique d'ailleurs, de faire éventuellement obstacle à une imposition déjà prévue par la loi* »⁷⁰⁶. Dans les ouvrages de droit fiscal « général », la tendance à faire dépendre le champ d'application conventionnel du champ d'application de la loi domestique se confirme. Selon les termes employés par le Professeur Martin Collet, « *la subsidiarité suggère que l'application de la convention dépend toujours de l'application de la loi* »⁷⁰⁷.

Le Professeur Castagnède aborde le rapport entre le droit interne et les conventions fiscales au travers de la portée de ces derniers textes. Il est alors question de la subsidiarité des conventions fiscales, mais l'exposé est fait avec beaucoup de précaution. Il sera affirmé que les conventions « *interviennent pour corriger les dispositions des lois fiscales internes, là où leur application simultanée aurait pour effet d'engendrer une double imposition* »⁷⁰⁸.

⁷⁰³ G. Gest et G. Tixier, « *Droit fiscal international* », *op.cit.*, 2^{ème} éd., p.69.

⁷⁰⁴ Droit fiscal général, Litec, Paris, 2009, p. 215 et 216.

⁷⁰⁵ *Ibid*, p.227.

⁷⁰⁶ *Ibid*, Ce passage est cité par les auteurs à l'occasion de l'explication du principe de subsidiarité, p.216.

⁷⁰⁷ *Droit fiscal*, puf, 3^{ème} éd., 2012, p.79.

⁷⁰⁸ B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5^{ème} éd., *op.cit.*, p.411.

L'aspect subsidiaire « *se remarque à la fois dans la démarche par laquelle doit être poursuivi, en particulier par le juge fiscal, le règlement des questions fiscales comportant un aspect d'extranéité, pouvant justifier l'application de dispositions conventionnelles, et dans la méthode d'interprétation des clauses conventionnelles* »⁷⁰⁹. Le professeur revient ensuite sur l'ordre de traitement des questions, reprenant essentiellement la logique prônée par le considérant de l'arrêt Schneider, sans *toutefois* utiliser une seule fois la terminologie « champ d'application ».

Selon l'auteur, « *confronté à une question fiscale internationale, le juge de l'impôt doit en priorité, selon une jurisprudence désormais établie du Conseil d'Etat, vérifier d'office si la demande du contribuable ne trouve pas une réponse de nature à lui donner satisfaction sur le terrain du droit interne. C'est seulement en cas de réponse négative qu'il devra prendre en considération les dispositions d'une convention fiscale qui, en cas de conflit avec celles posées par la loi interne, l'emporteront sur ces dernières* »⁷¹⁰. La terminologie « champ d'application » aurait déjà été, en temps normal et comme dans la majorité des écrits français, employée. En revanche, il sera question du champ d'application lorsque le moment est venu d'expliquer l'apport de l'affaire Schneider ; l'ordre d'examen en faveur du droit interne est rappelé, « *il lui appartient ensuite, le cas échéant en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer en fonction des moyens invoquées devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office, si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* »⁷¹¹.

Sous réserve du considérant Schneider reproduit, le Professeur Castagnède semble éviter toute mention explicite au champ d'application conventionnel lorsqu'il s'attarde sur le sens de la décision Schneider. Selon ses termes, « *cette prescription ne signifie pas que les qualifications du droit interne doivent par exemple prévaloir sur les définitions conventionnelles des catégories de revenus, utiles à la «mise en œuvre de la répartition du pouvoir d'imposer entre les Etats partie. Elle doit s'entendre en ce sens que l'œuvre de qualification doit être d'abord conduite au regard des catégories du droit interne pour, dès lors que son rapprochement avec les définitions conventionnelles des revenus est faite, lorsqu'elles existent, ne remet pas en question la qualification fondée sur le droit interne, servir de base à l'application des règles conventionnelles relatives au pouvoir d'imposer, le*

⁷⁰⁹ *Ibid.*

⁷¹⁰ *Ibid.*, 411 et 412.

⁷¹¹ *Ibid.*

cas échéant, susceptibles de faire obstacle à l'application de l'impôt prévue par la loi nationale »⁷¹². Nous nous éloignons de l'idée de « confinement » d'une convention fiscale à l'intérieur du champ d'application d'une loi domestique ; l'idée au contraire d'une « dérogation » par la convention des qualifications qui font partie du champ d'application de la loi domestique, par les dispositions conventionnelles, va dans le sens d'un certain degré d'autonomie ou, du moins, d'indépendance, des conventions fiscales par rapport aux lois internes.

§2 - Le champ d'application conventionnel en droit comparé

Le traitement du champ d'application conventionnel dans les manuels étrangers n'est guère fertile. L'élément « revenu » est toujours absent en règle générale (A), et de l'ensemble il est permis de penser que la conception nationale du rapport de systèmes n'est pas sans influencer la façon dont le champ d'application conventionnel est investi (B).

A) Des originalités respectueuses du champ d'application

Les doctrines espagnole et américaine offrent des exemples où quand on s'y attend le moins, le champ d'application conventionnel est tout de même respecté. En Espagne la doctrine aborde le champ d'application en séparant les pans formels et conceptuels de fond; nous avons cru revenir à une approche sans remise en cause mais cela ne fut pas le cas (1°). Des critiques sont émises, notamment à l'égard de l'article 2 des modèles de convention OCDE et ONU. Aux Etats-Unis, pays du "*treaty override*" et du principe de non-aggravation, le champ d'application conventionnel est néanmoins à l'abri de la subsidiarité des qualifications (2°)

1°) L'approche originale espagnole

Une brève immersion dans la littérature étrangère nous conduit au même constat : l'absence de lien entre la personne qui réclame le bénéfice d'une convention fiscale et la qualité d'assujetti à l'impôt au titre du revenu en particulier susceptible d'être doublement imposé, ne fait l'objet d'aucune dénonciation. Ce lien, pouvant être matérialisé ne serait-ce que par une prise en compte du revenu dûment qualifié, soit selon le droit domestique, soit selon les cédules conventionnelles. En revanche, contrairement à la doctrine française, il semble que la doctrine étrangère accorde moins d'importance au champ d'application de la loi domestique.

⁷¹² B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5ème éd., puf, 2015,p.412.

a) *Elements subjectifs et objectifs du champ d'application*

Ainsi, et commençant par la doctrine **espagnole**, les écrits accordent de l'importance surtout aux notions de « personne » et « impôts » lorsqu'il s'agit d'expliquer le champ d'application conventionnel. L'article premier du modèle selon lequel la convention s'applique aux personnes résidentes de l'un ou des deux Etats contractants est dit l'article « vertébral » du modèle de convention OCDE, en ce qu'il régit le champ d'application dit « **subjectif** » de ces conventions⁷¹³. L'auteur souligne ensuite que suivant le modèle, il résulte nécessaire d'établir un lien précis entre la personne qui invoque les dispositions d'un traité fiscal et le territoire d'un Etat. Ce lien est l'assujettissement à l'impôt sur l'ensemble de ses revenus selon les critères énoncés à l'article 4 ; par rapport aux termes employés par la doctrine française, le lien entre le territoire et le contribuable se fait davantage présent. Les impôts couverts par la convention constituent ensuite l'élément **objectif** du champ d'application des conventions fiscales.

L'accent est alors mis sur la nécessité de revoir la rédaction des dispositions de l'article 2 du modèle OCDE, mais pas dans le sens attendu par nous où il serait question d'un revenu précis perçu par le contribuable assujetti à l'impôt à son titre⁷¹⁴. Selon l'auteur, l'article 2 du modèle de convention gagnerait en clarté s'il était imputé des deux premiers paragraphes⁷¹⁵. Par contre, remarque intéressante soulignée par l'auteur dès l'introduction, l'article 2 du modèle OCDE viendrait également compléter la définition du champ d'application subjectif en incluant l'Etat et ses subdivisions politiques parmi les sujets auxquels les traités s'imposent.

Les écrits doctrinaux espagnols vont suivre généralement la distinction entre éléments subjectifs et objectifs qui constituent le champ d'application des traités, sans faire état de l'absence de l'élément revenu⁷¹⁶.

⁷¹³ F.A. VEGA BORREGO, in *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Cord. J.R. Ruiz Garcia y J.M. Calderon Carrero, Fundacion Pedro Barrié de la Maza Instituto de Estudios Economicos de Galicia, 2004, « *Artículo 1. Ambito de aplicacion personal* », p.43, « *ambito subjetivo* »; 43 à 132 tous les aspects relatifs aux personnes seront abordés suivant la trame des commentaires à l'article 1er du modèle OCDE que l'auteur critique.

⁷¹⁴ A. MARTIN JIMÉNEZ, , in *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Cord. J.R. Ruiz Garcia y J.M. Calderon Carrero, Fundacion Pedro Barrié de la Maza Instituto de Estudios Economicos de Galicia, 2004 « *Artículo 2. Impuestos cubiertos por el Convenio* », p.141 et 165.

⁷¹⁵ A. MARTIN JIMÉNEZ, « *Artículo 2. Impuestos cubiertos por el Convenio* », *op.cit.*,p.165.

⁷¹⁶ J.M. TOVILLAS MORAN, *Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, p.41 à 68 pour les principaux critères qui nous intéressent, personnes et impôts couverts. En matière de droits de successions et de donations la dichotomie entre critères subjectifs et objectifs est utilisée, mais l'élément objet de l'imposition, la propriété, est inclus dès le premier article relatif aux personnes ; ce sont les successions et donations appartenant à des personnes domiciliées dans l'un ou dans les deux Etats contractants, M.A. Sanchez

Procédant de la même manière que Bruno Gouthière en France, Fernando Serrano Anton invite à suivre cinq étapes afin de déterminer si un traité contre la double imposition est applicable, sans qu'il faille passer par une qualification préalable du revenu ou de la situation fiscale en droit interne. L'applicabilité découle de trois questions classiques relatives au : contribuable – s'agit-il d'une personne, est-il résident dans l'un des Etats suivant l'article 4 du modèle –, ensuite, au critère objectif, l'impôt en question est-il compris parmi ceux mentionnés à l'article 2 du modèle, et, enfin, le traité était-il en vigueur à l'époque du fait générateur. Passées ces trois questions, où le territoire est lié à la résidence du contribuable ayant la qualité de personne pour invoquer la convention – tout comme chez Guy Gest et Gilles Tixier –, l'auteur passe à la phase de l'application du traité, consistant à rechercher quel article de la convention doit être mis en œuvre⁷¹⁷.

b) La distinction claire des champs d'application

En revanche, à l'occasion d'une étude plus analytique conduite par Juan José Bayona-Giménez, les champs d'application de la loi et du traité sont abordés de façon bien distincte quant à leur essence⁷¹⁸. L'auteur ne revient pas sur les conditions d'applicabilité de ces conventions, mais aborde le conflit qu'il pourrait surgir entre la législation interne et une norme internationale relevant du domaine fiscal en affirmant que le champ d'application des conventions fiscales « prévoit seulement les situations où les deux Etats sont impliqués simultanément » ; fait sur lequel nous avons-nous-même insisté au cours de la première partie de ce travail. L'auteur poursuit, affirmant que les lois fiscales internes ayant vocation à s'appliquer « à une généralité de cas, il est difficile d'imaginer un conflit potentiel entre ces deux normes qui exigerait une dérogation à la norme interne pour cause d'impossibilité d'application de celle-ci », avant d'ajouter que « le problème posé par la coexistence de ces normes peut être ramené à un examen de la pertinence de l'impôt interne dans un contexte particulier, compte tenu des **limites au pouvoir d'imposer** auquel l'Etat a consenties à travers la convention fiscale ».

L'approche se distingue des écrits doctrinaux français dans la mesure où si dans les deux cas il y a l'idée de « limiter » et rien d'autre, la loi interne, cela est fait en mettant en avant la supériorité du droit conventionnel, norme de référence du contrôle. Dans ce sens, l'auteur poursuit d'ailleurs et affirme que « le problème ne se réfère plus au contrôle du

Jimenez, « *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones* », Comares ed., Granada, 1991, p.126 à 129

⁷¹⁷ F. SERRANO ANTON, *Fiscalidad Internacional*, Cord. F. S. Anton, CEF, 2001, p.24 et 25.

⁷¹⁸ « *Le contrôle de conventionnalité par les juridictions nationales en matière fiscale. Le cas de l'Espagne* », L'année fiscale, 2005, puf, p.67 à 77.

respect de la Convention par les normes internes, mais plutôt au contrôle de l'application correcte du traité aux cas particuliers relevant de son domaine d'application ». Les conventions fiscales sont les normes « à l'honneur », celles qui ont un « domaine d'application » qui se doit d'être respecté, avant que le domaine d'application de la loi ne soit lui-même abordé. La supériorité hiérarchique est véhiculée dans la façon même de définir le contrôle de conventionnalité dont « subit » le droit interne, au lieu de présenter le droit interne comme un droit dont dépend l'application des conventions fiscales.

2°) Une approche américaine fertile

La doctrine américaine est aussi intéressante puisque nous aurions pu espérer trouver dans le pays des « *treaty override* » la consécration de la subsidiarité des qualifications conventionnelles de façon on ne peut plus explicite. Pourtant, dans un contexte de volonté d'harmonisation du droit domestique à l'échelle mondiale (a), le champ d'application conventionnel paraît bien mieux respecté (b).

a) Harmonisation du droit domestique à l'échelle mondiale

La politique américaine face aux traités bilatéraux contre la double imposition est double : harmoniser le droit domestique à l'échelle mondiale, et, en même temps, préserver la juridiction fiscale domestique sur les revenus des citoyens et résidents américains. De pair avec le principe de non-aggravation reconnu par la doctrine et explicitement consacré par le texte du modèle de convention américain, la subsidiarité « implicite » est néanmoins réduite de par l'importance des dispositions anti-*treaty shopping* que contient ce modèle. L'article 22 du modèle de convention américain est plus riche que le modèle de convention OCDE, on peut voir là une façon de faire prévaloir les dispositions d'un traité lorsqu'un contribuable s'adonne à des pratiques dites de « *treaty shopping* ».

La « subsidiarité » conventionnelle pouvant être identifiée implicitement dans le principe de non-aggravation consacré par le modèle de convention américain de 2006 à l'article 1^{er} notamment, mais, seulement. Le fait que la situation d'un contribuable ne puisse pas être aggravée par l'application d'un traité, revient *in fine* à relayer les conventions fiscales quelque peu à une place « subsidiaire », limitant le champ d'application potentiel qu'une convention fiscale pourrait avoir à un rôle d'allègement fiscal ; soit le traité réduit la charge

fiscale, soit le contribuable a le droit d'opter pour le régime domestique plus favorable⁷¹⁹. Le choix doit être fait par catégorie de revenus, un contribuable soumis à la juridiction fiscale américaine – résident aux Etats-Unis ou ayant la nationalité américaine – au titre de ses bénéfices industriels et commerciaux, mais rester soumis aux dispositions conventionnelles pour ce qui est des dividendes, à titre d'exemple⁷²⁰. Mais l'approche de ce champ d'application n'est pas faite au travers du champ d'application de la loi domestique de façon aussi explicite que chez la doctrine française, même si nous sommes face à des auteurs qui vont affirmer l'approche « souverainiste » que les Etats-Unis ont des conventions contre la double imposition.

Le moment venu d'expliquer l'application d'un traité bilatéral, les écrits ne démarrent néanmoins pas par la subsidiarité des conventions fiscales. Pourtant, face au principe de non-aggravation, il aurait été tout à fait logique prôner pour une analyse d'abord du droit interne américain afin de retenir la pression fiscale qu'il en résulterait, et rapprocher ensuite ce résultat, du résultat éventuellement prescrit par la convention fiscale. Se faisant, la convention trouverait à s'appliquer une fois seulement que le contribuable américain aurait fait son choix eu égard au niveau de l'imposition.

b) L'absence de la subsidiarité des qualifications

Or, l'interprétation des traités est d'abord enseignée au travers des termes que le traité lui-même définit, ces définitions devant être respectées⁷²¹. C'est seulement si le contexte d'un traité ne requiert pas de définition particulière, que le droit domestique peut être utilisé. Même si l'autre Etat contractant pourrait parvenir à un résultat différent, cela serait fait en respectant les termes même du traité en vertu duquel tout terme non défini a le sens que lui attribue le droit interne⁷²². Aussi, malgré la subsidiarité « implicite » véhiculée par le principe de non-aggravation, la doctrine invite à bien comprendre qu'interprétation dynamique ne revient pas à utiliser de façon unilatérale le droit domestique de façon à altérer les dispositions d'un traité⁷²³. La présentation du champ d'application est faite en fonction du champ d'application du modèle américain. Bien qu'il diffère sensiblement du modèle de convention OCDE objet de notre analyse⁷²⁴, sa présentation n'est pas pour autant sans intérêt. L'auteur présente

⁷¹⁹ R. L. DOERNBERG, “ *International Taxation in a Nutshell*”, Thompson West, 8ème éd. 2009, p.123.

⁷²⁰ R. L. DOERNBERG, “ *International Taxation in a Nutshell*”, *op.cit.*, p.129.

⁷²¹ *Ibid*, p.127.

⁷²² *Ibid*.

⁷²³ *Ibid*, p.128.

⁷²⁴ Article 1 du modèle de 2006: “This Convention shall apply only to persons who are residents of one or both of the Contracting States, except as otherwise provided in the Convention.2.This Convention shall not restrict in

d'abord les deux premiers articles qui fixent le champ d'application ayant trait aux personnes, aux impôts, au territoire et au temps. Chacun de ces critères sera expliqué sans que l'assujettissement de celui qui demande l'application du traité au titre du revenu censé être couvert par ses dispositions ne soit examiné. Il sera donné davantage d'importance à la dimension territoriale dans la mesure où les impôts locaux ne sont pas couverts, seuls les impôts fédéraux le sont, ou encore, le traitement de la transparence fiscale ou de la non-aggravation seront aussi examinés de près⁷²⁵.

B) le traitement innovant du champ d'application

Le Portugal nous a surpris; l'influence de la conception française est notoire, des "subsidiarités" sont présentes, mais elles sont laissées en dehors du traité, lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application conventionnel (1°). Du fait d'être capable de ne pas mêler subsidiarité et champ d'application, le Portugal innove. Ensuite, l'Allemagne révèle les prémisses qui ont sans doute permis à Joanna Wheeler de réfléchir à la "clé de voûte", assez éloigné de la subsidiarité automatique des qualifications conventionnelles (2°).

1°) L'approche "francisée" au Portugal

Notre brève immersion au Portugal a permis de voir un exemple où des "subsidiarités conventionnelles" sont reconnues dans le droit positif et chez la doctrine (a) mais sans pour autant que ces subsidiarités aient un impact dans la détermination du champ d'application conventionnel (b).

a) La reconnaissance de "subsidiarités" conventionnelles

La doctrine portugaise laisse entrevoir une approche plus atténuée à l'égard du champ d'application de la loi domestique. Pour ce qui est du lien entre l'assujettissement à l'impôt au titre du revenu pour lequel l'application de la convention est demandée la situation est la

any manner any benefit now or hereafter accorded: a) by the laws of either Contracting State; or b) by any other agreement to which the Contracting States are parties. (...)” ; Article 2: This Convention shall apply to taxes on income imposed on behalf of a Contracting State irrespective of the manner in which they are levied.² There shall be regarded as taxes on income all taxes imposed on total income, or on elements of income, including taxes on gains from the alienation of property.³ The existing taxes to which this Convention shall apply are:

a) in the case of -----: b) in the case of the United States: the Federal income taxes imposed by the Internal Revenue Code (but excluding social security and unemployment taxes), and the Federal excise taxes imposed with respect to private foundations.⁴ This Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any changes that have been made in their respective taxation or other laws that significantly affect their obligations under this Convention.

⁷²⁵ *Ibid*, p.128 à 134.

même qu'en France, rien n'est dit ni questionné. De retour au champ d'application de la loi domestique, au lire de la doctrine, nous reconnaissons une « subsidiarité d'application » bien que la terminologie ne soit pas employée dans la mesure où il est considéré que les traités ne peuvent avoir qu'un effet négatif, en vertu duquel il peuvent uniquement restreindre, écarter ou atténuer le droit domestique⁷²⁶. La conséquence de cette conception est la démarche subsidiaire d'application, reprenant ici la distinction faite au cours du premier chapitre de cette étude : appliquer le droit conventionnel une fois seulement la légalité à l'égard du droit interne examinée. Toutefois, il n'est pas fait allusion expresse au champ d'application de la loi ; il n'est pas affirmé expressément que l'application d'une convention dépend du champ d'application de la loi.

b) Champ d'application autonome

Le champ d'application est expliqué suivant les cinq « angles » distincts qui sont les personnes, les impôts, le territoire, la succession d'Etats et le temps. Le champ d'application personnel est présenté de façon exhaustive, toutes les zones d'ombres sont traitées, le fil conducteur étant par contre le principe de la « **relativité** » des traités⁷²⁷. En vertu de ce principe, les traités s'appliquent exclusivement aux résidents d'un des Etats contractants, et non pas aux nationaux, comme jadis incité dans les conventions conclues au début du 20^{ème} siècle, ou encore dans le modèle de convention américain. C'est en cela que l'auteur évoque un effet « relatif » des traités. A aucun moment il n'est question de lien entre la personne du contribuable et le revenu pour lequel elle demande son application, la même remarque vaut lorsqu'il est question du champ d'application matériel des traités contre la double imposition⁷²⁸. Le constat est toujours le même ; on parle d'impôt, des techniques aidant à appréhender les impôts qui viendraient à être créés lorsque la convention contient une liste des impôts auxquels elle s'applique, sans dire un mot au sujet des revenus imposés⁷²⁹.

2°) L'approche pragmatique germanique

⁷²⁶ Voir le dernier chapitre de ce travail sur le rapport de systèmes .

⁷²⁷ A. XAVIER, *Direito tributario internacional*, 2a edição atualizada, col. De C. Celorico de Palma e L. Xavier, Almedina, p.123.

⁷²⁸ *Ibid*, page 123 à 140, les aspects abordés relatifs au champ d'application personnel étaient les suivants: le principe de la relativité des traités ; situations triangulaires, le principe de relativité des traités et les établissements stables en matière d'intérêts, entités sans personnalité juridique, la condition d'assujettissement à l'impôt, de bénéficiaire effectif, les clauses de limitation et d'exclusion d'application du traité, clauses visant les entités transparentes et contrôlées. Ces conditions seront le cas échéant abordées plus loin, lorsqu'il sera question de l'application au fond des conventions contre la double imposition, chapitre 7 de la présente étude.

⁷²⁹ *Ibid*, p.140 à 144. Idem chez M. Pires, *Da dupla tributação*, p.448

Le champ d'application est abordé selon les conditions de forme (a) et les conditions de fond (b). Ces dernières sont complètement indépendantes du droit interne et nous laissent présager l'approche de Joanna Wheeler .

a) Des exigences de forme classiques

Du côté allemand, Klaus Vogel offre une liste des conditions d'application – ou d'applicabilité dans notre cas - d'un traité contre la double imposition : opposabilité du traité à l'administration fiscale, droit du contribuable de bénéficier du traité « *ordinairement déterminé au travers de la condition de résidence, Art.1 MC* », applicabilité du traité à l'impôt contesté (impôts figurant de façon expresse dans la liste disposée à l'article 2 du Modèle de convention et impôts similaires)⁷³⁰. Ces éléments sont ce que l'auteur appelle les « *requirements of application* », les exigences d'application, faisant ici une traduction libre de termes assez clairs. Lorsque on s'arrête pour examiner l'applicabilité d'un traité qui ne restreint pas le bénéfice de ses dispositions aux seuls résidents, l'« accès » serait conditionné à l'opposabilité du traité – est-il en vigueur dans le droit interne s'agissant de la France -, et à son applicabilité à l'impôt en litige.

b) Des exigences de fond à l'abri du droit domestique

En revanche, l'auteur inclut la qualification du revenu parmi les « *exigences de fond* », que nous pourrions aussi traduire par celles qui permettent au contribuable qui évoque un traité d'obtenir gain de cause, ou au juge de reconnaître le succès de la requête faite par celui dont se prévaut des dispositions conventionnelles. Ces conditions sont au nombre de quatre : la désignation de l'objet sur lequel selon le droit interne la règle s'applique (revenu, capital, bénéfice, etc.) ; la désignation des exigences particulières selon lesquelles les règles de répartition des revenus vont s'appliquer : détermination de certaines caractéristiques de l'objet soumis à l'impôt qui fonde l'assujettissement – la source (revenu de propriété immobilière, bénéfices d'une entreprise), la désignation de certaines caractéristiques de l'objet soumis à l'impôt qui détermine comment le montant assujetti est calculé (exclusion de l'assiette de certains éléments du revenu, selon la doctrine Suisse « *Steuerasscheidung* »), connexion entre les exigences particulières et le contribuable – attribution de l'objet soumis à l'impôt à une

⁷³⁰ K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, §48, Wolters Kluwer 2012, e-version.

personne (revenu réalisé par un résident), connexion entre l'objet soumis à l'impôt et l'Etat qui assoit l'impôt – facteur de rattachement (soit, suivant une caractéristique du contribuable telle que la résidence ou la nationalité ; soit, suivant une caractéristique de la transaction ou de l'évènement telle que l'endroit où est situé la propriété immobilière)⁷³¹.

Deux remarques méritent d'être faites au service de notre démonstration. Le champ d'application ne dépend pas de l'attribution du revenu au contribuable qui réclame l'application du traité, critique majeure d'ailleurs formulée par Joanna Wheeler comme nous allons voir dans quelques instants. La connexion ou le lien, ou, l'attribution du revenu au contribuable intervient uniquement au niveau de l'application au fond du traité, des conditions de succès au fond de la requête fondée sur un contrôle de conventionnalité.

C) Le traitement "a-étatique" du champ d'application

S'agissant à présent d'une doctrine que nous classifions d'**internationale** – « *a-étatique* » – chercheurs fiscalistes s'exprimant de façon générale et non suivant les règles d'un système juridique propre à un Etat- quelques indices anti-subsidiarité des qualifications conventionnelles peuvent être relevés dans la façon d'expliquer le champ d'application des conventions fiscales contre la double imposition. Deux approches méritent d'être visitées, celle de Willem Kuiper (1°), et celle de Joanna Wheeler (2°). Nous avons déjà abordé le concept de clé de voûte

1°) L'approche intéressante de Willem Kuiper

Willem Kuiper fait l'honneur à l'article 1er des modèles de convention pour déterminer si une convention fiscale doit être appliquée ou non. Son point de vue est pour le moins original mais ne manque pas de séduire (a). Par contre, la matière imposable n'est pas prise en considération, sur ce point son approche déçoit (b).

a) L'honneur à l'article 1er des modèles de convention

Partant pour un exemple des termes employés par Willem G. Kuiper, la qualification des revenus au niveau de l'applicabilité d'un traité semble exclue⁷³². L'auteur initie ses

⁷³¹ K. VOGEL, *Double Taxation Conventions, op.cit.*, §48, II, Substantive requirements, *traduction libre*.

⁷³² A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI ET A. SFONDRINI (a cura di), « *Manuale di fiscalità internazionale* », V Edizione, IPSOA, 2012, Capitolo IV, W.G. Kuiper, p.65.

propos en expliquant que suivant les dispositions de l'article premier du modèle de convention OCDE, l'application des bénéficiaires d'une convention fiscale dépend de la définition conventionnelle du terme « personnes » et « résidence ». L'affirmation ne manque pas de surprendre puisque généralement la doctrine n'évoque pas de définition conventionnelle de résidence, mais insiste sur le fait que les conventions fiscales ne définissent pas le concept et renvoient au droit interne. C'est comme si l'auteur nous invitait à considérer que le renvoi au droit interne par la convention fiscale est en soi une définition, ce avec quoi nous sommes parfaitement d'accord, surtout sachant que l'article 4 apporte des limitations et des compléments à la définition domestique de la résidence d'un contribuable⁷³³.

Nous ne sommes pas encore dans la définition du champ d'application matériel, mais cette « entrée » est déjà positive si l'on estime la subsidiarité des qualifications conventionnelles juridiquement incohérente avec le principe de supériorité hiérarchique des traités contre la double imposition, lorsque, du moins, ce principe régit dans un système juridique donné tel que le français.

b) L'indifférence au revenu imposable

Quand il s'agit du champ d'application matériel par contre, nous sommes déçus de ne pas voir de référence au revenu ; un abordage classique sur comment inclure les impôts dans le champ d'application est fait, sans que le revenu soit mentionné⁷³⁴. Il faut compter sur les travaux d'un autre chercheur indépendant pour que cela soit pris en compte de façon approfondie, il s'agira de l'étude doctorale conduite par Madame Joanna Wheeler que nous avons déjà abordé plus haut. Nous allons nous arrêter de façon plus approfondie plus loin, pour l'heure, il est question de tracer de façon sommaire sa ligne de critique à l'égard des articles relatifs au champ d'application conventionnel du modèle OCDE.

2°) L'approche innovatrice de Joanna Wheeler

⁷³³ Nous sommes d'avis que le renvoi au droit interne par la convention est en soi une définition dans la mesure où ce renvoi concerne deux Etats à la fois où, le cas échéant, des définitions différentes sont consacrées par le droit interne d'une part. D'autre part, la convention stipule également que pour être résident il faut être assujéti à l'impôt, condition qui généralement n'est pas consacrée par les droits internes, et, inclus l'Etat ainsi que ses subdivisions politiques dans la liste des résidents. On peut voir là un dépassement de la définition purement domestique de résidence, permettant d'affirmer qu'y compris à l'égard de l'article 4 du modèle OCDE, il n'y a pas de véritable subsidiarité mais plutôt une complémentarité.

⁷³⁴ A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI ET A. SFONDRINI (a cura di), « *Manuale di fiscalità internazionale* », V Edizione, IPSOA, 2012, Capitolo IV, W.G. Kuiper, p.66 et 67.

Nous avons déjà évoqué et nous évoquerons encore l'approche de Joanna Wheeler puisqu'elle va jusqu'à proposer la refonte du champ d'application conventionnel des modèles OCDE (nous rajoutons ONU parce que nous pensons que le mouvement serait suivi) . A présent il s'agit de revenir sur deux traits majeurs afin de pouvoir comprendre la suite.

a) L'impact de la clé de voûte

En quelques mots, l'auteur estime qu'il manque une « clé de voûte » au niveau du champ d'application conventionnel, c'est un lien entre le bénéficiaire du traité et le revenu pour lequel la protection est sollicitée ; bien des zones d'ombres demeurent encore aujourd'hui à cet égard, et la question de savoir si la personne est assujetti à l'impôt dans l'Etat contractant au titre de ce revenu en particulier, devrait figurer parmi les conditions d'accès au traité.

b) L'appel à la subsidiarité d'application

L'approche critique que Joanna Wheeler propose du modèle de convention OCDE ne l'empêche pas de se prononcer en faveur de la subsidiarité d'application ; reprenant ses termes, c'est au droit domestique de déterminer dans chaque Etat quand, comment, entre les mains de qui et s'il y a tout simplement lieu d'imposer⁷³⁵. Les Etats sont autonomes pour décider si, quand et comment assoir l'impôt, et sur quelle personne devra peser la charge de l'impôt. La fonction « primaire » - il est intéressant de constater qu'ici le terme « subsidiaire » aurait sans doute été employé par la doctrine française, ou bien, il aurait été question de la « seule fonction » des conventions fiscales -, d'un traité est de résoudre la double imposition qu'advient lorsque deux - ou plusieurs - droits domestiques souhaitent imposer un même revenu. Place au traité ensuite en vue de la répartition de la matière entre les deux Etats. Bien que la subsidiarité d'application soit réconfortée dans son essence, l'auteur ne va pas jusqu'à rendre le champ d'application conventionnel au champ d'application de la loi domestique.

Toutefois, la qualification ayant servi l'acte d'imposition en droit interne ne fait pas partie non plus des critères à prendre en compte pour déterminer l'applicabilité d'une convention contre la double imposition. Cette précision est très importante, la subsidiarité d'application pourrait être acceptée, en effet, on a pu la retrouver chez Michael Lang lorsqu'il

⁷³⁵ J. WHEELER, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, op.cit., p.281.

explique les trois étapes défendues par H. Loukota⁷³⁶. L'essentiel est de conserver ces étapes bien indépendantes et imperméables les unes par rapport aux autres à notre avis; la subsidiarité des qualifications est le point qui marque une portée excessive du principe de subsidiarité des conventions fiscales selon nous.

L'appel à la subsidiarité d'application fait, chose très importante, suivant des termes plus neutres - la terminologie "subsidiarité" ne fut pas employée - ne constitue pas un obstacle à notre constat: les doctrines « domestiques » ont la tendance à ne pas questionner suffisamment le champ d'application des conventions fiscales tel qu'habituellement posé par les modèles de convention. Cherchant à comprendre l'impact du rapport entre systèmes sur cet abordage en général peu fertile du champ d'application conventionnel, les résultats invitent à penser qu'il existe un lien entre la portée du principe de subsidiarité conventionnelle le rapport de systèmes.

Section 2 : L'impact de la refonte du champ d'application sur la subsidiarité conventionnelle

En contraste avec la simplicité des dispositions sur le champ d'application conventionnel, la doctrine autorisée a investi de façon critique le terrain du champ d'application du modèle de convention OCDE depuis quelques années (§1). Ces amendements pourraient avoir un impact sur la conception de la subsidiarité prétorienne en France. L'exposé des critiques émises aux dispositions relatives au champ d'application conventionnel permettent en même temps de comprendre que cette lacune a, d'une part, permis à la subsidiarité de s'installer, et, d'autre part, qu'elle est peut-être à l'origine même de sa reconnaissance par le juge administratif français (§2).

§ 1 - La récupération de la "clé de voûte" manquante

Rejoignant les travaux de Joanna WHEELER, la pièce centrale des conventions fiscales est le revenu, pièce clé du champ d'application des conventions fiscales (A). La doctrine en France et ailleurs donnait jusqu'à présent peu d'importance aux qualifications

⁷³⁶ M. LANG, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, IBFD, 2010, p.36., en référence à H. LOUKOTA, (SWI 1998,560).

exigées par le revenu lors de l'appréciation du champ d'application conventionnel. Joanna WHEELER propose des critères d'attribution du revenu au contribuable qui sont susceptibles de résoudre autrement certaines affaires tranchées par le Conseil d'Etat, affaires qui n'ont pas manquées d'être critiquées par la doctrine (B).

A – Le revenu, clé du champ d'application

L'introduction du revenu au niveau du champ d'application d'une convention fiscale implique de s'interroger au préalable sur la place qu'il doit occuper (1°) ainsi que sur la qualité que devra remplir son bénéficiaire (2°).

1°) La place du revenu

La remise en cause du champ d'application passe par une réflexion sur la place du revenu dans le modèle de convention d'une façon générale. L'auteur recherche une symétrie puisque le revenu fait l'objet d'une répartition entre Etats membres, mais en fonction de la personne du contribuable, sans que sa nature soit prise en compte par la convention fiscale (a). En revanche, Joanna Wheeler exclu le besoin de qualification du revenu dès le stade de l'accès à la convention (b).

a) La recherche d'une symétrie

Comme nous l'avons mentionné plus tôt, dans son étude intitulée « *The missing Keystone of Income Tax Treaties* », Joanna Wheeler démontre que l'absence de lien exigé dès le stade du champ d'application conventionnel entre l'assujettissement à l'impôt de la personne qui réclame l'application du traité au titre du revenu pour lequel la protection est sollicitée, a un impact négatif sur la pratique conventionnelle⁷³⁷. L'analyse conduite par Joanna Wheeler se focalise essentiellement sur les conditions d'accès à une convention contre la double imposition, il est question du chemin à parcourir pour y accéder. L'auteur nous invite à constater combien l'accès est aujourd'hui fait suivant la personne du contribuable, un critère trop subjectif et dépendant de la notion de résidence de façon excessive. Partant de ce constat, l'auteur défend une nouvelle approche, d'avantage empreinte d'objectivité, qui rend le revenu la clé de voûte de l'accès aux conventions fiscales.

⁷³⁷ J. WHEELER, *World Tax Journal*, Vol.3, Issue 2, June 2011, IBFD, p.280: "The structural problem of treaties is, however, even more fundamental than these difficulties with the "liable to tax" concept. It is, rather, that there is a missing link in treaties, the missing keystone referred to in the title of this article. That keystone is the liability to tax of a person in respect of a specific item of income".

L'auteur met en exergue les problèmes résultant d'un modèle de convention bâti autour de la personne du contribuable, au lieu et place du revenu ; tandis que la personne est la pièce centrale du champ d'application conventionnel, les règles distributives semblent être construites davantage en fonction des différentes catégories du revenu, alors qu'un lien entre les deux au niveau de la définition du champ d'application conventionnel fait défaut⁷³⁸. Joanna Wheeler n'est pas la seule à contester ce qui paraît être aujourd'hui des articles des conventions fiscales incontournables⁷³⁹.

Dans le contexte de la subsidiarité conventionnelle, on s'interroge si la refonte des articles relatifs au champ d'application aurait permis d'atténuer les méfaits du principe de subsidiarité. Le défaut de lien entre la personne résidente d'un Etat et son assujettissement à l'impôt au titre du revenu pour lequel la couverture conventionnelle est sollicitée, fait que les deux conditions clés – personne et résidente (signifiant assujettie) – ne s'articulent pas correctement au final⁷⁴⁰.

b) L'exclusion de la subsidiarité des qualifications conventionnelles

Les écrits de l'auteur nous réconfortent dans l'idée que ce n'est pas au niveau de l'applicabilité d'un traité que le revenu doit être qualifié. Ce faisant, Suivant ses propos, l'accès à une convention fiscale dépend des articles 1, 3 et 4 du modèle OCDE⁷⁴¹. L'article premier exige qu'il y ait une personne qui bénéficiera de l'application du traité, résidente de l'un ou des deux Etats contractants. L'article 3 définit le terme de personne – Joanna Wheeler considère qu'il s'agit plutôt d'une description plutôt que d'une définition à proprement parler -, et l'article 4 définit, par renvoi notamment au droit interne, le terme de résidence. La résidence implique, selon les termes du traité, que le contribuable soit soumis à une obligation

⁷³⁸ J. WHEELER, *World Tax Journal*, Vol.3, Issue 2, June 2011, IBFD, p.272.

⁷³⁹ R. COUZIN, "Corporate Residence and International Taxation" (Amsterdam: IBFD, 2002), Sec. 3.1.1. L. De Broe, *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*", Doctoral Series, Vol.14, IBFD, Amsterdam, p. (§451), se focalisant sur la "possession" à l'égard du revenu (ownership) en tant que condition pour bénéficier de l'application des traités, faisant remarquer par ailleurs que les termes "payés à" et "bénéficiaire effectif" devaient nécessairement être interprétés autrement qu'au pied de la lettre afin de respecter l'objectif général d'un traité contre la double imposition (§441 et suiv.).

⁷⁴⁰ J. WHEELER, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, *op.cit.*, p.280.

⁷⁴¹ J. WHEELER, « *The Missing Keystone of Income Tax Treaties* », *World Tax Journal*, issue 2, June 2011, p.247 à 367, p.255: "The final element in determining entitlement to treaty benefits relates to the specific item of income in question; a person who is resident in one of the contracting states for treaty purposes is able to claim treaty benefits in respect of an item of income only if he can show that he has a required connection with the income".

fiscale illimitée dans le contexte du principe d'imposition de son pays⁷⁴². L'auteur s'attarde alors sur chacune de ces « étapes » en soulignant les zones de doutes qui demeurent à cause de l'actuel modèle.

2°) La place de la personne physique ou morale

La qualité du contribuable (a) par rapport au revenu pour lequel il demande le bénéfice de la protection conventionnelle (b) doivent également être repensées et permettent de revenir sur quelques affaires jugées par le Conseil d'Etat.

a) La qualité du contribuable

La « *personne* » qui réclame l'application d'un traité peut ainsi avoir différentes qualités fiscales – « *taxable capacities* » - comme celle d'un « *trustee* » ; le modèle est muet sur l'application des conventions lorsque tel est le cas, ou, pas assez précis eu égard aux commentaires au modèle OCDE⁷⁴³. Pour ce qui est de la résidence fiscale, les questions de savoir s'il s'agit d'une obligation fiscale générale ou non – suffit-il d'être un assujetti en termes généraux ou bien faut-il être assujetti au titre du revenu pour lequel la protection conventionnelle est sollicitée⁷⁴⁴ - sont toujours d'actualité, tout comme la question de savoir de quelle nature d'obligation fiscale il s'agit – assujetti et redevable, assujetti mais exonéré de l'impôt, ou assujetti potentiel lorsque dans l'Etat de résidence l'impôt couvert par la convention n'est pas dû -, sont autant des questions qui font l'objet d'une analyse approfondie⁷⁴⁵.

L'étude apporte un regard nouveau et un examen particulièrement riche sur le rôle d'un lien, dit « connexion » entre le plaidant et le revenu, en tant que condition d'accès à une convention fiscale⁷⁴⁶.

b) Le lien entre le revenu et la personne du contribuable

⁷⁴² Les contribuables étant soumis à un principe d'imposition territorial comme en matière d'Impôt sur les sociétés en France, peuvent bien évidemment invoquer le bénéfice d'une convention. Bien des études furent nécessaires à cerner cette notion. Pour quelques exemples : s'agissant des sociétés de personnes – voir le rapport de l'OCDE sur l'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, OCDE 1999, 134 pages.

⁷⁴³ *Ibid*, p.250.

⁷⁴⁴ *Ibid*, p.273 : « *As long as the person is subject to a general tax liability, derives or receives the income and, in respect of passive income, is the beneficial owner, the treaty gives protection, whether or not the person is liable to tax on that specific item of income* ».

⁷⁴⁵ *Ibid*, pages 252 à 254, l'auteur commente notamment un arrêt rendu par les tribunaux indiens au sujet de contribuables résidant aux Emirats Arabes.

⁷⁴⁶ *Ibid*, p.255.

L'auteur s'interroge sur la nature du lien censé exister entre celui qui réclame le bénéfice des dispositions du traité et le revenu pour lequel la couverture conventionnelle est sollicitée ; le revenu est-il réalisé par la personne, payé à elle, la personne est-elle le bénéficiaire effectif, ou bien le propriétaire du revenu. Les interrogations autour des conditions d'accès sont bien nombreuses et se poursuivent, y compris sur la notion de bénéficiaire effectif, où on peut encore s'interroger sur sa fonction au sein des conventions ; s'agit-il d'une condition d'attribution du revenu ou bien d'un dispositif anti-évasion fiscale voué à être généralisé au-delà des articles qui le mentionnent de façon expresse⁷⁴⁷ ? La condition de bénéficiaire effectif mériterait-elle de figurer parmi les conditions d'accès au traité fiscal ? Face à des questionnements nombreux et susceptibles de recevoir des réponses bien différentes d'un Etat contractant à l'autre, l'auteur plaide en faveur de l'institution de critères hiérarchisés d'attribution d'un revenu à une personne dès le niveau du champ d'application conventionnel, parmi donc les conditions d'accès.

B- Des critères d'attribution du revenu au contribuable

A la recherche de critères d'attribution du revenu au contribuable (1°) la refonte du concept de double imposition s'est révélée fondamentale à notre étude dans la mesure où elle a pour effet de chasser tout risque de subsidiarité excessive (2°).

1°) La nécessité de critères d'attribution du revenu

Des nouveaux critères d'attribution du revenu sont proposés (a) mais la notion de double imposition joue un rôle central (b). Encore faut-il que les droits domestiques acceptent de franchir l'étape du changement, afin que des affaires telles que Schneider ou Aznavour soient jugées autrement.

a) Les critères de répartition du revenu

Selon Joanna Wheeler, les potentiels conflits de qualification ou de caractérisation qui se cachent derrière l'entreprise visant l'attribution d'un revenu à un contribuable sont nombreux au seul regard du modèle OCDE. Un choix entre les réponses apportées par le droit domestique de l'Etat de résidence ou de l'Etat de source s'imposerait, sans que cela soit

⁷⁴⁷ Dans les conclusions rendues sous l'affaire Aznavour, Claire Landais refuse l'application de la clause balai, relative aux revenus inommés, sous prétexte qu'il faille remplir la condition de bénéficiaire effectif des revenus. Argument qui nous paraît dans l'affaire assez discutable.

automatiquement accepté par l'Etat partenaire, ou sans que cette solution suffise à résoudre les conflits plus sensibles en matière de sociétés de personnes ou de sociétés « intermédiaires » par exemple ; c'est pourquoi la mise en place de critères d'attribution des revenus aux personnes paraît à l'auteur comme une solution opportune. Ces critères hiérarchisés, fonctionnant tels une « *tiebreaker rule* », seraient organisés suivant le degré du lien que celui qui réclame le bénéfice d'une convention fiscale a avec le revenu pour lequel l'application est demandée⁷⁴⁸. Plus compliquée à mettre en œuvre dans les relations triangulaires que bilatérales, Joanna Wheeler le reconnaît, la démarche aurait néanmoins le mérite de résoudre bien des zones grises dans la pratique des conventions fiscales.

b) L'enjeu de la nature de la double imposition

Deux constats pour notre étude sont importants : si le lien entre la personne qui réclame l'application d'un traité et le revenu manque de précision suivant le modèle actuel et mérite d'être revisité, la critique n'invite pas à ce que le revenu soit qualifié en amont, avant l'accès au fond aux dispositions conventionnelles, et en fonction exclusivement du droit interne. En revanche, un deuxième débat jailli et est en lien direct avec les affaires Aznavour et Schneider : la distinction entre double imposition économique et double imposition juridique en vue de l'application du traité. L'étude de Joanna Wheeler démontre combien la question n'est pas si simple qu'elle transparaît dans la présentation faite par la doctrine d'une façon générale, ni par l'OCDE elle-même, dans l'introduction au modèle de convention sur la double imposition du revenu et du capital. Nous sommes enclins à penser que la subsidiarité plaide en faveur de la double imposition juridique comme seul type de double imposition à éviter, tant pour le système juridique il serait plus difficile d'exporter le droit interne dans le cas de doubles impositions économiques.

2°) Double imposition économique chasse subsidiarité excessive

Joanna Wheeler revient sur la question de savoir si les traités doivent bénéficier strictement à une personne en particulier, ou bien si le bénéfice des dispositions du traité doit être accordé en fonction de certains éléments du revenu; la personne ayant alors une importance secondaire⁷⁴⁹. Cette question renvoi à la distinction entre double imposition

⁷⁴⁸ *Ibid.*, p.265.

⁷⁴⁹ J. WHEELER, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, *op.cit.*, p.266.

économique et double imposition juridique, distinction clé dans les affaires *Schneider* et *Aznavour*.

a) La personne au coeur de la distinction

L'étude conduite par Joanna Wheeler revient sur l'opportunité de la distinction faite entre double imposition économique et double imposition juridique dès l'article premier du modèle de convention OCDE. L'article premier réserve l'accès des conventions aux « personnes »⁷⁵⁰. La doctrine traite d'une façon générale cette distinction de façon particulièrement scolaire, lui accordant peu d'intérêt, sans vraiment la questionner⁷⁵¹. A peine s'attarde-t-on, tout juste les auteurs se contentent d'expliquer la distinction entre double imposition juridique et double imposition économique via l'exemple fameux - mais peu fertile et pertinent - des dividendes. Les apprentis fiscalistes sont censés se contenter de l'absurdité qui vaudrait faire rentrer dans le champ d'application conventionnel les situations telles que celles des dividendes, où, issus de bénéficiaires d'exploitation préalablement soumis à l'impôt sur les sociétés, ils font l'objet souvent d'une deuxième imposition entre les mains d'un contribuable différent, l'associé ou l'actionnaire, au titre d'un impôt le cas échéant différent, l'impôt sur les revenus, mais grâce à une qualité dans tous les cas différente du revenu et du contribuable, celle d'associé ou d'actionnaire et celle de revenus passifs.

Il est alors très facile de convaincre dans le sens de la non inclusion de ces situations dans le champ d'application conventionnel, tant l'appréhension du phénomène serait complexe à l'échelle transfrontalière, et tant un débat de fond de justice fiscale est impliqué.

b) Une distinction au coeur de l'affaire Schneider

Au regard de l'affaire *Schneider*, les critiques à l'encontre de la décision adoptée par le Conseil d'Etat ont portées précisément sur l'absence de double imposition juridique. La société française imposée en France, à hauteur de sa participation dans le capital de la filiale établie à l'étranger, en vertu de l'article 209 B du CGI, est bien une entité distincte de sa

⁷⁵⁰ *Ibid*, p.266, se fondant sur P.J. Hattingh, "The Role and Function of Article 1 of the OECD Model", 57 Bulletin for International Taxation 11 (2003), pp.546-53

⁷⁵¹ Pour des exemples de la doctrine à l'étranger : Italie : A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI ET A. SFONDRINI (a cura di) « Manuale di fiscalità internazionale », V Edizione, IPSOA, 2012, Capitolo terzo, W. G. Kuiper, pages 41 à 56, la définition traditionnelle est donnée par les auteurs, permettant de faire la distinction entre la double imposition économique et juridique, sans toutefois la questionner. Par contre, les auteurs traitent de façon particulièrement exhaustive les méthodes pour éliminer les doubles impositions, aussi bien juridique qu'économique, allant jusqu'aux situations de triple imposition économique (p.55).

filiale suisse, imposée en suisse, au titre de l'intégralité du bénéfice réalisé. Les commentateurs furent nombreux à alléguer la présence d'une double imposition économique qui excluait d'emblée l'application d'une convention fiscale, d'autant plus s'agissant de l'article 7 relatif aux bénéfices d'entreprise. Deux contribuables distincts, imposables sur un même revenu, mais suivant une assiette différente d'ailleurs, excluait la présence d'une double imposition juridique dans l'espèce. Or, le modèle de convention laisse libre aux parties tout accord visant à éradiquer les doubles impositions économiques dès les premières lignes du modèle, se définissant comme exclusivement destiné à éradiquer les doubles impositions juridiques.

§2 - La particularité de la double imposition Aznavour

L'affaire Aznavour permet de comprendre et analyser l'apport de la théorie proposée par Joanna WHEELER. Le contexte de l'affaire s'y prête particulièrement puisque appliquer des conventions fiscales dans un contexte purement bilatéral est chose encore accessible et davantage impénétrable aux lacunes du modèle. Toutefois, face à des affaires triangulaires, les lacunes deviennent incontournables il sera démontré dans un premier temps (A). Le contentieux des affaires triangulaires traitées par le Conseil d'Etat (B), nous permet mieux comprendre les enjeux de la qualité d'assujetti (C)

A) La double imposition dans un contexte triangulaire

La double imposition dans un contexte triangulaire révèle les méfaits auxquels l'approche subjective des conventions fiscales peut conduire (1°). Joanna Wheeler propose une nouvelle approche objective mais qui présente également des inconvénients qui méritent d'être pris en compte, à la lumière de l'expérience française (2°).

1°) Les méfaits de l'approche subjective des conventions fiscales

L'approche subjective des conventions fiscales (a) paraît vouée aux confusions et au trouble dans l'application des conventions fiscales parce que les articles de la convention fiscale peuvent être mixte, objectifs et subjectifs à la fois. Partant, l'approche subjective ne peut convenir que partiellement.

a) L'appréciation subjective de la double imposition

Dans l'affaire *Aznavour*, la question s'est posée de manière plus nuancée si l'on se contente de la façon traditionnelle d'expliquer la distinction entre double imposition juridique et double imposition économique⁷⁵². Il est aussi question d'application objective – double imposition que subit un revenu - ou subjective – double imposition que subit une personne - des traités lorsque le juge doit trancher l'application au fond de la convention franco-britannique dont Monsieur Aznavour alléguait l'article 6 relatif aux bénéficiaires d'entreprise.

Contrairement aux conclusions rendues par la Commissaire du gouvernement, le Conseil d'Etat considéra que Monsieur Aznavour ne pouvait réclamer le bénéfice de l'article 6 de la convention franco-britannique car l'article visait les bénéficiaires réalisés par une entreprise, et non les revenus d'un artiste. Ce faisant, le Conseil d'Etat adopta une lecture « subjective » de l'article 6, estimant que l'élément « entreprise », prévaut sur l'élément « bénéficiaire d'exploitation ». Il est aussi permis de dire que le Conseil d'Etat se contenta d'une approche « subjective » de la convention elle-même dans son intégralité, suivant l'introduction au modèle OCDE⁷⁵³. Cette brève remarque permet, une fois de plus, de souligner l'incohérence entre les deux décisions où dans la première, l'affaire *Schneider*, le Conseil d'Etat adopta une lecture objective de l'équivalent à l'article 7 du modèle ou de la convention dans son intégralité ; tandis que dans la seconde décision, l'affaire *Aznavour*, le juge adopta une lecture subjective de ces mêmes dispositions.

b) La nature mixte d'articles conventionnels, subjective et objective

Dans son étude, Joanna Wheeler aborde l'affaire *Schneider* parmi les affaires illustratives d'une approche objective des conventions fiscales qui suivent le modèle OCDE, sans toutefois revenir sur l'affaire *Aznavour* à ce stade⁷⁵⁴. Mais ce qui importe c'est l'effort

⁷⁵² A part le fait que la frontière entre les deux ne soit pas l'objet d'analyse approfondi d'une façon générale, la double imposition économique est généralement enseignée suivant l'un de ses aspects, le plus basique. Cf. chapitre 1^{er} de la présente étude.

⁷⁵³ § 1 à 3 de l'introduction au modèle OCDE. Mais dans les conventions elles-mêmes, il n'est jamais précisé que seule la double imposition juridique est couverte.

⁷⁵⁴ Nous pensons que la raison se situe peut-être dans les difficultés typiques auxquelles nous sommes rencontrés face à des décisions rendues par des cours étrangères, traduites de plus est. A l'introduction de son article, Joanna Wheeler présente l'affaire *Aznavour* en l'assimilant à l'affaire *Russell* où, selon elle, dans les deux affaires, la cour devait décider si la société [intermédiaire] pouvait bénéficier des dispositions du traité. Or, l'action étant introduite en France par Monsieur Aznavour, l'artiste, la question se posait autrement pour les juridictions françaises. Il s'agissait de déterminer si Monsieur Aznavour, résidant suisse ayant fait une prestation artistique en France, pouvait réclamer l'application de l'article 6 de la convention franco-britannique réservant le droit d'imposer les bénéfices d'exploitation d'une société à l'Etat de résidence de celle-ci, pour faire échec à l'imposition dont il faisait l'objet en France. L'action était introduite par un tiers à l'égard de la société, et la disposition réclamée par le contribuable protégeait les bénéfices d'exploitation de la société britannique. L'intérêt à réclamer les dispositions d'une norme censées protéger un autre contribuable impliquait naturellement plus de difficultés à établir. J. Wheeler, *op.cit.*, p.249: “ *in both cases the court had to decide*

entrepris par l'auteur pour démontrer combien la réalité n'est pas si simple qu'elle paraît au seul lire de l'article 1 du Modèle de convention. L'article premier suggère certes que l'ensemble du modèle est exclusivement bâti autour de la personne du contribuable. Pourtant, Jonna Wheeler va démontrer que les dispositions du modèle, les règles de répartition notamment, sont « mixtes », certaines pouvant être dites objectives et d'autres subjectives. Ce constat fut d'ailleurs fait dès les années 90 par Guy Gest et Gilles Tixier dans leur manuel sur le droit fiscal international⁷⁵⁵.

De retour à l'étude de Joanna Wheeler, l'auteur revient sur la nature objective de certains articles du modèles ; d'abord, l'article 10, en vertu duquel « *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* », ensuite, l'article 11, dont la première phrase est formulée de la même façon⁷⁵⁶. Selon l'auteur, la terminologie « *payés ... à un résident* » - ou « *paid... to a resident* » - pour la version en anglais - implique une approche objective où le revenu est détaché de la source ayant permis sa réalisation, le résident joue un rôle passif. En revanche, l'article 15, en ce qu'il a trait à des « *salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit* », serait formulé suivant une approche subjective où le résident a un rôle actif dans la réalisation du revenu⁷⁵⁷.

Suivant la même idée, la différence d'approche objective et subjective transparaîtrait également dans les dispositions du modèle qui ont trait à l'assiette imposable. Les dispositions relatives aux revenus passifs sont relatives à des assiettes brutes, confirmant l'approche objective ; tandis que certains articles, en ce qu'ils couvrent des assiettes nettes – l'article 7 sur les bénéficiaires d'entreprises vise un bénéfice net et implique de ce fait que le résident ait pu déduire les charges liées à son exploitation ; ou encore l'article 8, adoptent une démarche davantage subjective. Enfin, Joanna Wheeler voit également des natures distinctes dans les articles 23 A et 23B du Modèle OCDE⁷⁵⁸. Le premier de ces articles semble s'appliquer suivant une approche objective ; « *lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou perçoit la fortune* », sans s'attarder davantage sur la personne du résident ; tandis que l'article 23 B du modèle insiste à deux reprises sur le fait que c'est bien à l'égard du « *revenu de ce résident* » que la déduction d'impôt doit s'appliquer.

whether the company was entitled to treaty benefits, even though the domestic law of the court attributed the income to the individual”.

⁷⁵⁵ G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international, op.cit.*, p.72.

⁷⁵⁶ J. WHEELER, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties, op.cit.*, p.267.

⁷⁵⁷ *Ibid.*

⁷⁵⁸ *Ibid.*, p.270.

2°) Les inconvénients de la nouvelle approche

Le principal inconvénient de la nouvelle approche proposée par Joanna Wheeler tient au fait que la distinction entre dispositions subjectives et objectives d'une convention fiscale est tantôt difficile d'application (a), tantôt excessivement flexible (b).

a) Une distinction difficile à appliquer entre subjectivité et objectivité

L'analyse ne manque pas de séduire, bien qu'elle ne soit pas exempte de critiques. Le premier grief que nous pouvons émettre, c'est que l'identification de l'approche adoptée par chacune de ces dispositions n'est pas toujours aisée et peut prêter à discussion. L'article 7 par exemple, relatif aux bénéficiaires d'entreprise, évoque les « *bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat contractant* » et, comme l'a fait remarquer Madame Wheeler, s'encadre davantage dans une conception subjective étant donné que le revenu visé est un revenu net. Pourtant, commentant l'affaire *Schneider*, Philippe Baker est parvenu au résultat inverse, considérant que l'article fonctionnait suivant une approche objective, et non en fonction de la personne du résident⁷⁵⁹. Ensuite, comment faudrait-il traiter des dispositions « mixtes », où la personne semble secondaire – si l'on suit le point de vue de Baker au sujet de l'article 7 du Modèle par exemple – mais où l'assiette nette laisse présager une préoccupation plutôt subjective de par la considération du sujet fiscal qui réalise des dépenses et qui a le droit de les faire déduire⁷⁶⁰ ? Justement, si les amendements proposés au niveau du champ d'application par Joanna Wheeler venaient à être adoptés, cette question n'aurait pas à recevoir de réponse. Il serait inutile de savoir la nature, tant le rattachement d'un assujettissement au titre du revenu pour lequel la convention est sollicitée, éradique en soit l'intérêt de la question.

b) La flexibilité des approches

Ce qui importe par contre c'est de bien comprendre que l'application d'une convention fiscale peut aussi devoir suivre, pour la cohérence de certaines situations fiscales, une

⁷⁵⁹ P. Baker, "Editor's Note", *Glaxo Kabushiki Kaisha v. Director of Kojimachi Tax Office :2008 (Gyo-Hi)* N°91, 12 ITLR 644, p.645.

⁷⁶⁰ Un exemple de la complexité est illustré par une décision rendue par la Cour Suprême japonaise : *Glaxo Kabushiki Kaisha v. Director of Kojimachi Tax Office*, note 108. La première partie de l'article 7(1) s'appliquerait aux bénéficiaires en tant que tels, tandis que la deuxième partie de ce même article et de ce même paragraphe viserait une entreprise en particulier. Le juge en conclut alors que l'objet de la disposition dans sa globalité est celui d'éviter une double imposition juridique. Cette affaire a été analysée par J. Wheeler, non pas pour démontrer la complexité que nous identifions ici, mais pour insister sur le fait que la Cour suprême japonaise a paru comme inconfortable avec cette conclusion.

approche objective. Cela d'autant plus que, souvent, le critère de double imposition juridique ne sera pas rempli du fait d'une requalification par l'un des droits internes de la personne du contribuable ou de la catégorie du revenu, c'est du moins ce que nous pensons. A notre avis, la frontière entre double imposition économique et double imposition juridique étant artificiellement construite par la combinaison de deux droits internes non-harmonisés, retenir un tel critère pour l'application ou non d'une convention fiscale reviendrait relève du domaine discrétionnaire⁷⁶¹.

B) Le contentieux des doubles impositions « économiques »

La jurisprudence étrangère révèle une pratique au moins aussi illustrative que l'affaire *Schneider*, où ce qui serait couramment considéré comme une double imposition économique, fut néanmoins couvert par le traité. Commentées par Joanna Wheeler et confirmées par nos soins, trois affaires particulièrement intéressantes méritent d'être exposées ici en vue de mieux situer la décision *Aznavour*⁷⁶².

1°) La signification de l'affaire *Aznavour*

⁷⁶¹ Pour un exemple d'analyse critique, une recherche comparée ne déçoit pas. Du côté du Portugal et du Brésil, nous pouvons citer le passage du manuel de A. XAVIER, *Direito tributario internacional*, 2a edição atualizada, col. De C. Celorico de Palma e L. Xavier, Almedina, p.31 à 44. L'auteur va aborder la notion de double imposition de façon atypique si l'on compare aux manuels français. Il fait état des critères habituels permettant d'identifier une double imposition partant d'un concours de normes applicables à un même fait juridique. Afin de pouvoir identifier ce même fait juridique objet de deux normes, le fait est constitué de différents « aspects » : matériel, subjectif, spacial et temporaire. Au niveau du contenu il n'y a pas de nouveauté par rapport à l'abordage fait par la doctrine française que les auteurs citent d'ailleurs (p.33, sont cités G. Tixier et J. Kerogues, *Droit fiscal International. Pratique Française*, Paris, 1974 ; et G. Gest et Gilbert Tixier, *Droit fiscal international* (2.a ed.), Paris, 1990) ; il s'agit de pouvoir vérifier la règle des « quatre facteurs identiques » (« *quatro identidades* ») à savoir l'identité d'objet, de sujet, de période d'imposition et d'impôt. Mais l'auteur fait état, avant même d'expliquer le contenu de chacun des concepts, des problèmes « d'adaptation » que requiert la recherche des quatre identités suivant la Théorie générale du droit (p.34, citant notamment J. Baptista Machado, *Problemas na aplicação do direito estrangeiro – adaptação e substituição*, in ID. *Obra Dispersa*, I, Braga, 1991, 685). C'est ainsi, explique l'auteur, parce que les normes en concours proviennent d'ordres juridiques différents, inspirés par des principes différents, utilisant des techniques et des concepts différents aussi, de telle façon que la comparaison ne peut pas s'appuyer sur des critères formels rigides. L'auteur donne l'exemple de la recherche d'identité d'impôt, qui doit faire l'objet d'un examen attentif, il ne suffit pas de s'attacher à l'appellation, il faut rechercher la définition de sa vraie nature substantielle. Ensuite, la marge de réflexion dont on peut disposer face à ces concepts transparait lorsque l'auteur aborde l'identité des sujets ; le premier paragraphe a trait aux discussions doctrinales, dont un courant qui estime que l'identité d'objet devrait suffire, peu important la non identité des assujettis à l'impôt (p.35, citant M. Udina, *Il Diritto Internazionale Tributario*, Padua, 1949, 252 ss.). Le dernier paragraphe sur l'identité de sujet fiscal porte sur la nécessité d'apprécier l'identité des sujets à la lumière de chaque ordre juridique en présence, la vérification de l'identité des sujets ne peut pas être effectuée non plus suivant des critères formels qui suscitent des difficultés sérieuses dans les cas où des personnes liées sont impliquées – époux et épouse, nu-proprétaire et usufruitier, société civile et ses associés (citant Knechtel, *Basic Problems in International Fiscal Law* (trad.), Deventer, , 1979, 32).

⁷⁶² J. WHEELER, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties* op.cit., p.268 et 269.

Au travers de trois décisions où des difficultés semblables à celles présentes dans l'affaire Aznavour, nous pourrions mieux comprendre comment éviter les antinomies de cette décision du Conseil d'Etat. La décision Aznavour sera ainsi rapprochée de l'affaire Pandmore (b), l'affaire TD Securities (b), et enfin l'affaire Russel (c).

a) Le rapprochement avec l'affaire Pandamore

Dans l'affaire *Pandmore*, la Cour a accordé le bénéfice des dispositions conventionnelles à une personne physique résidant en Grande Bretagne mais associée d'un « *partnership* » établi et exploité à Jersey. L'article 3 de l'accord signé entre la Grande Bretagne et Jersey prévoyait l'imposition des bénéfices d'exploitation dans l'Etat de résidence à défaut d'établissement stable dans l'Etat de source. En l'occurrence, il n'existait pas d'établissement stable, et la question posée fut celle de savoir si l'associé personne physique pouvait bénéficier de la protection érigée par l'article 3 dudit accord sur sa quote-part des bénéfices de la société. Le juge britannique a considéré que ces dispositions protégeaient aussi bien les bénéfices que la quote-part attribuée à l'associée, adoptant une approche objective de l'accord selon Joanna Wheeler, dont nous rejoignons l'analyse⁷⁶³. C'est ensuite une décision rendue par le juge canadien qui nous intéresse particulièrement, en ce qu'elle porte sur le droit de réclamer les dispositions d'un traité, avant même de passer à l'application des règles de répartition du droit d'imposer.

b) L'affaire TD Securities

Dans l'affaire *TD Securities*, la question consistait à savoir si une LLC incorporée suivant la loi américaine, pouvait réclamer l'application de la convention canado-américaine aux revenus réalisés par sa succursale au Canada⁷⁶⁴. La LLC n'était pas imposable, ses revenus l'étaient entre les mains de sa société mère, associé unique. Le juge a néanmoins accordée à la LLC le bénéfice des dispositions du traité alléguant que l'intégralité de ses revenus était imposable aux Etats-Unis, même si entre les mains de la société mère. Commentant cette solution, un auteur avisé a pu affirmer que « *la personne erronée était assujettie à l'impôt* »⁷⁶⁵. Souligné par Joanna Wheeler, nous prenons ce commentaire à notre

⁷⁶³ *Pandamore v. Inland Revenue Commissioners* [1989] STC 493 ; [1989] STC 493 ; United Kingdom : CA, 19 May 1989, Tax Treaty Case Law IBFD.

⁷⁶⁴ *TD Securities (USA) LLC v Her Majesty the Queen* 12 ITLR (2010) 783, 2010 TCC 186.

⁷⁶⁵ A. Nikolakakis, "Commentary", *TD Securities (USA) LLC v. HM the Queen*, 12 ITLR 783, at p.798h.

compte au sujet cette fois-ci de l'affaire Aznavour⁷⁶⁶. Il est permis de penser que, à l'égard de la convention franco-britannique réclamée par M. Aznavour, face au refus du Conseil d'Etat de contrôler la conventionnalité de l'acte d'imposition à son égard comme nous allons voir plus loin, c'est bien la personne erronée qui est assujettie à l'impôt.

c) L'affaire Russel

Passant aux affaires où les juridictions ont plutôt adoptée une conception subjective de la protection offerte par le traité fiscal, les espèces ne sont jamais identiques à celles de l'affaire Aznavour. Il résulte de l'examen de ces affaire qu'il est fondamental de bien prendre en compte la portée de la règle domestique anti-évasion fiscale posée par l'article 155 A du CGI à l'égard de la qualification du revenu, nous y reviendrons autrement lors de l'examen de l'affaire *Aznavour*. Dans l'affaire *Russel* la législation domestique australienne « attribuait » les revenus d'une société résidente en Nouvelle Zelande à une personne physique résidente en Australie. Les juges devaient trancher la question de savoir si l'article relatif aux bénéfices d'entreprises de la convention conclue entre l'Australie et la Nouvelle Zélande constituait un obstacle à l'imposition de la personne physique suivant le droit domestique australien. Les juges de la première instance ont considéré que le traité s'appliquait à l'entreprise plutôt qu'aux bénéfices réalisés par elle, la personne physique ne pouvait bénéficier de sa protection à défaut de double imposition juridique⁷⁶⁷.

Toutefois, la cour suprême s'est contentée d'affirmer que le revenu payé pour les services réalisés par la personne physique n'était pas imputable à la société. Par conséquent, imposer les services rendus par l'individu n'équivalait pas à imposer les bénéfices d'exploitation de la société⁷⁶⁸. Ce faisant, la Cour suprême a effectivement adoptée une approche subjective de la protection offerte ou de la règle de répartition des revenus posées à l'article 7 du modèle de convention OCDE.

2°) La portée des requalifications des dispositifs anti-évasion fiscale

Un raisonnement similaire fut appliqué par les juridictions britanniques dans l'affaire *Willoughby*, commentée également par Joanna Wheeler⁷⁶⁹. Il en résulte les risques potentiels

⁷⁶⁶ J. WHEELER, "The Missing Keystone of Income Tax Treaties", *op.cit.*, p. 268.

⁷⁶⁷ *Russel v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, [2009] FCA 1224. Commenté par J. Wheeler, *op.cit.*, p. 269;

⁷⁶⁸ *Russel v. Commissioner of Taxation* [2011] FCAFC 10. Commenté par J. Wheeler, *op.cit.*, p.269 et 270.

⁷⁶⁹ *IRC v. Willoughby* [1995] STC 143Tax Treaty Case Law IBFD

que les affaires Aznavour ou Schneider ont pu présenter, à savoir, la double application d'une même disposition de la convention fiscale (a) et la requalification du contribuable attributaire du revenu (b).

a) De la double application des dispositions d'un traité

L'application du mécanisme anti-évasion fiscale de droit interne avait pour vocation d'attribuer le revenu des placements faits pour le compte de l'individu à celui-ci, afin que l'imposition ait lieu entre ses mains. L'interrogation était alors de savoir si l'application de l'équivalent à l'article 7 du modèle, figurant dans l'accord signé entre Le Royaume-Uni et l'Ile of Man (Isle of Man), pouvait faire obstacle à cette imposition. Le juge trancha par la négative, alléguant qu'il n'était pas possible d'appliquer les dispositions d'un traité deux fois, ni à deux personnes différentes.

L'argument est pour le moins intéressant, cependant, nous pourrions alors alléguer que ne pas accorder le bénéfice de ces dispositions revient justement à permettre une double application du traité à deux différentes personnes si l'on envisage le recours que la société pouvait également exercer. Le contrôle de conventionnalité aurait-il abouti au même résultat si la requête avait été introduite par la société et non par la personne physique ?

A supposer que l'Etat ou le territoire de résidence de la société veuille l'imposer, le traité serait appliqué à nouveau, à une autre personne actrice des mêmes faits juridiques. Là réside l'apport essentiel d'une application des conventions contre la double imposition davantage objective puisque, lorsque l'application est faite en fonction du revenu, peu importe son bénéficiaire, le traité aura le même effet. En revanche, tant que l'application est faite en fonction de la « personne », on risque d'aboutir à des résultats différents selon la juridictions saisie et la personne qui la saisit.

b) La requalification de la qualité du redevable ou d'assujetti

Comparées à l'affaire Aznavour, la question de l'attribution des revenus à la société ou, suivant les termes employés ci-dessus, de l'imputation des revenus à la société par l'article 155 A du Code général des impôts, prêtait à discussion et était cruciale. L'article 155 A dudit code « attribue »-t-il les revenus à Monsieur Aznavour, ou bien se contente-t-il d'attribuer à Monsieur Aznavour la charge de l'impôt qui frappe le revenu payé à la société intermédiaire ? Cette question recevra une réponse de la part de la Commissaire du gouvernement qui ne sera pas adoptée par le Conseil d'Etat dans la décision finale.

La comparaison entre ces différentes affaires met en exergue le souci de bien cerner les termes de la législation interne, cherchant à savoir s'ils ont un impact strictement sur la qualité de redevable, ou bien s'ils reviennent aussi sur la personne de l'assujetti et sur la qualification juridique du revenu ; ou, encore, et nous pensons que c'est souvent le cas face à des dispositifs anti-évasion fiscale, si nous sommes face à deux assujettis et un redevable. Pour illustrer nos propos, la lettre de l'article 111 du Code général des impôts requalifie les revenus en ce qu'elle stipule qu'ils sont « *réputés distribués* ».

Le fait d'être présumés distribués emporte requalification du revenu en « dividendes », mauvais dividendes de plus est puisqu'ils n'ouvrent pas droit à la déduction de l'assiette ni au crédit d'impôt qui étaient offerts aux contribuables jusqu'il y a peu, afin d'atténuer la double imposition économique justement. Au contraire, l'article 155 A dudit code stipule que les revenus sont « *imposables au nom* » de l'artiste, et le dernier alinéa rajoute que la personne qui reçoit les revenus est solidairement responsable du paiement de l'impôt. Il est permis de penser qu'il n'y a pas de requalification explicite des revenus en cause, mais plutôt désignation d'un assujetti supplémentaire – et non qui se substitue au premier – et le déplacement de la qualité de redevable sur cet assujetti supplémentaire. L'assujetti initial conserve d'ailleurs la qualité de redevable en dernier ressort, « à titre subsidiaire », dirions-nous.

C) Le rôle de la qualité d'assujetti

L'affaire Aznavour comporte l'illustration d'une lacune supplémentaire du modèle OCDE qui nuit à l'harmonisation du contrôle de conventionnalité par les juridictions nationales : le défaut de précision quant au rôle que doit jouer l'assujettissement à l'impôt au titre du revenu pour lequel le contribuable demande l'application du traité.

1°) L'assujettissement à l'impôt au titre du revenu à protéger

La condition d'assujettissement à l'impôt au titre du revenu à protéger permet d'éviter que le principe de subsidiarité ait une portée excessive lors du contentieux (a) et que le déclenchement de la protection conventionnelle soit fait comme il se doit (b).

a) L'effet d'une subsidiarité excessive

La subsidiarité appliquée dans l'affaire Aznavour fut selon nous d'une portée excessive également à cause d'une autre lacune figurant dans le modèle de convention OCDE: l'assujettissement à l'impôt de celui qui se prévaut des dispositions conventionnelles. Il nous

est permis de penser que le juge français apporte dans cette affaire une solution à ce défaut de précision dénoncé notamment par Joanna Wheeler⁷⁷⁰, mais pas seulement⁷⁷¹. La méthode subsidiaire mise en œuvre par le juge administratif serait alors un palliatif à l'absence de ces précisions en ce qu'elle permettrait de trouver dans le droit interne les réponses qui lui manquent dans les modèle de convention OCDE et O.N.U(et bien d'autres, l'américain notamment).

Dès lors que le contribuable est assujéti à l'impôt de façon générale dans son Etat, il remplit la condition exigée par l'article 4 du modèle de convention ; peu importe de savoir s'il est assujéti à l'impôt au titre du revenu pour lequel il demande l'application du traité. Pour les revenus passifs tels que les dividendes ou intérêts, il faudra être, en plus d'un assujéti « global », le bénéficiaire effectif ; mais le modèle ne va pas au-delà. C'est pour cette raison, rappelle Joanna Wheeler, que certains traités vont ajouter des clauses particulières telles que la « *subject-to-tax condition* », ou la « *remittance-base clause* » ; l'auteur constate également que ce souci à bien été pris en considération par l'OCDE, mais en dehors du modèle malheureusement⁷⁷².

En effet, l'OCDE a exprimé sa position de façon très claire dans les rapports relatifs à l'application du modèle de convention fiscale aux sociétés de personnes, la condition de redevable à l'égard d'un élément précis du revenu serait la condition clé d'accès aux conventions contre la double imposition. Ainsi, suivant les termes mêmes du rapport, « *une approche générale consisterait à reconnaître que la structure de la convention comporte un principe implicite selon lequel l'Etat de la source, pour appliquer la convention à des sociétés de personnes, devrait prendre en compte, au titre du contexte factuel dans lequel la convention doit être appliquée, le traitement réservé à un élément de revenu perçu sur son territoire par l'Etat du contribuable qui demande à bénéficier de la convention en qualité de résident. Si cet Etat « fait transiter » le revenu vers l'associé, ce dernier doit être considéré comme soumis à l'impôt et comme ayant droit à bénéficier de la convention conclue par l'Etat dont il est résident* »⁷⁷³. Ce même rapport établit également le lien entre le contribuable qui réclame le bénéfice de la convention, l'obligation fiscale à laquelle il est assujéti et l'élément du revenu pour lequel il souhaite l'application du traité à l'égard des revenus

⁷⁷⁰ J. WHEELER, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, *op.cit.*, p.273.

⁷⁷¹ R. DANON, « *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts* », in X. Oberson (ed.), *Droit fiscal Suisse et international*, Vol.1, Schulthess, 2004, Zurich, p.279, dénonçait également ce défaut de précision.

⁷⁷² J. WHEELER, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, *op.cit.*, p.274.

⁷⁷³ Questions de Fiscalité internationale, n°6, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, OCDE, 1999, Paris, p.22 §53.

passifs. Il est alors présentée une approche différente qui consisterait à « *se référer aux termes des règles qui déterminent le droit d'imposer et qui sont contenus dans les articles pertinents de la convention. En vertu de cette analyse, il s'agirait de déterminer, dans le cas des dividendes, intérêts et redevances, si le récipiendaire du revenu est le bénéficiaire effectif de ce revenu en vertu de la législation de l'Etat de résidence du contribuable qui demande à bénéficier de la convention et donc le contribuable en relation avec le revenu* »⁷⁷⁴.

b) Le déclenchement de la protection conventionnelle

Le point de départ pour l'applicabilité d'un traité serait l'assujettissement à l'impôt du revenu en particulier pour lequel l'application est demandée⁷⁷⁵. Les juges canadiens ont également pris en considération ce critère dans l'affaire *TD Securities* commentée plus haut⁷⁷⁶. En revanche, et Joanna Wheeler l'affirme bien, dans l'affaire *Aznavour* le juge administratif a tranché la question de savoir quel traité appliquer sans se soucier de l'impôt susceptible de frapper le revenu dans les Etats partie aux traités. Tout comme le Conseil d'Etat a refusé à Monsieur *Aznavour* le bénéfice de la convention franco-britannique, le juge australien ainsi que le juge britannique ont tous deux refusé le bénéfice du traité en cause, même si la charge fiscale pesait sur celui qui réclamait son application⁷⁷⁷. Les règles d'attribution posées par le modèle OCDE sont destinées aux personnes qui ont des différents liens avec le revenu, mais l'essentiel semble être fondé sur la propriété. Or, l'auteur a rappelé que suivant le droit domestique de bien de pays, ce n'est pas toujours le propriétaire qui a la charge de payer l'impôt⁷⁷⁸.

⁷⁷⁴ *Ibid.*, §54.

⁷⁷⁵ P. DAUB, national report for the United States, in "Conflicts in the Attribution of Income to a Person", *Cahiers de droit international fiscal*, Vol.92B.

⁷⁷⁶ *TD Securities (USA) LLC v. Her Majesty the Queen* 12 ITLR (2010) 783, 2010 TCC 186.

⁷⁷⁷ *Russel v. Commissioner of Taxation* [2011] FCAFC 10 et *IRC v. Willoughby* [1995] STC 143; United Kingdom: SpC, 23 March 1993, Tax Treaty Law IBFD.

⁷⁷⁸ J. WHEELER, "The Missing Keystone of Income Tax Treaties", souligne que si c'est souvent les règles anti-évasion fiscale qui vont opérer la distinction, ce n'est pas seulement dans ces cas, *op.cit.*, p275. Elle cite l'exemple de la règle britannique en vertu de laquelle la plus-value réalisée par des sociétés non-résidentes détenues « *closely held* » par des résidents, est imposée à leur niveau alors même que ces derniers ne toucheront pas la plus-value. Un autre exemple citée par l'auteur est la législation Sud-Africaine, la loi dispose qu'en cas de donation, mise à disposition ou assimilé, faite par un résident au profit d'un non-résident, le premier est toujours en principe considéré comme le propriétaire d'un point de vue fiscal. Pour les Pays-Bas, la législation relative aux trusts, article 2.14a *Wet inkomstenbelasting 2001*, citée J. Wheeler, *op.cit.*, p.276 et expliqué en anglais par R. Danon, J.-L. Chenaux, N. Tissot, (edts), *Taxation of trusts in Civil Law Jurisdictions*, Centre de Droit Commercial, Fiscal et de l'Innovation, Vol.4 (Geneva : Schultess Editions Romandes, 2010)

Il en va donc de la distinction pour nous, juristes français, entre les qualités d'**assujetti et de redevable**, qu'on retrouve à peu près en matière de TVA et des sociétés de personnes⁷⁷⁹.

2°) L'obstacle pour les sociétés de personnes

Parmi les nouveaux critères d'attribution d'un revenu à protéger et de l'approche objective des conventions fiscales, les redevables de l'impôt pourraient avoir droit au bénéfice de la protection conventionnelle, à condition que la convention fiscale ne comporte pas de clause explicite excluant les sociétés de personnes (a). Dans tous les cas, et dès à présent, l'application de conventions fiscales suivant l'autonomie des règles de répartition rendrait le contentieux plus cohérent (b).

a) Les redevables de l'impôt privés de convention fiscale

Les sociétés de personnes en France ont une personnalité fiscale, malgré le fait que ses associés soient les seuls redevables de l'impôt. Nous avons inséré dans le modèle de convention une réserve tendant à prendre en considération la personnalité de ces sociétés - et le régime dit de la semi-transparence-, de façon à ce que les associés ne soient pas qualifiés à réclamer les bénéfices d'une convention fiscale, malgré la qualité de redevable de l'impôt dû. Situation similaire à celle des sociétés de personnes françaises, aux Pays-Bas, les filiales étaient regardées par la loi comme non assujetties; l'imposition avait lieu au niveau des sociétés mères. La conséquence était la perte du droit d'accéder aux dispositions d'une convention fiscale. Désireux de mettre fin à cette situation, la loi a été amendée de façon à conserver la personnalité fiscale et la qualité d'assujettie à l'impôt des filiales, en transférant néanmoins la charge sur les sociétés mères.

Tout cela fut fait aux Pays-Bas afin de contourner le silence du modèle quant au rôle joué par les qualités d'assujetti et redevable au moment de clamer le bénéfice de ses dispositions. Joanna Wheeler finit sa démonstration en se questionnant sur l'origine de la double-attribution des revenus, résultant en assujettis à l'impôt en deux Etats différents. Le rapport de l'OCDE relatif aux sociétés de personnes propose de façon explicite de prendre en considération les deux traités applicables, mais les commentaires à l'article 10 du modèle

⁷⁷⁹ Le redevable paye la TVA pour le compte d'un assujetti; généralement ces deux qualités se confondent mais pas toujours.

suggèrent qu'il ne devrait pas y avoir plus d'une application d'un même traité⁷⁸⁰. L'auteur refuse l'idée d'un traitement réservé aux cas où la double attribution de la charge fiscale résulte de conflits de classification ou qualification de l'entité l'ayant réalisé comme en matière de sociétés de personnes, et les situations où la double attribution résulte de la mise en œuvre de dispositions anti-évasion fiscale.

Cela s'explique pour deux raisons⁷⁸¹. D'une part, la distinction entre ce qui est le fruit d'une double attribution de la charge fiscale n'est pas facile à identifier dans le droit domestique. La question de savoir s'il s'agit d'un dispositif anti-évasion fiscale ou s'il s'agit d'une disposition du droit général, peut être complexe à trancher. D'autre part, la notion même d'évasion fiscale varie beaucoup d'un Etat à l'autre pour qu'une systématisation puisse être appelée de ses vœux en matière de traités contre la double imposition. Reste au juge devant faire face à une double attribution du revenu – au risque donc d'avoir deux assujettis à l'impôt-, de faire un choix entre l'un des assujettis suivant les deux attributions du revenu possible et l'application de deux traités en cause dans les situations triangulaires comme celle que recouvre l'affaire Aznavour. Le problème viendrait d'un choix pour l'une des attributions du revenu fondées purement sur le droit interne de l'Etat de source, la France en l'occurrence. Aussi, le Conseil d'Etat ne traite à aucun moment dans sa décision de la charge fiscale qui frappera le même revenu dans les deux Etats de résidence⁷⁸².

La conclusion de l'ensemble de ces propos au stade du rôle de la qualité d'assujetti et de l'attribution des revenus à un contribuable précis dont dépendra le droit exclusif ou non d'un Etat à imposer suivant le traité, est qu'il n'est pas certain non plus que les règles de répartition d'un revenu posées par les traités soient **autonomes**, ou bien si, au contraire, les traités ont pour rôle uniquement résoudre les conflits d'attribution résultant de la mise en œuvre des droits domestiques impliqués.

b) L'autonomie des règles de répartition du revenu

Nous retrouvons l'autonomie discutée au sein de la première partie de cette étude, questionnée aussi par la doctrine fiscaliste, sans pour autant qu'une réponse apparemment si aisée et tranchée comme celle avancée en droit interne français soit apportée. Illustrant combien la question mérite d'être posée, Joanna Wheeler apporte un exemple intéressant⁷⁸³,

⁷⁸⁰Rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes,; note 5 exemple 9; §29 et 30 du Modèle de convention OCDE, art. 10

⁷⁸¹ J. WHEELER, "The Missing Keystone of Income Tax Treaties", *op.cit.*, p.277.

⁷⁸² *Ibid*, p.278.

⁷⁸³ J. WHEELER, "The Missing Keystone of Income Tax Treaties, *op.cit.*, p.279.

partant du droit domestique d'un Etat qui consacre un régime particulier d'imposition des entreprises qui rendent des prestations de services de type consulting. En vertu de ce régime d'imposition, les revenus qui rémunèrent les services de consultation sont attribués directement aux consultants impliqués dans le projet, y compris lorsque aussi bien l'entreprise que les consultants résident dans le même Etat.

Pourtant, lorsque les services sont rendus dans un Etat qui attribue les revenus à la société directement et non aux consultants, deux personnes différentes sont assujettis à l'impôt. Il y a alors un décalage ou un conflit d'attribution entre les deux droits internes qui soulève des questions très importantes qui ont trait à la subsidiarité et qui méritent quelques mots au-delà des propos de Joanna Wheeler qui n'ont pu se focaliser sur le droit français. Dans ces situations, serions-nous face à une double imposition économique ? Il est fort permis de penser que suivant la définition généralement retenue par la doctrine française, la réponse serait affirmative, et le traité ne pourrait déroger au cours normal du droit interne français, que la France ait été l'Etat de résidence ou de source.

Aussi, et de retour à l'exemple donné par Joanna Wheeler, la question de savoir ce que se serait passé si les deux Etats parties contenaient le même régime d'imposition des prestataires de service de consulting est soulevée par l'auteur; le traité aurait-il pu gouverner l'attribution des revenus de façon indépendante aux deux droits internes ? Les manuels français ainsi que la jurisprudence administrative prônent pour une réponse négative, le traité ne pourrait pas troubler les qualifications domestiques si l'on suit la logique du « rapprochement des qualifications ayant fondé l'acte d'imposition des stipulations conventionnelles », consacrée dans l'affaire Schneider. Pourtant, nous sommes convaincus - étant donné l'état actuel du modèle de convention OCDE - par le point de vue de Joanna Wheeler : « *y compris la réponse à cette question paraît prêter à discussion* »⁷⁸⁴.

Cependant, notre critique porte sur la condition de redevable et nous nous questionnons alors sur l'opportunité de conserver l'assujettissement comme clé de voûte de l'application des traités contre la double imposition en dépit de la condition de redevable. L'affaire Aznavour que nous allons examiner plus loin nous fait penser que l'accès à une convention fiscale devrait, d'autant plus lorsque son application n'est pas réservée aux seuls résidents comme dans la convention franco-britannique de 1968, être également accordé aux

⁷⁸⁴ J. WHEELER, "The Missing Keystone of Income Tax Treaties", *op.cit.*, p.279: " *But what happens if the source state introduces a regime identical to that of the residence state, so that both states attribute the fees directly to the individual? Does the treaty question simply disappear, so that the treaty applies to the individual in respect of the fees? Or is there still a treaty attribution rule which applies independently of the domestic law attribution of the two contracting states and which takes cognizance of the company's legal entitlement to, and receipt of, the fees? Even the answer to this question appears to be open for discussion*".

redevables de l'impôt. La qualité de redevable ayant le mérite de constituer à la fois un lien suffisant, dit « substantiel » dans les écrits de Joanna Wheeler, entre la personne et le revenu, et entre le revenu et un Etat. Cette qualité pèse également dans l'identification d'une double imposition, qu'elle soit économique ou juridique, comme avancé plus haut ; pourquoi ne pas envisager de la faire primer sur celle d'assujetti non-redevable ?

Une fois l'ensemble de ces critiques mises en relief, Joanna Wheeler propose des amendements au modèle de convention OCDE qui permettraient, selon nous, d'éviter en partie les méfaits de la subsidiarité excessive des traités contre la double imposition. Nous allons poursuivre notre démonstration sur les méfaits du principe de subsidiarité des conventions fiscales en prenant appui sur sa thèse, en tant que support théorique indispensable à la lecture de la jurisprudence française sur les conventions fiscales.

Conclusion Chapitre 1

L'objectif de ce premier chapitre fut celui de démontrer que la subsidiarité des qualifications conventionnelles peut être conçue comme la réponse apportée par le juge administratif français aux lacunes ou imperfections aux conventions signées suivant les modèles OCDE et ONU. Partant des travaux de Joanna WHEELER sur la refonte du champ d'application des traités, afin de démontrer d'abord ce à quoi la subsidiarité des qualifications conventionnelles répond, les développements invitent à repenser les affaires rendues par le Conseil d'Etat qui paraissent être le fruit de ces défaillances. Dans l'ensemble, la nouvelle approche du champ d'application conventionnel vise à prendre davantage en compte le revenu et le lien que celui qui réclame pouvoir bénéficier des clauses d'une convention fiscale, a avec ce revenu afin d'appliquer le dispositif prévu par la convention fiscale. Grâce à ce changement, des questions telles que celles posées dans l'affaire Aznavour, quant à la convention fiscale susceptible d'être invoquée, et relatives à l'article de la convention fiscale à appliquer, seraient en principe résolues. En principe seulement parce que la nouvelle approche contient aussi des défaillances qu'il faudra envisager pour les résoudre. Mais dans tous les cas, la prise de conscience des défauts et démarches proposés ici, permet déjà d'avoir un autre regard sur des décisions clé rendues par le Conseil d'Etat. Ces affirmations doivent être considérées uniquement par rapport aux défaillances de l'interprétation suivie dans l'affaire Aznavour. La solution finale, l'imposition des revenus de Monsieur Aznavour paraît en soi conforme à l'idéal de justice fiscale dans la mesure où le contribuable a emprunté un montage fiscal agressif ayant pour seul objectif celui de réduire son imposition. Cela paraît difficile à

contester, la convention multilatérale proposée dans le cadre du BEPS et signée en novembre 2016 à Paris permet de neutraliser ce type de montage y compris lorsque la convention fiscale ne contient pas de dispositif anti-évasion fiscale de revenus d'artistes et sportifs de haut niveau. Toutefois, s'agissant de la rigueur juridique et du risque de voir les défaillances d'interprétation se propager, la méthode « Aznavour » est critiquée de façon négative.

CHAPITRE 2 - LE VERROU A L'ACCES AUX CONVENTIONS FISCALES

Les obstacles à l'accès au texte conventionnel causés par une portée excessive du principe de subsidiarité des conventions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat peuvent avoir un double effet:

- verrouiller définitivement l'accès à la convention fiscale;
- restreindre l'accès en dirigeant le litige vers un article de la convention autre que celui normalement applicable.

Si la porte d'entrée d'une convention fiscale ne peut être franchie comme elle se doit, ou bien si, tout en permettant de la franchir, le Conseil d'Etat utilise comme norme de référence de son contrôle juridictionnel un article erroné, commandé par le droit interne mais non conforme à la qualification permise par la convention fiscale, l'accès au texte conventionnel est vicié. Il convient de s'interroger sur le respect effectif de la supériorité hiérarchique des conventions fiscales dans ces hypothèses, ainsi que sur l'exécution de bonne foi de l'engagement international. La décision du Conseil d'Etat *Aznavour* illustre ce risque.

Le principe de subsidiarité serait la réponse prétorienne apportée par la Haute juridiction administrative aux zones d'ombres que les conventions signées suivant les modèles de convention OCDE/ONU laissent subsister. Ces zones d'ombres ne sont pas la seule cause du principe de subsidiarité qui est semble-t-il également l'illustration d'une sorte de résistance du juge administratif français à l'égard des traités internationaux. Cette résistance rappelle la divergence Jacques Vabres / Nicolo, entre la cour de cassation et le Conseil d'Etat.

Ainsi, l'analyse sera faite en deux temps, en essayant de comprendre comment l'accès à la convention fiscale peut être "biaisé" (Section 1) pour ensuite envisager comment les méthodes d'interprétation mises en œuvre pourraient empêcher ce risque (Section 2).

SECTION 1 : Un accès au texte conventionnel biaisé

Dans la décision rendue par le Conseil d'Etat le 28 mars 2008, « *Aznavour* », dont les faits et le contexte sont à présent bien connus⁷⁸⁵, un autre "vice" que celui lié au champ d'application s'est produit. Nous avons alors compris et nous essayerons de le démontrer à présent que le principe de subsidiarité des conventions fiscales dans son volet "subsidiarité des qualifications conventionnelles" peut conduire à l'application de l'article de la convention fiscale inapproprié, mènent à un résultat bien différent. Dans un contexte où les conventions fiscales ne sont pas non plus "exhaustives" nous aborderons dans un premier temps les préalables nécessaires au choix de la norme de référence du contrôle (§1). L'objectif est celui de démontrer que dans certaines décisions rendues par le Conseil d'Etat suivant le prisme de la subsidiarité, l'accès au texte conventionnel fut particulièrement limité, restreint à certaines dispositions conventionnelles seulement, guidées par le droit domestique (§2).

§1 : Les préalables au choix de la norme de référence du contrôle

La question consiste à savoir si le juge est obligé avant d'opérer un contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition, de qualifier le revenu et la qualité du contribuable en fonction du droit interne. Le travail de qualification serait conduit de façon identique en termes d'efforts intellectuels si le juge partait de la matière imposable et de la façon selon laquelle son bénéficiaire l'a obtenue en se fondant sur les articles de la convention fiscale. Autrement dit, l'importation des qualifications domestiques n'est pas un exercice techniquement nécessaire (A). Dans le cas contraire, le choix d'un revenu ou d'une qualité de bénéficiaire du revenu en fonction du droit interne risque d'entraîner l'application de l'article erroné de la convention fiscale (B).

A) La recherche de qualifications juridiques du droit domestique

L'affaire *Aznavour* a mis en exergue qu'à la recherche de qualifications domestiques au préalable de l'exercice d'un contrôle de conventionnalité (a), le juge administratif se fondait sur la qualification retenue dans le cadre du contrôle de légalité de l'acte d'imposition (b). L'équation a dès le départ des fortes chances de se solder par l'application du dispositif conventionnel image du droit domestique.

1°) Des qualifications préalables

⁷⁸⁵ Partie II, Titre 1, Chapitre 2.

Face à un contexte triangulaire particulièrement complexe par rapport au nombre de qualifications et de contribuables potentiellement impliqués (a) le choix des qualifications présente en soi des aléas nombreux (b) que le droit domestique ne permet pas de résoudre (c). Au contraire, nous pouvons nous demander si le droit domestique n'aurait pas pour effet d'accroître les aléas.

a) Un contexte "triangulaire" complexe

L'affaire *Aznavour* est dite "triangulaire" dans la mesure où elle mettait en cause trois conventions fiscales, trois pays ayant signé avec la France une convention fiscale⁷⁸⁶. Ces situations en fiscalité internationale sont très courantes, mais présentent néanmoins des difficultés importantes lors de la mise en œuvre d'un contrôle de conventionnalité⁷⁸⁷. Le juge peut sans difficulté confronter un acte d'imposition à trois engagements internationaux de façon *concomittante*; mais cette entreprise est extrêmement complexe comme révèle la décision que nous avons sélectionnée. Dans ce cas, appliquer des traités conclus afin de régir des situations bilatérales en vue de résoudre des situations multilatérales devient un véritable casse-tête.

Dans l'affaire *Aznavour*, un chanteur résidant en Suisse réalisa un concert en France au titre duquel une société française versa les cachés à une société établie en Grande Bretagne. Bien que les cachés aient été payés à une société établie au Royaume-Uni, l'administration fiscale française a mis en œuvre l'article 155 A du Code général des impôts afin d'imposer, via une retenue à la source, ces revenus en France⁷⁸⁸. L'affaire qui se présenta aux juridictions administratives était bien complexe du fait de son caractère « triangulaire » d'abord - trois

⁷⁸⁶ E. FETT, *Triangular Cases : The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations*, IBFD Doctoral Series, n°29, Amsterdam, 2014: la thèse de doctorat examine différentes situations "triangulaires" parmi lesquelles (p.3,4): PE triangular cases", i.e., the situation "where a person who is resident in one state (the "residence state" or "State R") earns income from sources in a second state ("the source state" or "State S") and that income is attributable to a PE of the recipient in a third State (the "PE state" or "State PE"). Cette situation est le cas "typique" de situation triangulaire, sans que cela soit l'unique, l'auteur va étudier également les : "dual resident triangular cases" (p.11) and "reverse triangular cases" (p.13).

⁷⁸⁷ E. FETT, *op.cit.*, pour un exemple parmi bien d'autres, la thèse est longue et très intéressante, p.539 lorsque l'auteur aborde les difficultés d'application de l'article 10(5) d'une convention fiscale conclue suivant le modèle OCDE, article relatif aux dividendes.

⁷⁸⁸ Claire Landais, commissaire du gouvernement sous l'affaire *Aznavour*, souligne dans ses conclusions que le dossier n'indiquait pas si la somme avait été rétribuée à l'artiste, et que les résultats de la demande d'informations auprès des autorités fiscales britanniques n'avaient relevé aucun indice propre à un montage fiscal. La commissaire soulignait que la société britannique n'était pas une société transparente comme habituellement observé dans les montages de type « louez une star », bien que son activité exclusive soit bien celle de promotion d'engagements musicaux ; BDCF, 06/08, n°69, p.8.

juridictions étaient susceptibles d'imposer les revenus versés à la société britannique : la France en tant qu'Etat de source du revenu, la Grande-Bretagne en tant qu'Etat de résidence de la société intermédiaire, puis, la Suisse, en tant qu'Etat de résidence du chanteur Aznavour. L'affaire était aussi complexe du fait des dispositions même de la convention franco-britannique de 1966, dont le champ d'application ne restreignait pas son application aux seuls résidents de l'un des deux Etats contractants⁷⁸⁹. La convention franco-britannique dérogeait ainsi au Modèle de convention OCDE notamment, dont l'article 1^{er} est relatif au champ d'application dit « personnel » des conventions fiscales, et en vertu duquel la convention s'applique aux résidents de l'un ou des deux Etats contractants.⁷⁹⁰

Partant de l'idée selon laquelle la « *qualification* » à l'origine du fondement d'un acte d'imposition implique l'établissement d'un lien entre le contribuable et le revenu, il s'agit à présent d'examiner comment le « rapprochement de la qualification domestique avec les stipulations conventionnelles », rapprochement qu'implique le principe de subsidiarité des conventions fiscales depuis l'affaire *Schneider*, abouti à un accès ciblé et restreint d'une convention fiscale⁷⁹¹.

b) Les aléas de la qualification lors de l'accès

L'acte d'imposition est fondé sur des qualifications du revenu et du contribuable consacrées par la loi fiscale qui peuvent ou non trouver leur équivalent dans les traités contre

⁷⁸⁹ Contexte triangulaire est déjà complexe en soi comme fait état la doctrine. Notamment **K. VOGEL**, *Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, 2012, e-version op.cit., p.3 sur l'article 17(2) du modèle de convention : « *Difficulties in applying Art. 17(2) arise in cases in which the residence State of the entertainer or sportsman and the residence State of the company are different. (...) In such circumstances, it is uncertain which DTC is to be applied to determine the sharing of the taxation (...)* ». **J. WHEELER**, *The missing key stone of tax treaties*, op.cit., p.319: « *What all these cases make clear, however, is that the distributive provisions of treaties are not written for double attributions and do not provide any clear guidance for them* ». Dans le même sens, **R. BETTEN and M. LOMBARDI**, « *Article 17(2) of the OECD Model in Triangular Situations, Does Article 17(2) apply if the Artiste or Sportsman is Resident in a Third State ?* », 51 Bulletin for International Fiscal Documentation 12(1997), at 560, ont exprimés leur regrets de ne pas voir dans les commentaires de 1992 une réponse claire et générale susceptible de dissiper les doutes soulevés par les affaires triangulaires. Les auteurs ont recommandé que des modifications aux commentaires soient faites à ce propos. **Pour D. MOLENAAR**, *Taxation of International Performing Artists*, Doctoral Series, IBFD, Vol. 10, 2005, p.149, si la répartition des compétences fiscales semblaient floues suivant les dispositions de l'article 17 lorsque plus de deux Etats étaient impliqués, la difficulté aurait largement dissipé après les amendements apportés au Modèle en 2000. Depuis la règle de répartition serait plus claire, nous la commentons plus bas p

⁷⁹⁰ La doctrine se questionne toujours sur la gestion d'une convention qui n'est pas, dès la définition du champ d'application, réservée aux seuls résidents.

⁷⁹¹ Pour rappel, le considérant de principe de l'affaire *Schneider* sur le rapprochement: "*En vertu du considérant de principe de l'affaire Schneider, « (...) il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une 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 ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer (...) si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ».*

la double imposition. Le classement, ou la caractérisation, ou la cédula de revenu appropriée, est déterminée aussi en fonction du lien qui existe entre le contribuable et le revenu en cause. Ainsi, le contribuable qui perçoit des revenus au titre d'une activité sous un lien de subordination, perçoit des salaires ; une personne morale qui perçoit régulièrement des revenus au titre de la vente de prestations de services ou de marchandises, réalise des bénéfices industriels et commerciaux ; un contribuable qui perçoit des revenus au titre de la location non-meublée de ses immeubles, réalise des revenus fonciers, etc. De la qualification du revenu, suit un régime d'imposition domestique susceptible d'être dérogé par une convention fiscale et ainsi de suite.

c) Le choix du droit domestique de l'un des Etats partie

Toutefois, dans un contexte bilatéral où les droits domestiques de chacun des Etats parties à un traité ne sont pas identiques, les qualifications peuvent être hétérogènes. Supposons un journaliste soumis à l'impôt en France dans la catégorie des traitements et salaires en vertu de la loi, mais soumis à l'impôt au Brésil dans la catégorie des bénéfices non-commerciaux (simple supposition). L'accès à la convention serait fait en France par le biais de l'article relatif aux salaires, tandis que depuis le Brésil, l'accès se ferait par le biais de l'article 14 du modèle de convention (ONU, admettons). La répartition du revenu prescrite par chacun des articles conventionnels sollicités n'est pas la même, ou peu ne pas être la même. Si l'accès devait être fait en fonction des qualifications prescrites par le droit interne, il faudrait accepter que la convention fiscale soit appliquée différemment dans les pays respectifs.

Nous sommes loin des objectifs recherchés par les Etats signataires de tels traités, tout comme nous sommes loin de la raison d'être des Modèles de convention OCDE et ONU puisque les conventions sont censées éradiquer la double imposition juridique par le biais du consentement à certaines « harmonisations » au titre des revenus visés dans la convention et grâce au partage exclusif ou limité d'une même matière imposable par deux juridictions. Accepter qu'un même traité puisse conduire à un droit différent selon le juge national saisi, rendrait l'exercice d'application des traités et de prévision du droit applicable particulièrement difficile.

Enfin, le deuxième grief au rapprochement de la qualification consacrée par le droit interne avec les dispositions d'une convention fiscale réside dans le fait que, en droit interne aussi et déjà, les qualifications potentielles sont nombreuses. Il suffit d'une incohérence au niveau du droit interne, fruit par exemple de dispositions domestiques floues, complexes ou

arbitraires, pour que le contrôle de conventionnalité soit entaché du même vice, dès son origine. Or, à chaque qualification peut correspondre un dispositif conventionnel différent, nous conduisant alors à autant d'applications d'un même traité fiscal.

2°) De l'intrusion d'un contrôle de légalité

L'accès au texte conventionnel "dirigé" par la qualification domestique du revenu imposable est d'abord le fruit du contrôle de légalité de l'acte d'imposition fondé sur le seul droit interne. Le considérant Schneider invite le juge administratif à exercer ce contrôle de légalité au préalable, notamment eu égard à la qualification domestique ayant fondée l'acte d'imposition (a). Lors de cet examen qu'implique la démarche subsidiaire, le juge vérifie également si l'ensemble des dispositions du droit interne ont été respectées, celles relatives au régime d'imposition y compris. En cas de contrôle de légalité positif, la qualification ayant fondée l'acte d'imposition en droit interne serait importée sur le terrain conventionnel afin que le « rapprochement » puisse être opéré. Nous essayons de démontrer au travers de l'affaire Aznavour combien ce rapprochement peut être à l'origine d'un contrôle de conventionnalité fondé sur une norme de référence erronée, c'est-à-dire, sur un article conventionnel inapproprié au revenu en cause (b).

a) L'identification de bénéficiaires d'exploitation

Partant de l'affaire Aznavour, le contrôle de légalité de l'acte d'imposition qui sera mis en œuvre aussi bien par le rapporteur public, Mme Claire Landais, que par le Conseil d'Etat, respecte la démarche subsidiaire consacrée par le considérant de principe de l'affaire Schneider. Le contrôle est conduit dans la recherche des qualifications domestiques ayant pu fonder l'acte d'imposition attaqué ; qualifications censées constituer le point de référence qui permettra de déterminer l'article de la norme conventionnelle à appliquer.

Ainsi, dans les conclusions rendues sous l'affaire Aznavour, Madame Landais examina d'abord la validité de l'acte d'imposition « *sur le seul terrain du droit interne, qui doit être examiné en priorité* »⁷⁹². A la question de savoir si « *la somme perçue par une société résidente britannique dépourvue d'établissement stable en France en rémunération de la*

⁷⁹² C. Landais, BDCF 06/08, n°69, p.1.

prestation réalisée en France par un artiste résident fiscal suisse était imposable en France, indépendamment de la question de savoir si la somme a été ou non effectivement mise à disposition de l'artiste », le rapporteur public répondit par l'affirmative⁷⁹³.

L'acte d'imposition était conforme à l'article 155 A du Code général des impôts, dispositif anti-évasion fiscale. Selon les dispositions de cet article, « *les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France, sont imposables au nom de ces dernières (...) lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services (...)* ».

Le dernier alinéa de l'article précise que ces règles sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France. Il en résulte de ces dispositions que les sommes perçues par une société établie en Grande Bretagne en rémunération de services rendus par un artiste, Monsieur Aznavour, domicilié en Suisse, sont imposables en France au nom de Monsieur Aznavour. Afin d'éviter l'application de la retenue à la source prévue par cet article du Code général des impôts, il incombait à Monsieur Aznavour d'apporter la preuve que la société exerçait une autre activité commerciale ou industrielle de manière prépondérante⁷⁹⁴.

A défaut d'une telle preuve, le rapporteur public a pu confirmer la correcte application du droit interne et soulever alors la nécessité d'examiner la conformité de l'acte d'imposition à l'égard des deux conventions fiscales susceptibles de faire échec à l'application de l'article 155 A du Code général des impôts. Pour ce faire, choisissant d'abord la convention fiscale franco-suisse, puis, la convention fiscale franco-britannique, Mme Landais a retenu la qualification de « **revenus perçus par la société britannique** ». Monsieur Aznavour est, selon ses termes, le redevable réel de l'imposition sauf que « *les revenus imposés **sont bien ceux de la société britannique*** »⁷⁹⁵.

b) L'identification de revenus d'artistes

En revanche, le Conseil d'Etat procéda différemment. Après avoir rappelé la subsidiarité des conventions fiscales suivant le considérant de principe de l'affaire Schneider,

⁷⁹³ C. Landais, BDCF 06/08, n°69, p.1.

⁷⁹⁴ Constat dressé par le rapporteur public, BDCF, *op.cit.*, p.2.

⁷⁹⁵ *Ibid.*

ainsi que les dispositions de l'article 155 A du Code général des impôts, la Haute juridiction retient « implicitement » d'abord, explicitement ensuite, la qualification de « revenu perçu par un artiste ». C'est ce qu'il en ressort d'une lecture combinée des quatrième et cinquième considérants, où le Conseil d'Etat revient d'abord sur le fait que la somme de 400 000 francs qui a été versée à la société britannique « *constituait la rémunération destinée à M.A pour la prestation musicale qu'il avait fournie lors de son concert à Paris* ». Tandis que pour le rapporteur public, il s'agit de la « *rémunération versée à une société étrangère en contrepartie d'une prestation réalisée en France* ». Plus explicite encore, au cinquième considérant, on lit « *qu'après avoir relevé que la somme versée par la société française (...) à la société britannique (...), rémunérait les prestations services par M. A à l'occasion du concert qu'il avait donné à Paris et était, par suite, en vertu de l'article 155A du code général des impôts, un revenu retiré par l'artiste de son activité de professionnel du spectacle en France, (...)* », la cour d'appel a décidé en bon droit. Bien que la qualité de redevable ou d'assujetti ne soit jamais évoquée dans l'arrêt Aznavour, les affirmations constantes du juge administratif nous invitent presque à voir en Monsieur Aznavour la double qualité d'assujetti et redevable de l'impôt.

Le problème résultant de cette divergence d'appréciation de la qualité de Monsieur Aznavour n'a pas d'impact au niveau du droit interne. En effet, suivant les termes de l'article 155 A du Code général des impôts, peu importe que les revenus aient été retirés par l'artiste pour la société intermédiaire, puisque l'article vise les deux types de revenus. En revanche, la qualification conserve tout son intérêt eu égard aux dispositions des conventions fiscales en cause comme il s'agit à présent de démontrer.

Le caractère triangulaire de ces situations triangulaires est déjà très complexe pour que les nuances et complexités existantes en droit interne n'aient pas d'impact sur le choix de la norme de référence du contrôle juridictionnel, et, ce faisant, sur la décision finale que sera retenue. Le principe de subsidiarité des qualifications conventionnelles devient particulièrement nocif, de par l'intrusion excessive qu'il impose des dispositions d'un droit domestique, parmi trois autres, qui a lui-même ses zones d'ombres. L'importation de ces zones d'ombres sur le terrain du contrôle de conventionnalité présente un risque sérieux de choix de la norme de référence la moins appropriée ou, du moins, de la norme pas tout à fait appropriée.

B) Le choix de la norme de référence inappropriée

Le désaccord entre le Conseil d'Etat et le rapporteur public quant à la qualification ayant fondée l'acte d'imposition démontre les risques auquel est exposé le contrôle de conventionnalité lorsque celui-ci dépend en amont des qualifications domestiques. A présent, nous allons insister sur ces risques en démontrant comment ils vont avoir un impact sur le choix du dispositif conventionnel qui sera utilisé en tant que norme de référence du contrôle de conventionnalité.

Face aux risques de qualifications divergentes (1°) le choix domestique peut avoir pour effet de restreindre le texte conventionnel à une protection bien moins avantageuse pour le contribuable, qui n'est d'ailleurs pas conforme à la répartition du revenu telle qu'initialement pensée par les négociateurs du traité (2°).

1°) L'identification des risques

Le recours au droit domestique a pour conséquence de faire subir aux conventions fiscales les aléas du droit domestique lui-même. Les lois fiscales ne sont pas exemptes de complexité, loin s'en faut. Lorsque le droit interne lui-même offre la possibilité de qualifications conventionnelles divergentes (a) et présente des dispositions complexes (b), les qualifications devraient impérativement être faites à l'aide des droits impliqués: celui de la convention fiscale et, le cas échéant, celui de l'autre Etat partie, de façon combinée. Le tout étant d'éviter l'enfermement à l'intérieur du seul droit interne.

a) Des qualifications conventionnelles divergentes

Compte tenu des faits de l'affaire *Aznavour*, deux qualifications juridiques consacrées en droit domestique étaient plausibles; mais à chacune correspondaient des articles différents des conventions fiscales signées par la France avec la Suisse et le Royaume-Uni. En effet, les revenus perçus par une société britannique sont en principe couverts par l'article relatif aux bénéfices d'entreprise (articles 7 et 6 des deux conventions respectives), tandis que les revenus perçus par un artiste au titre de prestations artistiques sont couverts par l'article relatif aux revenus d'artistes (article 19 dans les deux conventions en cause). Dans le cas des bénéfices d'entreprise, à défaut d'établissement stable dans l'Etat de source, l'Etat de résidence se voit octroyer la juridiction fiscale de façon exclusive; tandis que les revenus d'artistes sont imposables dans l'Etat de source selon les conventions fiscales.

Or, les risques pour le contrôle de conventionnalité résultent du fait que les deux qualifications permettaient néanmoins de valider l'acte d'imposition contesté, dans la mesure

où l'article 155 A du Code général des impôts paraît couvrir les revenus aussi bien des entreprises intermédiaires que celui des artistes.

Ces conflits potentiels ont pour conséquence autant d'accès « ciblés » des conventions fiscales en fonction de la qualification de référence pour le rapprochement. Suivant la qualification retenue par le commissaire du gouvernement, il faudra vérifier si les dispositions conventionnelles relatives aux revenus perçus par une société établie au Royaume-Uni font obstacle à l'acte d'imposition français ; tandis que suivant la qualification retenue par le Conseil d'Etat, il faudra vérifier si les dispositions conventionnelles relatives aux revenus perçus par un artiste, M. Aznavour, dérogent à l'application de l'article 155 A du Code général des impôts. Nous allons nous contenter pour l'heure d'affirmations simples, la triangularité nous aurait invités à des précisions quant à ces choix qui seront développés plus loin. L'objectif à ce stade est bien celui de démontrer combien la démarche du rapprochement peut « déteindre » les dysfonctionnements ou doutes propres aux dispositions domestiques sur la lecture et sur l'application du traité international. Ces développements trouvent leur place au stade de l'accès au traité dans la mesure où le juge administratif, malgré la subsidiarité, semble bien établir le lien entre la qualité du contribuable et son assujettissement à l'impôt au titre du revenu pour lequel l'application de la convention fiscale est demandée. Et là se situe l'ironie du destin de la subsidiarité : alors que ce lien manque à l'appel et est considéré comme la clé de voûte du modèle OCDE selon les propos défendus par Joanna Wheeler, le Conseil d'Etat l'aurait pris en compte via le principe de subsidiarité des conventions fiscales. Cela, même si dans le contexte d'une ligne jurisprudentielle qui oscille et qui s'enrichit de contradictions, à l'image de celle existant entre l'affaire Aznavour et l'affaire Schneider dénoncée plus tôt: dans l'affaire Schneider, le juge administratif a refusé de rentrer dans le texte conventionnel avec la qualification "fictive" prescrite par le dispositif anti-évasion fiscale. Dans l'affaire Aznavour, il fit l'inverse; la norme de référence du texte conventionnel fut choisie en fonction de la qualification fictive.

b) Des dispositions domestiques complexes

Il existe un enjeu lors de l'interprétation de l'article 155 A du Code général des impôts qui consiste à savoir si ses dispositions impliquent la requalification ou non des revenus et de la qualité d'assujetti et de redevable des acteurs concernés. Selon le rapporteur public, les termes même dudit article ne permettaient pas d'affirmer que la qualité d'assujetti était octroyée à

Monsieur Aznavour, tandis que pour le Conseil d'Etat, oui, Monsieur Aznavour devient bien l'assujetti à l'impôt. Nous pourrions rajouter une zone d'ombre propre au droit interne et susceptible de troubler le contrôle de conventionnalité : la qualification ayant fondé l'acte d'imposition repose-t-elle sur la qualité d'assujetti et de redevable, ou bien l'une d'entre elles suffit lorsqu'elles ne sont pas remplies par un même contribuable ?

Les conclusions rendues par le rapporteur public, vont dans le sens de la qualité d'assujetti, tandis que la décision du Conseil d'Etat va dans le sens de la qualité de redevable qui aurait, au final, pour effet d'emporter également celle d'assujetti. En outre, lorsque des dispositions anti-évasion fiscale sont en cause, tandis que l'affaire *Schneider* invite à bien distinguer les deux terrains, droit interne et droit conventionnel - le dernier devant être imperméable à l'égard du premier tant que ses propres dispositions ne reprennent pas à son compte et de façon explicite le dispositif anti-évasion fiscale -, l'affaire Aznavour invite à tout confondre sous le moule du droit interne. En l'absence de dispositif conventionnel anti-évasion fiscale identique au droit interne, généralement la question de savoir s'il convient de retenir la qualification d'emprunt, résultant du dispositif anti-évasion fiscale domestique, ou bien s'il faut conserver la qualification g nue en dehors du mécanisme anti-évasion fiscale, se pose avec acuité. Les dispositions anti-évasion fiscale reposent toujours sur une requalification du revenu et du redevable, jusqu'où faut-il lire et appliquer une convention fiscale en fonction de cette requalification et suivant quelles conditions ?

2°) La restriction du texte conventionnel

La quête au dispositif conventionnel, c'est à dire, à l'article de la convention fiscale qui soit le plus proche possible du dispositif domestique (a), la convention fiscale est réduite à cet équivalent, appauvrie de ses dispositions qui auraient néanmoins pu conduire à un résultat diff rent (b).

a) Le dispositif conventionnel strictement équivalent

Ce sont autant des questions ou de zones d'ombres qui se situent en amont du contrôle de conventionnalité qui sera mis en œuvre par les juridictions nationales si la logique du rapprochement est suivie. Il y aurait comme un risque d'importation des zones d'ombre permises par le droit interne, dans le terrain conventionnel ou, tout aussi possible, un choix arbitraire en faveur des réponses potentielles, via l'application d'un des articles de la

convention seulement, alors même que l'application d'autres articles aurait été tout aussi cohérente. Le rapprochement empêcherait que les stipulations conventionnelles, ou, lorsque une définition figure dans la convention fiscale, que les qualifications conventionnelles, viennent trancher le conflit entre les qualifications domestiques potentielles.

La question qu'il convient de se poser alors consiste à savoir comment démarrer un contrôle de conventionnalité sans s'appuyer sur les qualifications domestiques ; autrement dit, comment rendre autonomes l'exercice d'un contrôle de légalité de l'acte d'imposition à l'égard du seul droit interne et l'exercice ensuite d'un contrôle de conventionnalité fondé sur le seul texte conventionnel en tant que norme de référence.

b) La recherche de la norme de référence appropriée

La recherche de la norme de référence appropriée pour l'exercice d'un contrôle de conventionnalité n'est pas chose aisée. La réponse que nous devrions essayer d'apporter n'est pas moins difficile et figure dans l'ensemble des chapitres que nous aurons visité tout le long de cette recherche. Toutefois, il est possible à ce stade de proposer un point de départ différent, qui permettrait de au moins de se préserver des aléas qu'existent dans tous les droits internes.

Pour accéder aux conventions fiscales suivant les modèles OCDE et ONU notamment, il faut se contenter de trois questions soulevées dans le champ d'application conventionnel : la convention s'applique-t-elle à des personnes résidentes de l'un des Etats contractants (lorsque cette condition est posée à l'article 1er de la convention fiscale signée) ? En cas de réponse positive, cette personne est-elle une résidente de l'un de ces deux Etats? Enfin, l'impôt contesté est-il couvert par la convention fiscale ? Nous pouvons continuer sur toutes les questions purement "formelles" de condition d'accès à une convention fiscale, à l'image des conditions de forme retenues par les doctrines allemande et espagnole plutôt ; date d'entrée en vigueur, étendue du territoire...en évitant toute question de qualification du revenu et de l'activité ou de la qualité du contribuable au stade de la simple "activation" du dispositif conventionnel. Revenant sur le passage de Vogel auquel nous faisons allusion, Klaus Vogel offre une liste des conditions d'application – ou d'applicabilité dans notre cas - d'un traité contre la double imposition : opposabilité du traité à l'administration fiscale, droit du contribuable de bénéficier du traité « *ordinairement déterminé au travers de la condition de résidence, Art.1 MC* », applicabilité du traité à l'impôt contesté (impôts figurant de façon

expresse dans la liste disposée à l'article 2 du Modèle de convention et impôts similaires)⁷⁹⁶.

Ces éléments sont ce que l'auteur appelle les « *requirements of application* », les exigences d'application, faisant ici une traduction libre de termes assez clairs. Toute autre question au-delà de celle-là relevera déjà du contrôle de conventionnalité au fond et devrait, selon nous, être faite en toute indépendance par rapport au droit domestique.

§2- Un accès limité à l'article conventionnel miroir du droit domestique

Suivant la logique du rapprochement de la qualification domestique ayant fondé l'acte d'imposition litigieux, l'application de la convention fiscale dépend de la qualification domestique « élue » par le juge national. L'insécurité juridique qu'il en résulte est équivalente au nombre des qualifications domestiques à mêmes de fonder l'acte d'imposition attaqué.

L'affaire Aznavour invite au constat des défaillances potentielles qui sont le fruit de la logique même du rapprochement. Il convient à présent d'envisager les contrôles de conventionnalité que le juge administratif aurait pu effectuer dans cette affaire triangulaire d'évasion fiscale. L'affaire Aznavour a la particularité de cumuler deux difficultés d'un point de vue du traitement du litige et de l'application d'une convention fiscale: sa configuration triangulaire, et la mise en oeuvre de mécanismes anti-évasion fiscale.

A deux qualifications domestiques plausibles, correspondent potentiellement deux articles conventionnels qui dérogent à l'application de l'article 155 A du Code général des impôts, à savoir, l'article relatif aux revenus innomés (A), et l'article relatif aux bénéfices d'entreprises (C). Un troisième dispositif conventionnel permettait de confirmer l'acte d'imposition, grâce à une interprétation souple: l'article relatif aux revenus innomés (B). Il est permis de se demander si le choix entre les trois possibilités est fait en fonction du régime permettant de ne pas déroger au droit interne, coûte que coûte.

A) Le choix de l'article 19 sur les revenus d'artistes

Dans la décision Aznavour, le Rapporteur public conclut en partie en la conventionnalité de l'acte d'imposition par rapport à un article de la convention qui ne lui était pas applicable (1^o). La conventionnalité de l'acte fut acquise parce qu'il ne rentrait pas dans le champ

⁷⁹⁶ K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, §48, Wolters Kluwer 2012, e-version.

d'application de l'article 19 de la convention, nous offrant l'exemple d'une conventionnalité négative. La conventionnalité selon le Conseil d'Etat fut reconnue grâce à l'application "ciblée", par rapport au dispositif conventionnel le plus proche du droit domestique (2°).

1°) La conventionnalité "négative" selon le Rapporteur public

Les revenus en question ne retrent pas dans le champ d'application de l'article conventionnel, l'acte d'imposition ne comporte donc pas de vice par rapport à cet article (a), alors même qu'il était possible de l'appliquer (b).

a) *La confrontation de l'acte d'imposition avec l'article 19*

A la recherche du régime conventionnel équivalent au régime domestique, il est permis de voir dans l'exercice du contrôle de conventionnalité conduit par Madame le Rapporteur Public sous l'affaire Aznavour, une particularité qui nous interpelle. En effet, l'acte d'imposition sera confronté avec les dispositions d'un article conventionnel qui ne lui était pas applicable, constatant ainsi la « *conventionnalité* » que nous devrions alors dire « négative » - ? - dudit acte attaqué. La démarche est pour le moins curieuse et semble être le fruit d'une quête à la conventionnalité, peu importe les détours.

Ainsi, en vertu de l'article 19 de la version de la convention fiscale en vigueur à l'époque du fait générateur de l'impôt, « *nonobstant les dispositions des articles 16 et 17, les revenus que les professionnels du spectacle, tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs, retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'Etat contractant où ces activités sont exercées* ». Etant donné ces termes, dans les conclusions rendues sous l'affaire, le rapporteur public conclut que l'acte d'imposition fondé sur l'article 155 A du Code général des impôts est compatible avec l'article 19 de la convention franco-suisse « *parce que cet article vise en réalité les revenus de l'artiste et non ceux de la société britannique* », contrairement au droit interne⁷⁹⁷. Cela revient à déclarer la conventionnalité de l'acte d'imposition à l'égard d'une norme de référence dont il ne remplit pas le champ d'application. Afin d'illustrer nos propos, il suffit de se demander si, en l'absence d'article 155 A, l'article 19 de la convention fiscale aurait bien été la norme de référence du contrôle de conventionnalité.

⁷⁹⁷ C. LANDAIS, BDCF, 06/08, n°69, p.2 : « *Mais nous croyons pour notre part qu'aucune de ses stipulations n'est de nature à faire obstacle à l'application de l'article 155 A du CGI pour la bonne et simple raison que la convention franco-suisse ne traitait à l'époque, et logiquement, que des règles de répartition des impôts dus sur les revenus perçus par les résidents suisses ou français alors que ce qui est en cause en l'espèce est, à notre sens, l'imposition de revenus perçus par une société résidente britannique* ».

b) La conventionnalité par omission

Le raisonnement entrepris par rapport à l'article 19 de la convention fiscale peut prêter à discussion. Sans même s'arrêter sur l'interprétation faite par Madame le Commissaire des termes même de l'article du code général des impôts, son affirmation revient à dire que l'acte d'imposition était aussi conforme aux articles 10, 11, 12 ou 13 de la convention fiscale, respectivement relatifs aux dividendes, intérêts, redevances ou aux plus-values ; autant d'articles pour lesquels les revenus perçus par une société intermédiaire ne rentraient pas dans le champ d'application. Il est permis de s'interroger comment un article qui ne correspond pas à la qualification juridique du revenu en litige, pourrait néanmoins participer au partage de la matière imposable au point de confirmer la validité de l'acte d'imposition⁷⁹⁸.

2°) La conventionnalité ciblée selon le Conseil d'Etat

Passant à la décision du Conseil d'Etat, le raisonnement fut différent, illustrant combien la qualification ayant fondée l'acte d'imposition en droit interne pouvait prêter à discussion. Le conseil d'Etat conclu en la conventionnalité de l'acte d'imposition par rapport à l'article conventionnel que, selon le Rapporteur public, ne trouvait pas à s'appliquer (a). Il aboutit à la décision opposée à celle que fut adoptée dans l'affaire Schneider (b) illustrant le vice que comporte la subsidiarité des qualifications conventionnelles (c).

a) Le choix justifié de l'article 19 de la convention

Pour la Haute juridiction, les dispositions de l'article 155 A du Code général des impôts font des revenus en cause ceux retirés par l'artiste lui-même, et non par la société intermédiaire. Partant de cette qualification en tant que fondement de l'acte d'imposition litigieux, la norme de référence du contrôle de conventionnalité serait l'article 19 relatif aux revenus d'artistes. Le fait que la somme ait été versée à une société intermédiaire n'avait pas d'impact pour le juge, ni le fait que l'article 19 de la convention en vigueur à l'époque du fait générateur ne comportait pas le deuxième alinéa relatif au revenu versé à une société intermédiaire⁷⁹⁹.

⁷⁹⁸ BDCF, *op.cit.*, p.2 et 3.

⁷⁹⁹ Rappel de la version en vigueur : « *nonobstant les dispositions des articles 16 et 17, les revenus que les professionnels du spectacle, tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les*

On lit clairement au niveau du 5ème considérant de l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat que la qualification selon le droit interne étant celle de revenus d'artistes, l'article 19 de la convention Suisse en cause ne faisait pas d'obstacle à son imposition en France. Au contraire, cette disposition conventionnelle reconfortait le régime d'imposition domestique.

b) Un choix opposé dans l'affaire Schneider

La contradiction qui existe entre les affaires Aznavour et Schneider réside dans cette entreprise de choix de la norme de référence en fonction de la fiction retenue en droit interne. Le raisonnement suivi par le même juge sous l'affaire Schneider fut différent. En droit interne, l'article 155 A du Code général des impôts permet d'imposer entre les mains d'un artiste un revenu versé à une société intermédiaire lorsque certaines conditions sont remplies, il s'agit d'un mécanisme anti-évasion fiscale. La première question que le juge aurait dû se poser consistait à savoir si, pour autant, l'article 155 A « qualifiait » les revenus ainsi imposés de revenus d'artistes. De la lecture stricte des mots de la version applicable à l'époque du fait générateur – issue de la loi de finances pour 1980 –, rien ne permet de l'affirmer. En effet, l'article disposait alors que :

I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

- soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

- soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

- soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

musiciens, ainsi que les sportifs, retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'Etat contractant où ces activités sont exercées ».

II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France. Dans ce cas, par dérogation aux dispositions des articles 182 A et 182 B, l'impôt est établi dans les conditions prévues à l'article 197 A et recouvré par voie de rôle.

III. La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend.

Il est aisé de suivre la lecture faite par Madame le Commissaire du gouvernement pour qui « il s'agit en effet d'un dispositif anti-abus, conçu notamment pour contrer les montages dits « rent à star » (« louez une vedette ») mis en place par les artistes et les sportifs qui recourent à des sociétés interposées auxquelles est transférée la rémunération des prestations qu'ils réalisent. En vertu de ce dispositif anti-abus la France s'autorise, dans certains cas, à considérer que la rémunération versée à une société étrangère en contrepartie d'une prestation réalisée en France peut être imposée en France au nom du prestataire réel »⁸⁰⁰.

Par conséquent, le premier grief à l'arrêt se situe dans l'absence de qualification réelle des revenus, en dehors de la « fiction » légale permettant de les imposer. Ce sont là deux exercices qu'il convient de distinguer ; la recherche de la qualification originaire d'un revenu, et la recherche du fondement légal qui permet de l'imposer.

c) Le vice de la subsidiarité conventionnelle

Or, justement, la subsidiarité présente le vice de conduire souvent à confondre ces deux exercices ; au nom du postulat selon lequel le traité contre la double imposition contient uniquement, le cas échéant, un obstacle à l'imposition et au fondement légal qui permet d'imposer, sans toutefois contenir des dispositions ayant trait à la qualification d'un revenu. A bien lire une convention, cette conclusion sera souvent infirmée tant les qualifications ou tant les indices de qualification sont importants. De retour à l'arrêt, le Conseil d'Etat prend bien soin d'affirmer que la somme « était imposable en France au nom de » Monsieur Aznavour, sans pour autant affirmer qu'il était l'assujéti à l'impôt en vertu de l'article 155 A, jusque-là, nous ne pouvons qu'acquiescer⁸⁰¹. Mais le problème c'est qu'il ne s'arrêtera pas là, et, au

⁸⁰⁰ C. LANDAIS, BDCF, 06/08, n°69, p.2.

⁸⁰¹ Quatrième considérant de l'arrêt : « Considérant qu'après avoir relevé que la somme de 400 000 francs, qui a été versée à la société Tangerine Music Productions Ltd, constituait la rémunération destinée à M. A pour la prestation musicale qu'il avait fournie lors de son concert donné à Paris, la cour administrative d'appel de Paris, dès lors qu'il n'était pas établi ni même allégué que la société britannique, dont l'objet social était la promotion d'engagements musicaux d'artistes, exerçait une autre activité industrielle ou commerciale, a pu

rentrer de la convention fiscale, constatant que l'article conventionnel visait « les revenus que les professionnels du spectacle retirent de leur profession », procéda à la requalification du revenu en cause afin de lui faire appliquer ces dispositions. Le cinquième considérant de la décision est assez révélateur de cette démarche, on peut lire :

« Considérant, d'autre part, qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 19 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997 : Nonobstant les dispositions des articles 16 et 17, les revenus que les professionnels du spectacle, tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs, retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'Etat contractant où ces activités sont exercées ; qu'il résulte de ces stipulations que les professionnels du spectacle et les sportifs sont imposables en France sur les revenus tirés de leurs activités exercées en France en cette qualité ; qu'après avoir relevé que la somme versée par la société Cinéma Communication Vidéo à la société britannique Tangerine Music Productions Ltd rémunérait les prestations servies par M. A à l'occasion du concert qu'il avait donné à Paris et était, par suite, en vertu de l'article 155 A du code général des impôts, un revenu retiré par l'artiste de son activité de professionnel du spectacle en France, la cour administrative d'appel de Paris a pu, sans commettre d'erreur de droit pour l'application de la convention franco-suisse, en déduire que cette convention ne faisait pas obstacle à l'imposition en France de la somme litigieuse au nom du requérant ; » .

La difficulté était le fruit de dispositions conventionnelles plus strictes, dont l'application était destinée aux revenus retirés par l'artiste lui-même, tandis que le droit interne englobait de façon plus large les sommes également versées à des intermédiaires. Plutôt que de constater la divergence et en tirer les conséquences, le rapprochement eu pour effet de faire fi des conditions conventionnelles qui n'étaient pas remplis dans l'affaire, dans la mesure où le résultat final était néanmoins identique au régime prévu par le droit interne. . En 1997, un avenant fut introduit modifiant les dispositions de cet article par l'ajout d'un deuxième alinéa qui vise depuis les sommes versées au titre de prestations de services à des sociétés intermédiaires. On lit désormais que « lorsque les revenus d'activités qu'un artiste 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

déduire, par une exacte application de l'article 155 A du code général des impôts, que la somme en cause était imposable en France au nom de M. A ».

dispositions des articles 7, 16 et 17, dans l'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées ». S'il va de soi que le schéma emprunté dans le cas *Aznavour* rentre bien dans la version amendée de l'article 19, une interprétation purement littérale de la version antérieure à l'amendement, en vigueur à l'époque du fait générateur de l'impôt, ne permet pas la même affirmation. La mention actuelle faite à l'article 7 relatif au partage des bénéfices d'exploitation réalisés par une entité est très importante lorsque les revenus sont versés à des sociétés intermédiaires.

Pourtant, l'emprise et l'exclusivité du droit interne défendues par le juge administratif est telle que les deux versions de l'article 19 de la convention franco-suisse ont bien été relevées dans l'arrêt même. La différence entre les deux versions de l'article 19 a par contre convaincu le rapporteur public dans le sens de l'inadaptation au schéma *Aznavour*.

L'amendement de 1997 porté à la convention fiscale franco-suisse et à l'article 19 particulièrement, permis un rapprochement total entre les dispositions du droit interne français et la convention fiscale grâce à la mention explicite aux paiements indirects ; on ne peut que se questionner sur l'intérêt d'amender la convention en 1997 si, pour le juge français, la version initiale permettait déjà d'atteindre les sociétés intermédiaires auxquelles l'amendement fait explicitement allusion. Certes, il fut avancé par une partie de la doctrine que le paragraphe 2 n'apportait rien pour les Etats signataires que disposaient déjà dans leur droit interne d'un dispositif anti-évasion fiscale propre aux revenus d'artistes ; le deuxième paragraphe ne ferait que conforter le droit interne pour ces Etats. En revanche, le deuxième alinéa permettrait aux Etats qui ne disposent pas d'un dispositif anti-évasion fiscale dans leur droit interne, d'appréhender les revenus payés au travers d'entités intermédiaires.

La question aurait été alors de savoir si le droit suisse permettait cette approche, ou bien si, en cas de réponse négative, seul le deuxième paragraphe aurait permis de le faire. Le Conseil d'Etat accepte de plus en plus la prise en compte du droit étranger lorsqu'il exerce un contrôle juridictionnel dans un contexte "transfrontalier"; ici nous aurions eu besoin de cet effort. Nous serions face à un amendement conventionnel destiné à couvrir les besoins de la juridiction fiscale suisse exclusivement, en vue d'imposer les revenus perçus par une entité légale avant d'être reversés aux artistes le cas échéant, mais dont la France n'en avait pas besoin pour imposer. Une fois de plus, l'interrogation quant à la nécessité de prise en compte des deux droits interne en cause rejaillit ; peu importa la réponse, c'est plutôt le fait qu'elle n'ait pas été soulevée par le juge dans la décision *Aznavour* qui intéresse.

La question de savoir si, en absence du deuxième paragraphe de l'article 17 du Modèle de convention OCDE, l'utilisation du premier paragraphe pour imposer les revenus versés à

un intermédiaire, constitue une entorse au traité, fut déjà soulevée par la doctrine. Selon l'auteur Dick Molenaar, cette utilisation pourrait paraître autorisée suivant les termes du paragraphe 8 des commentaires à l'article 17 du modèle. Néanmoins, souligne l'auteur, elle va à l'encontre des dispositions figurant aux paragraphes 7 à 26 des commentaires à l'article 1 du modèle, relatif aux sociétés écrans notamment. L'auteur évoque également la nécessité de prévoir une clause spécifique, propre à des « stratagèmes » particuliers, parmi lesquels, les sociétés écrans dans le cas des revenus d'artistes et sportifs. Le mot d'ordre est que les Etats doivent être prudents lorsqu'il s'agit de refuser de façon catégorique certains montages en présumant un abus du texte conventionnel. Mais ce refus n'allait pas de pair avec le droit interne français, l'interprétation large était davantage conciliante. Une deuxième interrogation de fond susceptible d'influencer l'interprétation de la convention fiscale à trait à l'utilisation des « qualifications » qui fondent un acte d'imposition en présence de dispositifs domestiques anti-évasion fiscale.

Au final, la nécessité de rapprocher aurait ceci de particulier qu'elle inviterait le juge à interpréter les dispositions conventionnelles « conformément » au régime d'imposition domestique, autant que possible. Le refus d'utiliser parmi les normes de référence du contrôle de conventionnalité, l'article relatif aux revenus innomés est selon nous l'illustration de ce constat.

B) L'exclusion discutabile de l'article 23 sur les revenus innomés

Une fois que Madame le Rapporteur public était parvenue à la conclusion que l'article 19 de la convention fiscale ne couvrait pas les revenus perçus par la société intermédiaire britannique, il était plausible de s'interroger sur l'applicabilité de l'article sur les "revenus innomés", article 23 de la convention fiscale. Cet article est prévu justement lorsque aucune des clauses conventionnelles ne correspond à la catégorie du revenu en cause. L'application de cette clause fut exclue pour des raisons que nous considérons discutables.

1°) Le champ d'application de l'article sur les revenus innomés

L'article 23 de la convention fiscale en litige était la clause balai que généralement les conventions fiscales prescrivent afin que tous les revenus couverts par les impôts visés trouvent une destinée dans la convention fiscale (a). Dans l'univers des conventions fiscales,

tous les revenus imposables à l'un des impôts visés à l'article 2 des modèles ont un article qui leur convient, il n'existe pas de revenu orphelin (b).

a) L'article "attrape tout" des conventions fiscales

L'article 23 de la convention fiscale franco-suisse disposait que « *les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, qui ne sont pas expressément mentionnés dans les articles précédents de la présente Convention, ne sont imposables que dans cet Etat* ».

Madame Landais estima que cette version de l'article était trop restrictive et ne viserait que les revenus retirés directement et exclusivement par l'artiste. Dans ce sens, Madame le Rapporteur s'est exprimée selon les termes suivants : « *le revenu qui est imposé en l'espèce par la France est un revenu d'une société britannique, il ne peut donc à notre sens être regardé comme un élément du revenu de l'artiste résident suisse* »⁸⁰². A l'appui de cette lecture, Madame le Commissaire du gouvernement constatait que l'article 23 de la convention fiscale avait été amendé en 1989, il fut ajouté la qualité de « bénéficiaire effectif ». A notre avis cet amendement n'allait pas vraiment dans le sens de son application à la société suisse puisque elle n'était que l'intermédiaire et non le bénéficiaire effectif. Mais l'amendement révélait la volonté de réserver l'application de la clause aux résidents, qualité que la société britannique n'avait pas en France ni en suisse⁸⁰³.

b) L'inexistence de revenus "orphelins "

Avant même de se pencher sur les raisons évoquées dans les conclusions rendues sous l'affaire, le refus d'appliquer cet article soulève une première question. On peut s'interroger sur le fait de savoir si un revenu frappé par l'un des impôts couverts par la convention, et dans le contexte d'un traité qui contient une clause balai destinée aux « revenus innomés », peut ne pas être couvert par une convention fiscale. Autrement dit, dès lors que le revenu en risque de double imposition est soumis à l'un des impôts énumérés dans l'article deux de la convention fiscale, le juge (ou l'administration fiscale) devra nécessairement trouver dans la convention son régime de répartition entre l'Etat de résidence et l'Etat de source. Il s'agit ici de raisonner à l'image de l'article 92 du Code général des impôts français où, relèvent de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, les revenus qui ne sont couverts par aucune autre catégorie.

⁸⁰² C. LANDAIS, BDCF, 06/08, n°69, p.4.

⁸⁰³ *Ibid.*

2°) La justification de l'exclusion de l'article 23

Dans les cas où sont en cause des fictions juridiques prescrites par le droit interne afin de saisir une matière imposable (a), la clause balai des conventions fiscales paraît être la plus opportune, et permet par la même occasion d'envisager un autre rôle à la subsidiarité conventionnelle (b).

a) Le retour à la fiction présumée de l'article 155 A CGI

Madame le Rapporteur public a considéré que la nouvelle version de l'article 23 de la convention, telle qu'amendée en 1989, aurait permis d'appliquer l'article 23 au litige grâce au terme de « bénéficiaire effectif ». Nous discordons de cette interprétation; Monsieur Aznavour était le contribuable qui réclamait l'application de la convention franco-suisse. En tant que tel, redevable de l'impôt dû sur les revenus de la société britannique, l'expression « *revenu d'un résident* » aurait pu signifier « *revenu imposable entre les mains d'un résident* », ou « *attribué aux fins du paiement de l'impôt* » à un résident. Au contraire, l'ajout du terme « bénéficiaire effectif » dans la nouvelle version de l'article 23 de la convention fiscale, pourrait constituer un obstacle à l'imposition de Monsieur Aznavour dans la mesure où il pourrait lui être réclamé la preuve d'une rétrocession effectivement perçue par l'artiste lui-même. L'Administration fiscale pourrait refuser l'application de l'article 23 de la convention à défaut de cette preuve. Mais ensuite, il aurait fallu également apporter la preuve du montant de cette rétrocession.

b) La sauvegarde du droit d'imposer

Poursuivant la logique de l'application de la nouvelle version de l'article 23 de la, le régime conventionnel exigerait des preuves de la part du contribuable qui suffissent d'ailleurs à mettre à bas l'utilisation de cet article aux cas de mauvaise foi; les "rent à star system" ne résistant en principe pas aux preuves sollicitées. Mais dans l'espèce la clause balai attribuait le droit d'imposer à l'Etat de résidence du contribuable ayant réalisé le revenu - la Suisse en l'occurrence -, nous sommes tentés de voir là le motif du refus de son application, à savoir, la perte du droit d'imposer pour la France. Tant que la juridiction fiscale peut être sauvegardée, et à défaut de dispositions conventionnelles d'une clarté incontestable disposant autrement, le choix irait de pair avec le dispositif conventionnel le plus « convenable ».

L'article 19 relatif aux revenus d'artistes et sportifs était l'article qui selon nous correspondait le mieux à l'espèce parce que, justement, il permettait d'imposer le revenu entre les mains de Monsieur Aznavour, sans avoir à contredire la décision *Schneider*. Puisque, suivant la logique *Schneider*, il ne fallait pas exporter la fiction juridique consacrée par la loi domestique sur le terrain conventionnel, l'article 19 permettait néanmoins d'imposer le contribuable sans contredire cette jurisprudence. Surtout, les faits pouvaient alors être pris en considération tels qu'ils étaient, peu important le montage juridique, sans qu'il faille faire des efforts de qualification au niveau conventionnel.

La question qui aurait dû être soulevée en l'occurrence consistait donc à savoir si la convention fiscale épousait la même fiction fiscale au travers d'un article précis, ou, à défaut, si d'une façon générale les montages juridiques constituent un obstacle à l'application du dispositif conventionnel approprié, pour cause de « *treaty shopping* »⁸⁰⁴.

C) L'indifférence à l'égard de l'article 7 de la convention franco-suisse

Le dernier travers auquel la qualification domestique des revenus peut conduire est illustré par l'exclusion dans l'affaire Aznavour de l'article 7 de la convention franco-suisse (1°). Loin des qualifications domestiques, se laissant guider par le texte conventionnel une fois le contrôle de légalité de l'acte d'imposition terminé, cet article aurait sans doute connu plus de succès (2°).

1°) L'applicabilité de l'article 7 de la convention franco-suisse

a) La qualification du revenu en droit interne français

Respectant la logique de la subsidiarité des qualifications conventionnelles que le juge administratif s'impose de suivre au moment où la décision *Aznavour* est rendue, le revenu perçu par une société est un revenu d'exploitation. Certes, le dispositif de l'article 155 A créait la fiction selon laquelle les revenus étaient perçus par Monsieur Aznavour, le contribuable. Toutefois, la logique employée dans l'affaire *Schneider* invitait à ne pas prendre en compte cette fiction.

Partant, les revenus perçus par une société britannique dont l'activité consiste à « promouvoir des engagements musicaux d'artistes » constituent des bénéfices d'exploitation.

⁸⁰⁴ IBFD online Tax Glossary on 01 November 2015 : the situation where a person who is not entitled to the benefits of a tax treaty makes use – in the widest meaning of the word – of an individual or of a legal person in order to obtain those treaty benefits that are not available directly.

Ces revenus sont imposés en France selon le régime prévu pour les bénéficiaires industriels et commerciaux, suivant le principe de territorialité prévu en matière d'impôt sur les sociétés lorsque l'exploitation est faite sur le territoire. Ce critère faisait défaut en l'espèce puisque la notion d'entreprise exploitée en France est assez stricte et n'était pas remplie par la société britannique. Néanmoins, en vertu de l'article 209 du Code général des impôts, les bénéfices réalisés par une entreprise sont également imposables en France lorsqu'une convention fiscale lui attribue le droit d'imposer. Or, en vertu de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse, les bénéfices d'exploitation sont exclusivement imposables dans l'Etat de résidence à défaut d'établissement stable dans l'Etat de source. Il aurait fallu se questionner le cas échéant sur la présence d'un établissement stable en France du seul fait de la réalisation sur le territoire d'un concert par Monsieur Aznavour. Et à ce moment là, la notion d'établissement stable étant plus large que le concept d'entreprise exploitée en France, l'Administration fiscale trouvait son compte puisque l'imposition via indirectement l'article 209 du CGI, aurait néanmoins été possible.

b) L'indifférence à l'égard de l'article 7 de la convention fiscale

L'utilisation de l'article 7 de la convention fiscale ne sera pas tentée dans l'affaire, ni par Madame le Rapporteur public, ni par le Conseil d'Etat dans sa décision. Toute cette démarche sera pourtant évitée, aussi bien par Madame le Commissaire du gouvernement que par le Conseil d'Etat. De la part du Conseil d'Etat il est facile de comprendre pourquoi ; la Haute juridiction a décidé de retenir la qualification qui résulte du régime d'imposition anti-abus. Tant que pour le Conseil d'Etat les revenus en cause sont des revenus retirés par un artiste, il est plus facile de concevoir que l'application de l'article 7 relatif aux bénéfices d'exploitation ne soit pas envisagée. En revanche, de la part de Madame Claire Landais, puisque l'affaire fut interprétée comme portant sur les revenus de la société britannique, il est permis de se questionner.

Le sujet de l'application de l'article 7 de la convention franco-suisse sera évité parce que le requérant est d'abord une personne physique, et parce que la convention fiscale franco-suisse réserve son application aux seuls résidents.

La société britannique n'étant une résidente ni de la France, ni de la Suisse, il s'agissait de se contenter des qualifications potentielles réservées à ceux qui peuvent s'en réclamer l'application selon cette approche. Mais l'économie de cette étape de qualification qui paraissait pourtant conforme à la nature réelle du revenu, en dehors de la fiction juridique créée

par l'article 155A du CGI, fait que nous sommes passés à côté d'un article qui peut s'avérer tout à fait approprié dans ce genre de situations. Une fois de plus, comme par rapport à l'exclusion de l'article 23 de la convention fiscale, l'utilisation de l'article 7 aurait permis de ne pas exporter la fiction juridique ayant cours en droit interne, sur le terrain conventionnel. La logique de l'affaire Schneider aurait été respectée. Pourtant, Madame Claire Landais avait bien vu qu'il s'agissait là de qualification originale du revenu puisqu'elle l'a prise en compte pour l'application de la convention fiscale franco-britannique, dont l'article 6 visait les bénéficiaires d'entreprise.

2°) L'application de l'article 7 au litige

Le contournement du dispositif anti-évasion fiscale (a) aurait conduit à appliquer l'article 7 de la convention fiscale, confirmant par la même occasion la décision Schneider (b).

a) Le contournement du dispositif anti-abus

Le modèle de convention OCDE, dès les commentaires à l'article 1^{er}, recommande aux pays membres d'appliquer les dispositions anti-abus sans se soucier du modèle⁸⁰⁵. Nous retrouverions ici le fondement légitime à l'utilisation par le juge administratif, y compris dans l'affaire Schneider, des mécanismes domestiques anti-évasion fiscale, en dépit des dispositions conventionnelles. Mais le problème est que, une fois de plus, cette « autorisation » ne figurait pas dans le Modèle de convention de 1977, Modèle en vigueur à l'époque du fait générateur de l'impôt dans l'affaire Aznavour. L'approche ambulatoire et dynamique du modèle de convention OCDE n'étant pas celle adoptée par les juridictions administratives françaises non plus, la version actuelle du Modèle ne pouvait influencer le juge dans l'affaire Aznavour et, enfin, la recommandation de la part de l'OCDE est loin d'être donnée sans conditions ni encadrement⁸⁰⁶.

S'agissant du modèle de convention OCDE de 1977, en vigueur à l'époque du fait générateur de l'impôt dans l'affaire Aznavour, il était déjà fait référence à l'usage incorrect des conventions fiscales. Selon ses termes, les conventions fiscales ne devaient pas faciliter l'évasion et la fraude fiscales, « *il incombe aux Etats concernés de prendre dans leurs législations internes des dispositions allant à l'encontre de manœuvres éventuelles. Ces Etats*

⁸⁰⁵Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, juillet 2008, p.53, §7 et suivants.

⁸⁰⁶P. MARTIN, *L'interprétation des conventions fiscales internationales*, RDF 24/2013, com.320, P.61.

voudront alors, dans leurs conventions bilatérales de double imposition, sauvegarder l'application de dispositions de ce genre figurant dans leurs législations internes »⁸⁰⁷.

Il était donc, suivant les recommandations que l'OCDE a exprimées à l'époque, nécessaire que les Etats « autorisent » l'application des dispositions anti-évasion fiscale de façon explicite, dans le texte même des conventions conclues. Toujours selon les commentaires dans leur version de 1977, « certaines de ces situations sont traitées dans la Convention, par exemple, au moyen de l'introduction du concept de « bénéficiaire effectif » (aux articles 10, 11, et 12) et de dispositions particulières relatives aux sociétés d'artistes (paragraphe 2 de l'article 17). (...) Les Etats contractants peuvent, à l'occasion de négociations bilatérales, convenir qu'un allègement d'impôt n'est pas applicable dans certains cas, ou que l'application des dispositions de leurs législations internes pour lutter contre la fraude fiscale ne sera pas affectée par la Convention »⁸⁰⁸.

Par ailleurs, même en se fondant sur la version actuelle des commentaires au Modèle de convention OCDE, il est possible de contester l'interprétation faite par le juge administratif dans la décision *Aznavour*. La raison est loin d'être anodine et permet de mieux comprendre la solution retenue dans l'affaire *Schneider*.

b) L'opportunité de l'application de l'article 7 au litige

L'application de l'article 7 au litige se justifiait parce que les conditions à l'application d'un dispositif anti-évasion fiscale domestique sur le terrain conventionnel n'étaient pas remplies dans l'affaire *Aznavour*.

A l'appui de ces propos, le paragraphe 22.1 du modèle 2014, prévoit que les articles domestiques anti-évasion fiscale « se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt ; ces règles ne sont pas couvertes par les conventions fiscales qui ne les affectent donc pas. En conséquence, de façon générale et compte tenu du paragraphe 9.5, il n'y aura pas de conflit. Par exemple, dès lors que l'application de ces mesures se traduit par une nouvelle caractérisation du revenu ou une

⁸⁰⁷ Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Rapport du comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 1977, OCDE, Paris, 1977, p.47, §7.

⁸⁰⁸ Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Rapport du comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 1977, OCDE, Paris, 1977, p.48, §10.

redéfinition du contribuable qui est censé tirer ce revenu, les dispositions de la Convention s'appliqueront en tenant compte de ces changements »⁸⁰⁹.

Malgré le fait qu'il soit posé un garde-fou contre l'application systématique des dispositions anti-évasion fiscale aux contribuables - les pays étant invités à inclure des dispositions claires tendant à viser certains montages particuliers dans le texte même de leur convention -, nous serions amenés à croire que le juge administratif avait raison de retenir la qualification de revenus d'artistes⁸¹⁰. Mais cela ne va pas de soi dans la mesure où, et rejoignant l'analyse faite par Madame le Rapporteur public, ni la condition du contribuable, ni la qualification du revenu, ne sont modifiées par les termes de l'article 155 A du code général des impôts comme nous venons de le voir. Il est aisé de lire cet article dans le sens de la désignation d'un autre redevable de l'impôt. C'est d'ailleurs pour cette même raison que l'article 209 B du Code général des impôts n'a pu déroger ni influencer l'application de la convention franco-suisse dans l'affaire *Schneider*.

Cela nous renvoie à un constat précédemment fait selon lequel le traitement de la disposition anti-évasion fiscale dans les deux affaires, *Aznavour* et *Schneider*, est contradictoire et paradoxal. Ce, à tel point, que nous serions invités à formuler des vœux pour que le Conseil d'Etat précise comment traiter les dispositions anti-évasion fiscale dans l'avenir.

En dehors d'un accès « limité » au dispositif conventionnel le plus conforme au droit interne, l'affaire *Aznavour* permet de s'interroger sur la subsidiarité en tant que verrou définitif à l'accès conventionnel à cause des qualifications ayant fondées l'acte d'imposition en droit interne.

SECTION 2 - Le verrou définitif à l'accès aux conventions fiscales

La question en suspens à présent consiste à savoir si le contribuable a pu bénéficier de l'ensemble des conventions fiscales susceptibles de trouver application dans le contexte triangulaire de l'affaire *Aznavour*. Pour faire échec éventuellement à l'application de l'article 155 A du Code général des impôts, trois conventions fiscales bilatérales étaient susceptibles d'être sollicitées: la convention fiscale franco-suisse, la convention fiscale franco-britannique, et, enfin, la convention fiscale suisse-britannique. En essayant de répondre à cette question, l'objectif est d'être en mesure de déterminer si le principe de subsidiarité peut constituer un

⁸⁰⁹ Version du modèle abrégée, 2010, §22.1, p.75.

⁸¹⁰ Version du modèle abrégée, 2010, §9.5 et 9.6, p. 64 et 65.

verrou définitif à l'accès d'une convention fiscale⁸¹¹, au-delà d'un tube conduisant à un dispositif conventionnel précis.

L'effet de verrou définitif se pose avec autant plus d'acuité dans un contexte triangulaire, où l'articulation des normes de référence du contrôle de conventionnalité peut se révéler particulièrement complexe⁸¹². L'affaire Aznavour permet d'affirmer que la qualité de bénéficiaire du revenu selon le droit interne est une condition d'accès au traité (§1) et que, ce faisant, la portée potentiellement nocive de la subsidiarité devient d'autant plus importante (§2). L'étude conduite par Joanna Wheeler a permis de comprendre que la qualité de bénéficiaire effectif du revenu pouvait figurer parmi les critères décisifs d'application d'un traité. Mais d'après la jurisprudence Aznavour, c'est la qualité telle que définie selon les dispositions du "droit interne" qui devrait être prise en compte. Le choix du droit national risque de créer de véritables obstacles à l'application des conventions fiscales. Si chaque Etat a recours à son propre droit interne, lorsque ce dernier n'est pas identique au dispositif conventionnel, le risque est grand d'assister à des applications hétérogènes d'une même convention fiscale. L'intérêt de conclure des conventions fiscales paraît réduit si au final pour chaque Etat signataire promeut son propre droit interne.

L'analyse de la condition d'attributaire du revenu (§1) sera succédée par celle de la jurisprudence sur l'approche subjective lors de l'accès au traité (§2).

§1 - La condition d'attributaire du revenu

Le Conseil d'Etat refusa l'accès à la convention fiscale franco-britannique à Monsieur Aznavour, au motif que ses stipulations seraient applicables à un autre contribuable que lui, la société intermédiaire établie en Grande Bretagne. Visitant à la lumière de l'affaire Aznavour les conditions habituelles posées à l'accès aux conventions fiscales, on constate que cette condition n'était pas exigée jusque là (§1). Il aurait été plausible de croire que le contexte triangulaire exceptionnel rendrait cette condition nécessaire et opérante. Mais à l'étude, la jurisprudence nie ce constat (§2). Si cette condition se rapproche de l'un des amendements au

⁸¹¹ Heureuse formule empruntée à D. Villemot, *Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales*, *op. cit.*, p.17

⁸¹² Sur le degré de complexité, les conventions peuvent se neutraliser entre-elles, sans que nous dispositions de critères clairement établis permettant de faire prévaloir un texte conventionnel parmi les deux conventions applicables : D. MOLENAAR, *op.cit.*, p.148, où, après la présentation d'un exemple de triangularité, l'auteur nuance sa réponse quant à la juridiction compétente pour imposer suivant ces termes : « *An affirmative answer should be given to this question since Article 17 of the convention between A and S, which applies to the artiste resident in A, confers on State S the power to tax, and furthermore this power is not circumscribed by any convention between A and B.* » De même, lors de la résolution de son deuxième exemple de cas triangulaire, la conclusion finale est que "*The treaty provision between Germany and the Netherlands will then override the treaty provision between Germany and Finland*", p.150

Modèle de convention OCDE que sont proposés par Joanna WHEELER; pour l'heure, les conventions fiscales en vigueur l'ignorent. Pourtant, il sera démontré que lorsque la qualité de bénéficiaire du revenu intervient au niveau de l'examen de l'accès au traité, l'effet peut être celui d'un verrouillage définitif au texte conventionnel.

A) L'invocabilité de la convention fiscale franco-britannique

Dans l'affaire Aznavour, trois conventions fiscales étaient susceptible de trouver application, le Conseil d'Etat retiendra celle qui était la plus proche de son droit domestique . Les conditions d'invocabilité de la convention fiscale franco-britannique étaient remplies (1°) si on examine ces conditions en toute indépendance par rapport au droit domestique (2°).

1°) Les conditions d'invocabilité

Passé le contrôle de légalité de l'acte d'imposition, le juge est censé se concentrer sur le contrôle de conventionnalité du même acte, suivant la logique de la subsidiarité.

Le modèle de convention OCDE dispose dès le premier article dédié au champ d'application conventionnel que « *la présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants* »⁸¹³. La première question à se poser en vue de l'application d'un traité contre la double imposition qui est en vigueur, consiste par conséquent à savoir si le champ d'application personnel est rempli. C'est pour cette raison que la doctrine critique le fait que la personne du contribuable occupe la place centrale dans les conventions fiscales, au lieu et à la place des revenus⁸¹⁴.

Nous avons vu au cours du chapitre précédent que Klaus Vogel distingue les conditions formelles qui déterminent l'applicabilité des traités, des conditions de fond qui

⁸¹³ Le modèle de convention U.S.A place aussi la personne au centre de l'applicabilité du traité, en disposant dès le premier alinéa du premier article que « *This Convention shall apply only to persons who are residents of one or both of the Contracting States, except as otherwise provided in the Convention* », modèle 2006, IBFD database. De même pour l'article premier du modèle de Convention Belge de 2007 : « *La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants* ».

⁸¹⁴ Pour les différentes étapes du processus d'application : **B. GOUTHIERE**, *Les impôts dans les affaires internationales*, op.cit., p.170, 171 et 176 ; **K. VOGUEL**, *Double Taxation Conventions*, version 2012 E-book Wolters Kluwer, p.17 B/ Explanatory Notes. Le modèle de convention proposé par **J. Wheeler**, op.cit., p. 357 propose justement que l'applicabilité soit faite en fonction du revenu, bien que le lien ensuite entre le contribuable et un Etat de résidence soit nécessaire : « *This convention shall apply to income derived by persons who are residents of one or both of the Contracting States* ». Les commentaires à ce premier article dispose ensuite que « *This article makes the fundamental change from the OECD Model that is required by the new approach ; it states that the Convention applies to income rather than to persons. Nevertheless, the article does refer to persons, as the connection between income and a residence state has to be made in order to determine whether or not the Convention applies is made through a person. (etc)* ».

doivent être soulevées lors d'une deuxième étape du processus du contrôle de conventionnalité d'un acte d'imposition, lorsque le contrôle franchi l'application du fond du traité fiscal. Selon cette distinction, les conditions de forme qui permettent d'invoquer les dispositions d'un traité sont au nombre de trois, à savoir : le constat de l'effet obligatoire du traité à l'égard de l'autorité étatique chargée de l'appliquer ; la qualité du contribuable à invoquer les dispositions du traité, qualité déterminée « généralement » par la résidence dans l'un des Etats partie suivant l'article premier du modèle de convention ; et l'applicabilité du traité à l'impôt en litige, suivant l'article 2 du modèle de convention⁸¹⁵. Les conditions de fond requises pour l'application d'une catégorie de revenu précise de la convention, conditions qui jouent dans un deuxième temps lorsque le plaidant est reconnu habilité à bénéficier de la protection qu'assure le traité, sont au nombre de quatre comme nous l'avons vu au cours du même chapitre⁸¹⁶.

2°) *Le constat de l'invocabilité*

Se focalisant uniquement sur le champ d'application conventionnel, il n'y avait pas de contestation quant à l'entrée en vigueur des conventions en cause dans l'affaire Aznavour. Ensuite, Monsieur Aznavour étant une personne physique, la qualité de « personne » ne se prêtait pas au débat, et le contribuable était bien un résident de l'Etat suisse. Mais l'affaire Aznavour avait ceci de particulier que la convention franco-britannique échappait aux modèles de convention, en ce qu'elle ne réservait pas son application aux seuls résidents. Il convenait alors de passer à la question suivante, ayant trait au champ d'application matériel du traité fiscal. En vertu des deux conventions en cause, le texte conventionnel s'appliquait

⁸¹⁵ L'analyse du champ d'application a déjà soulevé des questions dans le contexte bilatéral, il va de soi que le contexte triangulaire ne facilite pas l'espèce commentée. Pour des exemples des questionnements d'ordre général : Il a fallu que la jurisprudence se prononce sur la nécessité d'un assujettissement effectif ou bien si malgré une exonération le contribuable pouvait bénéficier des dispositions conventionnelles. La résidence a pu être l'objet de questionnement, notamment dans les traités où la condition de résidence n'était pas explicite : B. Gouthière, *op.cit.*, p.177 a pu voir dans l'affaire *Campbell* cette question (CE, 3/03/1996, n°85626, 8è et 9è s.-s., RJF 4/93), bien que nous discordions. La question a aussi pu se poser quant aux personnes morales, le terme « personne » renvoyait-t-il également aux associés d'une société de personnes ? Le Conseil d'Etat a eu l'occasion de le préciser clairement lors de l'affaire Kingroup.

⁸¹⁶ K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, §48, Wolters Kluwer 2012, e-version *titre*, B/ Explanatory notes, p.17 : Tout d'abord, en fonction du droit interne, il faut désigner l'objet sur lequel le traité va s'appliquer : revenu, bénéfices, plus-value, dividendes, etc. Ensuite, il faut déterminer les caractéristiques nécessaires à l'application des règles de répartition, c'est-à-dire : caractéristiques de l'objet qui sont à l'origine de l'obligation fiscale, « revenus fonciers », « bénéfices d'une entreprise », et caractéristiques de l'objet qui déterminent le montant de l'obligation fiscale, caractéristiques donc de l'assiette imposable. Enfin, il faut identifier un lien de connexion entre l'objet sur lequel le traité s'applique et le contribuable, puis, un lien de connexion entre ce même objet et l'Etat qui assoit l'impôt.

aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception. L'ensemble de ces conditions étant remplies, force était de parvenir à la même conclusion que le rapporteur public : les deux conventions pouvaient être invoquées. La question de savoir si leurs dispositions étaient à même de déroger au droit interne français devait se poser ultérieurement, lors de l'examen de l'application au fond.

Dans sa démarche, Madame Landais examine séparément l'invocabilité de la convention fiscale et son application au fond dépendante des règles de répartition des revenus qui figurent aux articles 6 à 21 du Modèle OCDE, respectant de façon orthodoxe les deux étapes du raisonnement juridique⁸¹⁷. Nous ne pouvons que rejoindre les propos de Madame Landais selon lesquels l'imposition litigieuse mise à la charge de Monsieur Aznavour était « *susceptible d'être mise en échec par les conventions fiscales bilatérales* », et d'affirmer que « *la question se complique singulièrement si l'on mêle les conventions fiscales. Dans une telle configuration triangulaire, deux conventions bilatérales nous paraissent en effet susceptibles d'être mises en jeu et de s'opposer éventuellement à l'application de l'article 155 A : la franco-suisse et la franco-britannique* »⁸¹⁸.

La décision du Conseil d'Etat en revanche refuse catégoriquement ce raisonnement, estimant que les dispositions de la convention franco-britannique s'appliquaient à un autre contribuable que Monsieur Aznavour.

Au lire de la décision, nous sommes portés à croire que la Haute juridiction n'a pas relevé que le premier article de la convention n'était pas réservé aux seuls résidents contrairement aux modèles de convention. En effet, au dernier considérant, le Conseil d'Etat affirme que « *la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en n'appliquant pas d'office la convention fiscale conclue le 22 mai 1968 entre la France et le Royaume Uni dès lors que les stipulations de cette convention, notamment celles de son article 6 relatif aux bénéficiaires industriels et commerciaux, sont applicables à un autre contribuable, la société Tangerine Music Productions Ltd* ». L'ensemble des stipulations de la convention, « *notamment* » son article 6, peuvent uniquement bénéficier à la société britannique, la société Tangerine Music Productions Ltd.

B) L'invocabilité sous l'égide de la subsidiarité

⁸¹⁷ B. GOUTHIERE, "Les impôts dans les affaires internationales", op.cit., 8^{ème} éd., p.170.

⁸¹⁸ BDCF 06/08,n°69, p.2.

A présent, il convient de démontrer comment les conditions d'invocabilité sont "déformées" sous l'égide de la subsidiarité (1°) parce que la subsidiarité ne permet pas de prendre en compte le fait que chaque clause conventionnelle a son propre champ d'application (2°). Or, le droit domestique incite à croire que le champ d'application doit être déterminé de façon globale, sans prendre en considération le champ d'application clause par clause.

1°) La qualité domestique d' "attributaire du revenu"

Le Conseil d'Etat a pu écarter l'application de la convention franco-britannique parce qu'il s'est fondé sur la fiction domestique posée à l'article 155A du CGI. Monsieur Aznavour est le bénéficiaire ou l'attributaire du revenu en vertu de l'article 155A uniquement; grâce à la mise en oeuvre de la "subsidiarité des qualifications conventionnelles" consacrée dans l'affaire *Schneider*.

La qualification faite selon le droit interne pour procéder au contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition par rapport à la convention franco-suisse a ainsi verrouillé l'accès à une autre convention, la convention franco-britannique. Certes, l'affaire illustre l'effet de verrou dans un contexte triangulaire, mais il va de soi qu'une affaire purement bilatérale pourrait être autant influencée. Nous rejoignons l'analyse faite par le Professeur Bernard Castagnède pour qui « *au cours des années récentes, le juge fiscal a cependant entendu conférer un aspect systématique à la méthodologie fondée sur le principe de subsidiarité. C'est ainsi que l'exercice de qualification, prioritairement au regard des prescriptions du droit national, auquel le juge est invité, ne concerne pas seulement la nature d'un revenu, mais s'étend à l'identification de l'attributaire de celui-ci* »⁸¹⁹.

Allant dans le sens du point de vue exprimé par le professeur Castagnède, il est important de noter que le Conseil d'Etat n'accepte d'appliquer aucune des dispositions de la convention franco-britannique, y compris l'article relatif aux bénéficiaires industriels et commerciaux. Il n'est pas tenu compte du fait que la convention ne soit pas rédigée suivant le modèle OCDE ; contrairement au modèle, l'accès au niveau des personnes est en principe « ouvert », puisque la clause réservant l'application de la convention aux résidents de l'un ou des deux Etats contractants fait défaut⁸²⁰. Néanmoins, l'affirmation par le Conseil d'Etat fut

⁸¹⁹ B. Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, puf, 5^{ème} éd. 2015, p.412.

⁸²⁰ L'applicabilité de la convention franco-britannique a été discutée d'un plus d'une affaire soumise au Conseil d'Etat. Le fait que la version de 1968, amendée en 1987, ne contienne pas de champ d'application personnel particulier a été l'occasion d'interprétations rapides et, selon nous erronées, a plus d'une reprise. Un exemple peut être donné avec l'affaire rendue par le Conseil d'Etat le 3 mars 1993, n°85626, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s., Campbell. La requête était faite par un citoyen britannique qui résidait à Hong Kong, alors qu'il s'agissait encore d'un territoire britannique, la souveraineté britannique ayant cessé au 1^{er} juillet 1997. Le Conseil d'Etat a considéré

claire : « *les stipulations de cette convention, (...), sont applicables à un autre contribuable, la société Tangerine Music Productions Ltd.* ».

2°) Un champ d'application par clause conventionnelle

L'accès n'est autorisé qu'à la société établie au Royaume-Uni, quand bien même nous avons affirmé plus haut que chaque clause conventionnelle contient un champ d'application personnel propre qu'il convient aussi d'examiner, au-delà du champ d'application personnel « général ». Le champ d'application personnel peut en effet ne pas être posé de façon générale dans le texte conventionnel, mais être consacré de façon ponctuelle au niveau de chaque cédule conventionnelle. A titre d'exemple, les dispositions de l'article 7 du modèle OCDE, figurant à l'article 6 de la convention franco-britannique, a trait aux bénéficiaires « d'une entreprise ». La personne du contribuable - ici, une entreprise – peut être érigée en tant que champ d'application personnel d'une clause précise du traité⁸²¹. Suivant ce raisonnement, nous aurions pu comprendre que le juge refuse à Monsieur Aznavour l'application de l'article 7, destinées à couvrir le revenu perçu par une entreprise. Toutefois, suivant les termes du sixième considérant de la décision du Conseil d'Etat, c'est bien l'accès au texte conventionnel dans son ensemble qui est refusé.

§ 2 - L'approche subjective des conditions d'accès

L'approche extrêmement subjective de l'examen des conditions d'accès à une convention fiscale, focalisée sur la personne du contribuable, au lieu de prendre davantage en compte le revenu et le contexte des relations d'affaires entretenues par le contribuable, ne favorise pas la recherche de la « correcte solution » au litige⁸²². A la lumière de l'analyse de l'application de l'approche subjective (A), notamment en cas de transparence fiscale (B), la

que les dispositions du 24-c de la convention franco-britannique – article dont l'application était explicitement réservée aux résidents de l'un des Etats contractants - ne pouvaient lui être appliquées étant donné que Hong Kong n'était pas couvert de façon explicite par la convention. Or, l'article 2 du traité précisait bien que par Royaume-Uni il fallait comprendre la Grande-Bretagne et l'Irlande du Nord, ainsi que les zones situées hors des eaux territoriales du Royaume-Uni, sur lesquelles, en conformité avec le droit international, le Royaume-Uni peut exercer des droits relatifs au lit de mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles. Le rejet de l'application de l'article 24-c au citoyen britannique lui couta l'application de l'article 164 C du Code général des impôts. A défaut de champ d'application personnel établi de façon générale dans la convention de 1968, l'article 24-c avait un champ d'application personnel limité aux résidents. Monsieur Campbell remplissait selon nous cette condition, contrairement à ce qu'a décidé le Conseil d'Etat.

⁸²¹ Sur la nature « objective » ou « subjective » de cette disposition en particulier, la question prête à discussion. J. Wheeler opte pour une lecture subjective.

⁸²² T. LAMBERT, *Procédures fiscales*, op.cit., p.372.

thèse soutenue par Joanna wheeler se confirme, même si l'approche proposée comporte certains inconvénients.

A) L'application de l'approche subjective

La présentation de l'approche subjective des conditions d'invocabilité d'une convention fiscale (1°) précédera l'exposé de l'approche subjective dans un contexte triangulaire (2°).

1°) L'approche subjective des conditions d'invocabilité

L'approche subjective des conditions d'invocabilité d'une convention fiscale restreint l'accès de la convention (a) de telle sorte que à chaque article de la convention fiscale, il y a un attributaire du revenu pré-établi selon les paradigmes du droit domestique (b).

a) La restriction de l'accès aux conventions fiscales

Un accès conditionné à ce que le contribuable soit l'attributaire du revenu selon la loi fiscale domestique, ce qui implique également sa qualité en principe d'assujetti à l'impôt au titre dudit revenu, devient plus restreint. La démarche finale du Conseil d'Etat finit par rejoindre en même temps les amendements proposés au modèle de convention OCDE par Joanna Wheeler. Mais il est important de comprendre que ces amendements auraient également pour effet de rendre l'accès plus difficile, et davantage exposé au droit domestique. Bien que nous partagions nombre des critiques émises par Joanna Wheeler au modèle de convention OCDE, nous divergeons à ce niveau précis, la qualité d'attributaire du revenu en fonction du droit domestique étant selon nous source d'importation excessive du droit domestique dans le terrain de l'interprétation et de l'application des conventions fiscales. Nous priverions la pratique des traités des chances d'harmonisation si nous souscrivions à cette tendance. Au final, le Conseil d'Etat aurait à la fois franchit un pas important qui permet de combler l'une des lacunes des Modèles de convention OCDE et ONU, celle-là même dénoncée par Joanna Wheeler, mais il l'aurait fait en apportant un remède nocif : le droit domestique sans limites.

b) Un attributaire type par clause conventionnelle

Derrière la décision de la Haute juridiction, on comprend que seul celui qui a la qualité d'attributaire du revenu dans l'Etat où les juridictions sont saisies en vue d'appliquer une convention contre la double imposition, pourra le cas échéant bénéficier de ses dispositions. Seules les entreprises réalisent des bénéfices, seule la société britannique était en droit de réclamer l'application de l'article 6 – 7 du modèle OCDE – de la convention, même si un tiers devient redevable de l'impôt qui frappe ces bénéfices. En revanche, on peut s'interroger sur les effets de la subsidiarité lorsque les contribuables sont dans une situation dite « triangulaire », l'affaire Aznavour nous amène à penser que le verrou se fera d'autant plus fort.

2°) L'approche subjective dans le contexte triangulaire

Dans un contexte triangulaire les éléments du champ d'application du traité fiscal sont "fragmentés" (a). Afin que l'ensemble du réseau conventionnel soit pris en compte dans un litige donné, l'exemple du traitement de l'invocabilité lorsque sont en cause des entités intermédiaires transparentes permet de cerner l'impact de la subsidiarité (b).

a) La fragmentation des éléments du champ d'application

La question de l'accès dans un contexte triangulaire à trait l'articulation des normes de référence applicables, les deux (ou trois, ou plus) traités. Reconnaître l'invocabilité des deux traités dès le départ, nonobstant le succès au fond de la requête du contribuable, permet de mieux prendre en compte le « réseau » conventionnel dans sa globalité ; mais c'est surtout le seul moyen de traiter la fragmentation des éléments constitutifs du champ d'application conventionnel entre les trois Etats⁸²³.

Les affaires triangulaires soulèvent bien des questions ; il est encore pour l'heure difficile d'identifier une méthode précise de la démarche à suivre dans ces cas. Dans le rapport adopté par le comité des affaires fiscales en 1992, l'OCDE émet des recommandations surtout lorsque sont impliqués des établissements stables. Dans l'hypothèse d'une société établie en France (Etat R), disposant d'un établissement stable en Espagne (Etat PE) qui dérive des revenus de source italienne (Etat S) ayant la nature d'intérêts par exemple, l'OCDE recommande de ne pas appliquer le traité PE-S afin d'éviter le « *treaty shopping* », la course à

⁸²³ Citer J. Wheeler , *op.cit.* , 262.

l'abus des conventions fiscales⁸²⁴. Mais lorsque nous sommes hors situations d'établissement stable, les écrits sont loin d'être exhaustifs⁸²⁵. Chaque cas triangulaire est un cas unique et correspond parfois difficilement aux directives énoncées jusqu'à présent, car il suffit que la date du fait générateur soit antérieure aux passages pertinents des modèles actuels, pour que le raisonnement proposé paraisse inadapté.

b) L'impact de la transparence fiscale prescrite dans l'Etat de source

La doctrine avisée a réussi à démontrer que dans les affaires triangulaires de type "rent a star system", la solution du litige dépendra de l'existence ou non en droit interne de dispositifs anti-évasion fiscale qui prescrivent la transparence fiscale. Pour un exemple des résolutions apportées par la doctrine, dans son étude consacrée aux revenus d'artistes, l'auteur Dick Molenaar aborde la triangularité en tant que facteur de complexité dans l'application des traités contre la double imposition⁸²⁶. L'auteur mentionne la complexité sans faire référence à la problématique des établissements stables, se contentant d'envisager les situations où l'artiste et la société intermédiaire résident dans des Etats différents, ainsi que les situations où l'artiste principal réside dans un Etat différent de celui du reste de la troupe. La première de ces situations correspond aux faits de l'affaire Aznavour ; l'auteur se réfère alors à l'étude conduite par Rijkele Betten et Marco Lombardi en 1997. La conclusion est bien que l'application ou non de l'article 17(2) du modèle de convention OCDE, dépend de la question de savoir si l'Etat de source contient dans son droit interne les dispositions légales lui

⁸²⁴ OECD, Report on Triangular Cases of 23 July 1992, partie des commentaires à l'article 24 du modèle de convention, paragraphes (51 à 54 du modèle de 2003, cf in modèle 2008) . Les termes de ce rapport sont repris dans nombre de publications et commentés, notamment : I.J.J Burgers, *Commentary on Article 7 of the OECD Model Treaty, in The Taxation of Permanent Establishments*, IBFD, 1994, p.41 ; P. Baker, *op.cit.*, p.396 (ou § confirmer à new) ; A.P. Dourado, « *Do case 'Saint-Gobain' ao caso 'Mettalgesellschaft' : o âmbito do principio da nao discriminação do estabelecimento estavel no tratado da Comunidade Européia e a clausula da Nação mais favorecida*, RDT 86 (2003), 7ss..

⁸²⁵ Les commentaires figurant par contre dans le rapport de l'OCDE de 1987 sont en revanche plus éclairants lorsqu'il s'agit des schémas « louez une star », §102-104, mais le rapport apporte la réponse en considérant que l'artiste est sous un contrat d'exclusivité à l'égard de la société intermédiaire, rajoutant même le terme « slave », nous ne disposons pas assez d'informations dans l'affaire Aznavour pour infirmer cette situation, mais le lien de subordination d'une telle portée est forcément susceptible de changer la résolution du cas, faisant en sorte que la réponse ne soit pas adaptée à l'affaire Aznavour. Autre grande différence, dans l'exemple de l'OCDE, la société « intermédiaire » est située dans un paradis fiscal dans un cas (§103), et dans l'autre, l'artiste serait dans un Etat où sans convention fiscale avec l'Etat de source . Enfin, l'exemple considère la mention faite à l'article 7, insérée au deuxième paragraphe de l'article 17, ne figurait pas dans les conventions franco-suisse et franco-britannique (§104). En revanche, une des premières thèses qui vont au-delà de la seule problématique des établissements stables: E. FETT, *Triangular cases. The Application of Bilateral Tax Treaties in Multilateral situations*, *op.cit.*, p.421 et suivantes pour les questions de double résidence (traitant aussi les établissements stables mais pas seulement); et 499 et suiv. pour les questions relative au "reverse triangular cases" (même si, toujours retour aussi sur établissements stables.

⁸²⁶ D. MOLENAAR, "*Taxation of International Performing Artistes*", Doctoral Series, IBFD, vol.10, 2005, p. 146.

permettant d'adopter une démarche de « transparence fiscale » afin d'imposer directement l'artiste et non la société intermédiaire⁸²⁷.

B) L'application de l'approche subjective à la transparence fiscale

L'application de l'approche subjective aux situations de transparence fiscale doit être faite en prenant en considération l'existence ou non d'une tentative d'évasion fiscale, et l'existence ou non de dispositifs anti-évasion fiscale adaptés au traitement de l'affaire (1°). Ces difficultés permettent de mettre en exergue les défaillances qui subsistent, à cause de lacunes dans les modèles de convention OCDE et ONU (b). La subsidiarité des qualifications conventionnelles ne sera pas responsable cette fois-ci, mais elle ne constitue pas plus la réponse la plus appropriée. Si chaque Etat partie apporte son droit interne à la solution du litige, la résolution de la double imposition ne sera pas facilitée pour autant.

1°) La transparence évasion fiscale

Ainsi, à la question de savoir si l'Etat de source contient dans son droit interne les dispositions légales lui permettant d'adopter une démarche de « transparence fiscale » afin d'imposer directement l'artiste et non la société intermédiaire, la réponse est affirmative pour ce qui est de la France. C'est bien l'objectif de l'article 155 A du Code général des impôts. Toutefois, nous sommes dans l'hypothèse où le paragraphe 2 existe au niveau de l'article 17 de la convention signée entre l'Etat de source et l'Etat de résidence de l'artiste, ou de la société intermédiaire, ce qui n'est pas le cas des conventions franco-britannique et franco-suisse en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt dans l'affaire Aznavour. A titre de rappel, le paragraphe 2 dispose que:

"Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou 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'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées".

⁸²⁷ R. BETTEN, M. LOMBARDI, "Article 17(2) of the OECD Model in Triangular Situations, Does Article 17(2) apply if the Artiste of Sportsman is Resident in a Third State?", Bulletin for International Fiscal Documentation, IBFD, 51, 12/1997, p.560.

Bien entendu, lorsque la convention fiscale contient ce deuxième paragraphe l'entreprise du juge et l'issue du litige est bien facilitée. Mais lorsque ce n'est pas le cas, les modèles de convention OCDE/ONU sont encore lacunaires.

2°) La lacune des commentaires OCDE/ONU

La subsidiarité des qualifications conventionnelles vient pallier maladroitement aux lacunes que les modèles de convention OCDE et ONU ont laissé subsister. Ces lacunes sont majeures, il s'agit de la détermination du traité censé neutraliser les autres traités dans les cas de situations triangulaires (a), et du défaut de la condition de résidence pour pouvoir invoquer le traité (b).

a) La détermination du traité neutralisant

Les passages du rapport de l'OCDE de 1987 n'ont pas été importés dans le modèle de convention OCDE au niveau des commentaires relatifs à l'article 17. Cela, au grand regret de Messieurs Rijkele Betten et Marco Lombardi pour qui le modèle de 1992 a laissé la question de l'applicabilité ou non de l'article 17 en suspens au regard des affaires triangulaires. Dans tous les cas, bien que les trois auteurs, Dick Molenaar inclus, abordent l'applicabilité ou non de l'article 17(2) du Modèle de convention OCDE aux affaires triangulaires, ils ne reviennent pas sur l'examen en soi de cette applicabilité. Quelle convention examiner d'abord ? Lorsque les deux textes conventionnels sont contradictoires par exemple, supposant que l'Etat de source dispose d'un mécanisme de transparence fiscale, suivant quel critère faudrait-il faire prévaloir la convention franco-suisse plutôt que la convention franco-britannique ? S'il est vrai que les dispositions d'un traité peuvent neutraliser celles d'un autre traité, nous sommes en droit de nous interroger sur la question de savoir lequel aurait un effet « neutralisant » sur l'autre (ou sur les autres) par exemple⁸²⁸.

b) L'absence de la condition de résidence

⁸²⁸ D. MOLENAAR, *op.cit.*, p.148, où, après la présentation d'un exemple de triangularité, l'auteur nuance sa réponse quant à la juridiction compétente pour imposer suivant ces termes : « *An affirmative answer should be given to this question since Article 17 of the convention between A and S, which applies to the artiste resident in A, confers on State S the power to tax, and furthermore this power is not circumscribed by any convention between A and B.* » De même, lors de la résolution de son deuxième exemple de cas triangulaire, la conclusion finale est que « *The treaty provision between Germany and the Netherlands will then override the treaty provision between Germany and Finland* », p.150.

Selon Klaus Vogel à propos des situations triangulaires auxquelles l'article 17 du modèle OCDE est exposé, l'auteur affirma que⁸²⁹ :

-lorsque le droit de l'Etat où la performance artistique a lieu attribue le revenu à l'artiste ou au sportif y compris lorsque la somme est versée à une société intermédiaire grâce à une approche dite de « transparence fiscale » (« look through approach »), l'article 17(2) est dispensable et l'article 17(1) suffit. Le traité conclu entre l'Etat où la performance a lieu et l'Etat de résidence de l'artiste/sportif doit être appliqué ;

*-lorsque la société intermédiaire est soumise à l'impôt, seul l'article 17(2) empêche l'imposition dans l'Etat de résidence de la société, en vertu de l'article 7(1) du modèle de convention. Le traité conclu entre l'Etat de performance et l'Etat de résidence de la société s'applique, le traité conclu entre le premier de ces Etat et l'Etat de résidence de l'artiste ne trouve pas à s'appliquer **car la société n'est résidente dans aucun de ces Etat comme exige l'article 1 du Modèle de convention.***

Le Conseil d'Etat n'a pas été de cet avis dans l'affaire Aznavour. Cette opinion semble d'abord réconforter la décision Aznavour, mais le deuxième paragraphe révèle que la réponse est loin d'être simple. La première solution apportée par Vogel aurait-elle été possible dans un contexte où l'artiste n'a pas à être résident pour réclamer l'application de la convention conclue entre l'Etat où la performance a été réalisée, et l'Etat de résidence de la société ? Il est permis de douter à ce stade. Une interprétation à *contrario* de la phrase « **car la société n'est résidente dans aucun de ces Etat comme exige l'article 1 du Modèle de convention** », permet de douter lorsque, justement, la condition de résidence n'était pas requise pour accéder au traité franco-britannique. Dans la mesure où cette condition ne figurait pas dans la convention franco-britannique, pour quelle raison faudrait-il refuser l'application du traité signé entre l'Etat de source et celui de la résidence de la société intermédiaire à qui la somme fut payée - la société intermédiaire donc- , neutralisant ainsi l'imposition entre les mains de l'artiste en France? En l'absence de dispositif anti-évasion fiscale prévu au sein même de la convention fiscale telle qu'applicable le jour du fait générateur, seul une méthode d'interprétation discutable permet d'aboutir à ce résultat.

Conclusion – Chapitre 2

⁸²⁹ K. VOGUEL, *Double Taxation Conventions*, §44b à 44e, traduction libre.

Au cours de ce chapitre l'objectif a été de démontrer comment et jusque dans quelle mesure la méthode subsidiaire d'application des conventions fiscales peut gêner, influencer ou verrouiller l'accès à ces traités internationaux.

L'idée d'un accès « guidé » ou « présélectionné » par le droit interne a été mise en exergue, signifiant alors que le contribuable pourrait réclamer le bénéfice seulement de l'article conventionnel conforme ou compatible avec les qualifications consacrées par le droit purement national. Le plus grand inconvénient dans ces cas semble être l'idée qu'un traité puisse être appliqué à une même situation fiscale – même contribuable et même revenu-, suivant des clauses différentes en fonction du droit national de l'Etat où le litige est porté devant les juridictions. Si suivant le droit interne de cet Etat, l'attributaire ou le bénéficiaire du revenu est un artiste, l'article relatif aux artistes trouvera à s'appliquer. En revanche, dans les hypothèses où, selon le droit interne d'un Etat, le bénéficiaire du revenu est une société ayant réalisé des bénéfices, l'article relatif aux bénéfices d'entreprises trouvera à s'appliquer. La convention fiscale en vigueur entre les deux Etats perd de son intérêt, à cause d'une double imposition qui devient artificiellement économique par la même occasion⁸³⁰. Tant que seule une juridiction nationale est saisie, le manque d'harmonisation ne se fera pas sentir ; mais si dans une affaire triangulaire, on imagine la saisine des juridictions d'au moins deux des pays impliqués, les aléas de l'unilatéralisme auquel conduit l'accès via les qualifications nationales se feraient sentir. En réalité, la situation est moins heureuse parce que, même en l'absence de double saisine de juridictions, la double imposition demeure.

Grâce à la triangularité qui la caractérise, l'affaire Aznavour permet de mieux cerner la notion même de « rapprochement » des qualifications domestiques d'un revenu avec les stipulations d'une convention fiscale. Plus précisément, le rapprochement permettrait au juge national d'appliquer l'article conventionnel qui paraît le mieux convenir aux qualifications domestiques. Ce, même si, dans l'absolu, d'autres articles de la convention auraient permis de qualifier le revenu autrement. Lorsque tel serait le cas, le partage de la matière imposable opéré par une convention fiscale pourrait conduire à la reconnaissance d'une autre juridiction fiscale sur le revenu en cause, induisant notamment un régime d'imposition propre à cet autre

⁸³⁰ La société britannique n'a sans doute pas saisi le juge français parce qu'une instruction administrative aujourd'hui empêche l'administration d'imposer à la fois la société intermédiaire et à la fois l'artiste. Admettons un instant que l'administration fiscale méconnaisse cette instruction, et qu'un recours en excès de pouvoir soit introduit par la société britannique dans l'affaire Aznavour. Au regard du texte conventionnel de 1968, ancienne version de la convention franco-britannique qui gouverne les litiges relatifs à tout fait générateur antérieur à 2004, il n'est pas certain que le juge aurait admis une inconvictionnalité quelconque au profit du contribuable. La convention n'étant pas claire quant au fait d'imposer soit l'artiste, soit la société intermédiaire, seuls les amendements apportés au modèle OCDE depuis 1992 éclaircissent ce point, on peut s'interroger sur l'appréciation du juge.

droit interne. Mais, le juge étant « enfermé » dans la disposition conventionnelle la plus proche du droit domestique, cette attribution du droit d'imposer exclusivement ou non à un autre Etat, avec un régime d'imposition également différent le cas échéant, ne pourrait jamais advenir à cause de l'enfermement du revenu du contribuable dans la mauvaise « chambre » conventionnelle, faisant ici allusion au mauvais article.

L'objectif a également été celui de démontrer que la méthode subsidiaire, étendue à l'importation des qualifications nationales au moment de déterminer l'applicabilité d'une convention fiscale, était susceptible de clore l'accès à la convention de façon définitive. L'examen a permis de comprendre que la position soutenue par Joanna WHEELER n'était pas exempte de critiques négatives. Sa suggestion de conditionner l'accès à la qualité de bénéficiaire suivant le droit domestique pouvant clore ou troubler l'accès, les deux choses à la fois. Mais l'auteur ne propose pas de retenir exclusivement le droit domestique; elle évoque cette possibilité, tout en affirmant qu'il faut que les Etats choisissent un droit éligible pour les qualifications à l'accès. Ce droit peut être, disait-elle, le droit conventionnel. L'affaire Aznavour permet de dire que ce droit idéal aux qualifications à l'accès doit être le droit conventionnel, sans hésitations.

Les deux effets sur le droit d'accéder aux dispositions d'un traité fiscal – accès « influencé » et/ou accès verrouillé, - en fonction de la qualification préalable du revenu en droit interne, permettent d'affirmer que la méthode subsidiaire est loin d'être juste un problème « théorique » ayant trait à des débats dépourvus d'effet pratique⁸³¹.

En outre, s'il fallait adopter la logique de l'accès préalablement qualifié suivant le droit interne, il faudrait également admettre le versant « unilatéral » qu'elle implique. Une fois de plus, la qualification étant faite en fonction du droit national de l'Etat dont les juridictions sont saisies d'une requête, le point de départ du contrôle de conventionnalité reflèterait ce droit domestique. L'intérêt de conclure des conventions fiscales serait extrêmement réduit dans certains cas. Au moment d'envisager l'impact de cette logique sur l'application au fond des conventions fiscales, cette dernière question se pose avec plus d'acuité. Cela, d'autant plus que la plupart des systèmes fiscaux modernes contiennent des dispositions unilatérales qui éliminent la double imposition en absence de traité applicable.

⁸³¹ M. COLLET, *Droit fiscal*, 3^e éd., p.78: "Quoi qu'on pense de sa justification, ce principe se révèle surtout sans grand intérêt sur le terrain pratique: que l'application de la convention soit subsidiaire ou non, le contribuable obtiendra finalement satisfaction si l'acte d'imposition qu'il conteste viole cette convention. Le principe de subsidiarité sonne donc comme une affirmation beaucoup plus théorique et politique que juridique et pratique - très souverainiste" diraient certains - selon laquelle les articles 34 et 55 de la Constitution permettent certes au législateur fiscal de limiter sa compétence (et donc l'exercice de la souveraineté) mais pas de transférer ses compétences (en permettant au droit international de servir de fondement à l'impôt".

TITRE 2 - LES INSTRUMENTS DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES

Les deux derniers chapitres de ce travail sont dédiés aux instruments qui favorisent la subsidiarité excessive des conventions fiscales. Par instruments il s'agit de désigner les outils sur lesquels vont s'appuyer les juridictions administratives pour mettre en oeuvre la subsidiarité des conventions fiscales, de façon volontaire ou non : l'exercice d'un contrôle de conventionnalité "ascendant"(i), l'interprétation littérale des dispositions conventionnelles (ii), dans un contexte moniste s'agissant du rapport de systèmes (iii).

La mise en œuvre d'un contrôle de conventionnalité ascendant se traduit par contrôle la conformité de l'acte d'imposition à la loi nationale, avant de contrôler sa conventionnalité. La mise en exergue de l'impact qu'un contrôle ascendant peut avoir sur l'application au fond des traités fiscaux, plaide en faveur de l'exercice d'un contrôle de type descendant où le contrôle de légalité, au sens large, d'un acte d'imposition serait initié par la norme de référence conventionnelle, hiérarchiquement supérieure par rapport aux lois ordinaires, avant de se livrer au contrôle de conformité aux lois.

Enfin, et de façon tout à fait inattendue, une deuxième caractéristique du droit français semble favoriser le développement de la subsidiarité des qualifications conventionnelles, le monisme. Ce deuxième élément est identifié ici afin d'être pris en considération en tant que contexte, sans toutefois que prôner pour un quelconque changement. Mais la conscience de l'impact du contexte permet de prévenir les défiances qu'il risque d'entraîner lors de l'appréciation des conventions fiscales. de cette caractéristique. La conception du rapport de systèmes pourrait rendre les juridictions nationales plus ou moins sensibles aux normes d'origine internationale.

CHAPITRE 1 – CONTROLE DE CONVENTIONNALITE « ASCENDANT » et INTERPRÉTATION LITTÉRALE

Au cours de ce chapitre il s'agit d'identifier comment le principe de subsidiarité parvient à provoquer les effets décrits plus tôt. L'examen attentif de la jurisprudence *Schneider* depuis sa première application conduit à penser que la pratique d'un contrôle de

conventionnalité dit "ascendant" favorise la portée excessive de la subsidiarité conventionnelle.

Par contrôle ascendant nous signifions la méthode consistant à effectuer d'abord un contrôle de légalité *stricto-sensu* de l'acte d'imposition, avant d'opérer le contrôle de sa conventionnalité. Le contrôle est dit ascendant parce qu'il implique de contrôler en premier lieu la conformité de l'acte d'imposition vis-à-vis d'une norme de rang inférieur, plutôt que de commencer par le contrôle vis-à-vis de la norme de rang supérieure, le traité fiscal en l'occurrence. Ce plaidoyer est aujourd'hui partagé de façon quasi-unanime dans les écrits de fiscalité internationale en France sous la forme simple de la subsidiarité d'application⁸³².

La technique du contrôle ascendant augmente les chances d'un contrôle de conventionnalité biaisé par le droit domestique français. Reprenant la formule heureuse utilisée par Maître Villemot au sujet de l'affaire *Aznavour*⁸³³: si le droit interne appelle un chat un chien, le juge contrôlera la « compatibilité » de l'acte d'imposition de droit interne vis-à-vis de l'article conventionnel sur les chiens, alors que l'article sur les chats aurait pu le conduire à un résultat inverse (valider ou invalider l'acte d'imposition de droit interne). L'analyse de cette démarche sera conduite dans un premier temps, évoquant *la prédétermination par le droit national des qualifications conventionnelles* (Section 1). Au fond, la question consiste à savoir si les qualifications conventionnelles priment au même titre que le statut de la norme qui les consacre sur celles véhiculées par les lois internes.

Cependant, si l'exercice d'un contrôle ascendant parvient à avoir un tel impact sur les conventions fiscales, c'est aussi le fait d'une interprétation trop souvent strictement littérale des conventions fiscales, à l'image de celle mise en œuvre dans l'affaire Céline rendue par le Conseil d'Etat (Section 2)⁸³⁴.

Section 1 – L'exercice d'un contrôle de conventionnalité « ascendant »

Le point de départ du questionnement sur le contrôle de conventionnalité ascendant est la deuxième partie du considérant de principe de la décision du Conseil d'Etat *Société Schneider* :

« [...] il incombe au juge de l'impôt [...] de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été

⁸³² Développements Partie I, Titre 1, Chapitre 2.

⁸³³ D. VILLEMOT, *op.cit.* p. 17.

⁸³⁴ Partie I, Titre 2, Chapitre 2.

valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer [...] si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ⁸³⁵ ».

L'invitation à l'exercice d'un contrôle ascendant de la conventionnalité d'un acte d'imposition fut lancée dans le considérant de principe de l'affaire Schneider. A présent il s'agit de démontrer qu'une telle démarche est susceptible d'avoir un impact sur l'application au fond des conventions fiscales. La répercussion serait possible parce que pendant la première phase du contrôle, le juge serait exposé aux influences du droit domestique, et débiterait le contrôle de conventionnalité en étant sous l'égide du droit domestique et des qualifications qu'il propose. Initialement, le juge administratif a épousé avec force la démarche ascendante lors des contrôles de conventionnalité qu'il était invité à exercer (§1). Mais, victime de la confusion entre le principe de subsidiarité prétorien, tel que consacré dans la décision Schneider, et la subsidiarité légale qui résulte des articles de loi de 1959, le juge administratif a dû systématiser le recours à un contrôle descendant en guise d'exception (§2).

Au cours du chapitre dédié à la non-aggravation, la distinction qui devait être faite entre le principe de non-aggravation prétorien, et l'aggravation légale (ou l'aggravation autorisée par loi) a été mise en exergue. Ensuite, il a été démontré que l'aggravation autorisée par la loi cottoie la subsidiarité consacrée par la loi, celle prescrite par les articles 4 bis, 165 bis et 209 du Code général des impôts. La subsidiarité est dite légale et "saine" parce qu'elle remplit sa fonction habituelle en garantissant aux conventions fiscales qu'elles auront à intervenir uniquement si la loi est défailante pour imposer une matière imposable donnée. Dans ce cas, l'aggravation est dite légale parce que le droit de modifier à la hausse la situation du contribuable résulte de la loi, de ces articles précités. Il a été affirmé à ce propos que le terme même d'aggravation est inapproprié parce que la loi permet que le contribuable paye un impôt, au lieu de ne payer nulle part, puisque ces articles s'appliquent dans le cas de double exonération. La subsidiarité d'application est bien respectée dans ces affaires étant donné que le juge se sent toujours obligé de citer d'abord l'article de loi autorisant le recours aux conventions fiscales pour imposer, avant de démarrer le contrôle de conventionnalité.

Les seules exceptions à l'exercice d'un contrôle ascendant en matière de conventions fiscales constatées, ont lieu lorsque l'application d'une convention fiscale est sollicitée par

⁸³⁵ CE, Ass., 28/06/2006, *Ministre c/ Schneider Electric*, n°232.276, préc..

l'Administration fiscale, en vue d'imposer un contribuable qui échapperait à l'impôt. Autrement dit, les seuls cas où, depuis 2002, le contrôle de conventionnalité est fait de manière descendante par le juge, concerne l'aggravation légale et donc l'autorisation de fonder un acte d'imposition sur la loi.

Or, dès le lendemain de l'exercice de ce contrôle qui s'imposait descendant - à défaut de loi permettant d'imposer en droit interne, le juge ne pouvait contrôler la conformité de l'acte d'imposition vis-à-vis d'une loi, ni rapprocher les qualifications domestiques des termes de la convention - , la doctrine s'est acharnée sur le Conseil d'Etat et son Commissaire du Gouvernement, Monsieur Stéphane Austry, dénonçant ce qui aurait été incohérent et contraire à la jurisprudence Schneider⁸³⁶. Les Commissaires du Gouvernements ont alors justifié à maintes reprises leur démarche en proposant une lecture qui paraît incorrecte et inutile, fruit de la confusion des genres évoquée entre subsidiarité légale et aggravation légale: la méthode raccourcie d'application du principe de subsidiarité.

Deux constats s'imposent. Le premier à trait au fait qu'il n'existe pas vraiment d'exceptions à l'exercice d'un contrôle ascendant lorsque est en cause le principe prétorien de subsidiarité. La seule exception serait constituée par les affaires où l'administration fiscale invoque la convention fiscale pour imposer, alors que, dans ces cas, le juge n'avait pas besoin de justifier et aléguer une méthode "raccourcie" d'application du principe prétorien de subsidiarité puisque, justement, il tombe, dans ce cas, dans le champ d'application de la subsidiarité légale.

Ceci étant dit, l'étude du choix d'un contrôle ascendant (§1) précédera celle des entorses supposées à l'exercice d'un contrôle ascendant (§2).

§1 / Le choix d'un contrôle juridictionnel ascendant

Le choix initial de l'exercice d'un contrôle de conventionnalité ascendant (§1) a dû être atténué dès l'origine, à cause du mélange des genres entre subsidiarité légale et principe prétorien de subsidiarité des conventions fiscales (§2).

A) La conventionnalité résultant d'un contrôle ascendant

⁸³⁶ Conclusions rendues sous l'affaire *Interhome AG*.

L'exercice d'un contrôle ascendant est devenu la marque du principe prétorien de subsidiarité des conventions fiscales (1°), il implique un ordre précis de traitement des moyens fondés sur le droit domestique et sur le droit conventionnel (2°).

1°) L'exercice d'un contrôle juridictionnel ascendant

L'exposé des étapes d'un contrôle ascendant (a) permettent de se prononcer sur l'opportunité de son choix (b).

a) Les étapes d'un contrôle juridictionnel ascendant

Partant à nouveau de l'arrêt *Société Schneider* où le Conseil d'Etat invite le juge administratif à exercer un contrôle de légalité de l'acte d'imposition avant un éventuel contrôle de conventionnalité du même acte, la jurisprudence sur la subsidiarité conventionnelle s'appuie sur un contrôle juridictionnel dit " ascendant" .

La logique épouse cette démarche appelée par nous de subsidiarité d'application. La démarche se fait en trois temps:

- contrôle de légalité de l'acte d'imposition vis-à-vis des lois domestiques;
- retenir les qualifications juridiques consacrées par les lois domestiques;
- exercer le contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition en choisissant dans la convention fiscale l'article qui correspond à la qualification juridique consacrée par la loi domestique.

Le contrôle est dit ascendant parce que les lois ordinaires servent de norme de référence du contrôle juridictionnel avant que les conventions fiscales soient prises en considération. L'objectif est d'essayer d'éradiquer la double imposition juridique grâce au droit interne d'abord et exclusivement. Si l'acte d'imposition n'est pas conforme au droit interne, la décision *Schneider* invite à ne pas passer aux deuxième et troisième étapes du raisonnement.

b) L'opportunité d'un contrôle de conventionnalité ascendant

Le choix de procéder au contrôle de la conventionnalité d'un acte d'imposition par le biais d'un contrôle de ascendant est discutable. L'exercice d'un contrôle ascendant aurait un sens si la norme de référence du contrôle juridictionnel censée être confrontée en second lieu, en cas de nécessité, pouvait ne pas être appliquée au litige. Autrement dit, les conventions fiscales étant des normes supérieures selon la force dérogatoire, censées pouvoir déroger aux

lois domestiques, peuvent prescrire au-delà des lois domestiques. Dire qu'une convention fiscale peut prescrire au-delà d'une convention fiscale signifie qu'un acte d'imposition peut être conforme à la loi domestique mais inconventionnel et de ce fait il devra être annulé. Si le juge ne peut s'arrêter jamais au stade du seul droit domestique parce qu'il manquerait d'appliquer au litige des énoncés spécifiques qui ne sont pas prévus dans les lois domestiques, le contrôle ascendant perd de son intérêt. Pire encore, nous avons également pu constater qu'en vertu de l'autorité supérieure des conventions fiscales, un acte d'imposition peut être non-conforme à la loi domestique, mais conforme au traité fiscal. Dans ce cas, la conventionnalité de l'acte d'imposition l'emporte sur son illégalité grâce à la mise en oeuvre de la force dérogatoire du traité fiscal.

Etant donné cet état du droit, il sera davantage logique de procéder en sens inverse: puisque un acte d'imposition incompatible avec une convention fiscale ne peut être appliqué, confronter cet acte au traité permettrait le cas échéant de s'arrêter systématiquement à la première étape du contrôle juridictionnel, épargnant les juges de devoir passer à une deuxième étape, signifiant ici un deuxième contrôle, celui de la légalité de l'acte d'imposition. Ce constat fait appel à nouveau à la question de l'ordre d'examen des moyens de légalité et de conventionnalité que nous avons rencontré plus tôt lors du cinquième chapitre de cette étude, mais il faut revenir à présent sous ce nouveau angle d'approche.

2°) L'ordre d'examen des moyens

A la lumière de la doctrine académique qui se prononce en faveur de l'équivalence de l'ordre de l'examen des moyens (a), les méfaits dénoncés jusqu'à présent au sujet de la subsidiarité des qualifications conventionnelles révèlent que cet ordre peut altérer l'application des conventions fiscales (b). La démarche ascendante est l'outil majeur ou la grande complice de la subsidiarité excessive.

a) Rappel de la position doctrinale dominante

La question de l'ordre d'examen des moyens de légalité et de conventionnalité n'est pas nouvelle. La doctrine étrangère s'est exprimée sur ce point; le Pr Michael Lang souligne qu'elle a fait l'objet de longs débats en Allemagne. Le Professeur Vogel a aussi eu l'occasion de résumer la discussion de façon assez catégorique lorsqu'il s'agit de trancher entre droit interne ou convention fiscale d'abord, il estime que très peu de connaissances en droit sont nécessaires pour reconnaître que les deux démarches sont équivalentes : le traité en tant que *lex specialis* par rapport au droit interne se substitue à certaines parties de ce droit, l'ordre

peut varier de façon pragmatique, au cas par cas⁸³⁷. Michael Lang expose partie du point de vue défendu par H. Loukota sur la méthode à trois étapes : la première étape consiste à examiner le droit interne pour déterminer s'il existe une obligation fiscale ; la deuxième consiste à déterminer, au regard de la convention fiscale, si l'obligation fiscale consacrée par le droit interne peut être maintenue ; la troisième étape consiste à rendre exécutoire l'obligation fiscale prévue par le droit interne en conformité avec le traité. Ce raisonnement correspond assez à la subsidiarité d'application décrite lors de la première partie de notre travail, soutenue par nos juridictions administratives. Toutefois il est intéressant d'observer qu'y compris l'auteur et le Professeur Michael Lang ont relativisé la pertinence de ce procédé ; cette « méthode » peut être utile dans certains cas mais pas dans tous⁸³⁸.

b) L'ordre selon la subsidiarité

L'analyse de la jurisprudence administrative française révèle que la subsidiarité a été en partie pensée pour des raisons pratiques: pourquoi opérer un contrôle de conventionnalité si un simple contrôle de légalité peut permettre d'éradiquer la double imposition juridique ; les auteurs – aussi bien académiciens que juges – voient dans la subsidiarité la façon la plus pertinente et pratique de traiter le rapport entre droit interne et conventions contre la double imposition. Derrière la subsidiarité se cache aussi le mythe du principe de légalité de l'impôt comme nous l'avons vu, le dogme en vertu duquel tout ce qui est protégé par l'article 34 de la Constitution est réservé au législateur, faisant fi de la pratique constante de délégations et de l'impact du fait majoritaire propre à la V^e République, arguments devant conduire à reconnaître une exception supplémentaire en vertu de l'article 53 de la Constitution française. Mais l'obstacle du dogme voué à la loi ordinaire peut être vaincu si l'on admet que la Constitution a institué une technique de "mandat" en matière d'engagements internationaux; les représentants de la volonté générale ont madaté le pouvoir exécutif pour négocier et signer des engagements internationaux en matière fiscale⁸³⁹.

Ainsi, le premier fondement de la subsidiarité n'emporte pas nécessairement la conviction dans la mesure où la convention fiscale est, elle aussi, à même d'éradiquer à elle seule le risque de double imposition s'il résulte que c'est bien l'Etat qui a le droit d'imposer

⁸³⁷ K. VOGEL, *Double taxation conventions, op.cit.*, §56.

⁸³⁸ M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, op.cit.*, p.36.

⁸³⁹ K. VOGEL, *Double taxation conventions, op.cit.*, §44.

de toute façon, ou bien, au contraire, si elle ôte dans tous les cas son droit d'imposer les revenus en litige.

B - La perte de la compétence fiscale du fait de l'ascendance

La méthode ascendante pose problème lorsque les subsidiarités légale et prétorienne sont confondues; le droit conventionnel aggravant (1°) paraît remettre en cause la conciliation entre l'ascendance et l'aggravation (2°). Il est en effet difficile d'envisager la conciliation entre subsidiarité et les dispositions aggravantes issues de la loi de 1959. Mais cette conciliation n'était pas nécessaire pour comme l'avons évoqué dans l'introduction de cette section.

1°) Droit conventionnel aggravant

Le prise de conscience du fait que le droit conventionnel pouvait être aggravant va conduire le juge administratif à cantonner l'exercice d'un contrôle ascendant aux seuls cas où le droit domestique est moins souple que le droit conventionnel (a). Le juge va alors chercher à concilier ascendance et aggravation (b).

a) L'ascendance en cas de droit conventionnel plus souple

Nous avons bien analysé au cours du quatrième chapitre de cette étude portant sur le principe de non-aggravation les dispositions qui ont été introduites dans le Code général des impôts par la loi de 1959, article 3-III. L'un des articles insérés fut l'article 209 du Code général des impôts, en vertu duquel les entreprises exploitées en France sont soumises à l'impôt sur les sociétés. L'article pose ainsi le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, et la jurisprudence est venue préciser que l'exploitation est réputée avoir lieu en France lorsqu'elle présente une autonomie de gestion et qu'un cycle commercial complet est effectué⁸⁴⁰. Les conditions sont strictes à remplir et, à défaut, la France pourra imposer si une convention fiscale venait à reconnaître sa compétence fiscale. Cette situation considérée comme aggravante par partie de la doctrine est en réalité notre outil "attrappe matière

⁸⁴⁰ L'établissement stable est aussi un choix des entreprises qui se déclarent en situation d'établissement stable dans un pays donné lorsqu'il va dans leur intérêt global (pouvoir répondre à des appels offre, ne pas avoir à passer par des filiales ou tiers...). Dans d'autres cas, l'administration fiscale va identifier un établissement fiscal là où le contribuable était persuadé de rendre une prestation de service depuis l'étranger ou vendre un bien depuis l'étranger, opérations qui rentreraient dans les articles conventionnels relatifs à des redevances le cas échéant et à titre d'exemple. L'identification d'un établissement stable aura alors pour conséquence de changer l'article conventionnel applicable : de l'article relatif aux redevances à l'article relatif aux bénéfices d'entreprises (lorsqu'il y a établissement stable) couplé avec l'article sur la notion d'établissement stable.

imposable en fuite", prévu lorsque les contribuables sont en situation de double exonération d'impôt. C'est à dire, lorsque les contribuables sont exonérés dans deux Etats contractants. Sans s'intéresser à présent sur le bienfondé ou la justice fiscale du dispositif, la question consiste à savoir comment concilier l'aggravation bénéfique à l'Administration fiscale française avec la logique du contrôle ascendant.

b) La conciliation avec la logique de l'ascendance

Si la logique de l'ascendance était appliquée de façon rigoureuse, le juge devrait constater dans un premier temps l'absence de l'une des conditions permettant d'imposer les bénéfices d'une exploitation en France et annuler l'acte d'imposition. Dans l'hypothèse, à cause du défaut d'autonomie de gestion ou de la réalisation d'un cycle commercial complet, les bénéfices ne seraient pas imposables en France. Certes, l'article autorise à imposer si une convention fiscale le permet, mais pour rentrer dans une convention fiscale, l'ensemble des obstacles déjà invoqués jusqu'ici devront être franchis, notamment la nouvelle condition d'attributaire du revenu, selon la logique employée par le Conseil d'Etat dans l'affaire *Aznavour*. Dans tous les cas, la logique de l'ascendance dérange en cas d'aggravation conventionnelle parce que la première étape du contrôle doit conduire à l'annulation de l'acte et, suivant l'économie des "moyens" ou "contrôles" visées, il faudrait s'arrêter là sans solliciter la convention fiscale.

2°) La nécessité d'un contrôle descendant

Afin de ne pas perdre la matière imposable doublement en fuite, il faudrait insister sur le caractère flexible de la subsidiarité d'application (a) et des contrôles (b). Tout cela étant nécessaire uniquement parce que il y a une confusion entre la subsidiarité légale et la subsidiarité prétorienne. Mais le problème c'est est que c'est grâce au contrôle ascendant que la subsidiarité produit les effets nocifs que nous avons démontré plus tôt.

a) La flexibilité de la subsidiarité d'application

Si l'on procède comme suggère Klaus Vogel et Miachel Lang et, dans une certaine mesure – puisqu'il avoua que la démarche des 3 étapes n'était pas pertinente dans les situations de « *cross-border* » –, par Loukota, le cas d'espèce commande de passer d'abord

par la convention fiscale étant donné que celle-ci contient une définition plus « large » des bénéficiaires qui doivent être attribués à l'Etat de source, ce dernier étant l'Etat Français dans notre hypothèse⁸⁴¹. C'est « *au cas par cas* » qu'il faudrait apprécier la pertinence de se référer d'abord au droit interne et après seulement à la convention fiscale. Ces arguments prônent en faveur d'un principe de subsidiarité le cas échéant "flexible". La deuxième remarque c'est que la subsidiarité des qualifications conventionnelles nous paraît compromettre le succès de la flexibilité le cas échéant. En effet, la subsidiarité d'application admet plus facilement des exceptions telles que celle-là - ne pas appliquer de façon subsidiaire en cas de convention fiscale aggravante - alors que la subsidiarité des qualifications conventionnelles rend dépendant. Si l'on enseigne que pour effectuer un contrôle de conventionnalité il faut absolument se munir au préalable d'une qualification juridique prévue en droit interne, comment s'en passer lorsque, grâce à la flexibilité de la subsidiarité conventionnelle, la convention fiscale trouverait à s'appliquer avant ou en dépit du droit interne?

b) La flexibilité des contrôles

En cas de dispositions conventionnelles aggravantes, le juge est appelé à la fois à admettre une certaine atténuation du principe de subsidiarité des conventions fiscales, et à la fois à opérer un contrôle de conventionnalité de type descendant. L'ordre des facteurs devrait être inversée. Dans ce cas, l'acte d'imposition serait confronté d'abord avec l'article de la convention fiscale relatif à l'établissement stable. Les critères étant plus souples, surtout si la convention est conclue selon le Modèle de convention ONU, la France retrouve son droit de soumettre les bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés.

Revenant à la méthode à trois étapes prescrite par Loukota, les étapes seraient quelque peu inversées: confrontation de l'acte d'imposition avec le droit conventionnel. En vertu de celui-ci, c'est la France qui a le droit d'imposer. Confrontation de l'acte d'imposition validé par la convention fiscale avec le droit interne, la France se voit attribuer le droit d'imposer un revenu qui échapperait à sa juridiction fiscale et peut l'accepter en vertu de l'article 209 du CGI. Le droit conventionnel déroge donc uniquement au principe d'imposition initial, de territorialité à tout ce que la convention lui permettra d'imposer. La méthode du contrôle

⁸⁴¹ K. VOGEL, *Double taxation conventions, op.cit.*, §44. M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, op.cit.*, p.36.

judictionnel ascendant risquerait sinon de constituer un obstacle à l'extension de la compétence fiscale française; extension permise par l'article 209 au CGI.

Face à ces difficultés, il a fallu développer une véritable méthode dite "raccourcie" d'application du principe de subsidiarité des conventions fiscales. Certains ont cru qu'il fallait voir là l'émergence d'une limite au principe de subsidiarité. Mais les Rapporteurs publics et le Conseil d'Etat ont plutôt fait comprendre qu'il y avait juste application suivant une méthode raccourcie. Cette méthode mérite que nous nous arrêtions de près afin d'examiner l'impacte qu'elle peut ou a pu avoir sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales.

§2/ Les entorses supposées au contrôle ascendant

Les entorses au contrôle ascendant interviennent uniquement dans le domaine de la subsidiarité légale. C'est l'illustration même du fait que la "méthode raccourcie" qui a été développée depuis l'affaire *Interhomme* n'a pas de raison d'être. Le principe de subsidiarité prétorien ne fait pas l'objet d'un raccourci. Partant, ce qui seraient des entorses (A) n'est en réalité qu'un exercice de contrôle adapté à l'aggravation légale (B).

A- Le développement d'une méthode « raccourcie »

Comme nous venons de voir au paragraphe précédant, la difficulté à concilier le principe de subsidiarité d'application et des qualifications conventionnelles avec l'aggravation anti-non-double imposition⁸⁴² a conduit le Conseil d'Etat à développer une méthode dite "raccourcie" du principe de subsidiarité des conventions fiscales. A présent, nous allons revenir sur cette méthode raccourcie à l'aide de la jurisprudence du Conseil d'Etat.

1°) Un contrôle de conventionnalité quasi « descendant »

La difficulté d'appliquer le principe de subsidiarité des conventions fiscales dans un contexte d'aggravation "légale" va conduire le Conseil d'Etat à faire application de ce que deviendra la "méthode raccourcie" dans l'affaire *Inerhome* en 2003⁸⁴³. La méthode est dite

⁸⁴² Concept proposé au chapitre 2 du titre 2 de la première partie §2.

⁸⁴³ CE, ministre c/ société *Interhome AG*, 20/06/2003, n°224407, RDF 30-36/2004, com657, p.1234 à 1239. Nous entendons par "aggravation légale" les hypothèses où l'Administration fiscale pourra imposer un contribuable en se fondant sur une convention fiscale, parce que le droit interne n'aurait pas permis d'imposer.

raccourcie parce qu'elle implique de prime abord de ne pas suivre à la lettre la jurisprudence *Schneider*; le contrôle de conventionnalité est exercé "presque" directement, sans que l'acte d'imposition fasse au préalable l'objet d'un contrôle de légalité vis-à-vis du seul droit interne. Dans le cas contraire, il était difficile de trancher le litige sans remettre en question de façon explicite le principe de subsidiarité des conventions fiscales.

a) Une méthode adaptée aux aggravations légales

L'affaire Interhome AG portait sur l'identification d'un établissement stable dans les rapports entre la société mère, Interhome AG, sise en Suisse, et la société filiale Interhome gestion, établie en France. L'Administration fiscale a voulu qualifier un établissement stable de la société suisse en la personne de la société filiale, ce que fut une première dans la jurisprudence. Pour l'Administration fiscale, la société filiale sise en France avait le statut d'agent immobilier et n'agissait pas hors du cadre normal de ce statut. Par conséquent, la filiale devait être considérée comme jouissant d'un statut indépendant qui, au regard de la convention fiscale franco-suisse, emportait qualification d'agent constitutif d'un établissement stable.

Le rapport remis en cause en la personne de la filiale pouvait donner lieu soit à un redressement fondé sur le transfert indirect de bénéfices à travers, en vertu de l'article 57 du code général des impôts, soit à un redressement fondé uniquement sur la convention fiscale franco-suisse, partant de la requalification de la filiale en établissement stable à hauteur des bénéfices impliqués dans le rapport entre la mère et la filiale. L'Administration opta pour un redressement fondé sur la notion d'établissement stable, la preuve était sans doute facilitée pour elle. Les juges du fond ont rejeté la qualification d'établissement stable en se fondant sur un moyen erroné; le Conseil d'Etat décida de juger l'affaire au fond suivant l'article L 821-2 du Code de justice administrative.

La particularité de l'affaire réside dans le fait que la convention fiscale franco-suisse va être sollicitée non pas pour "protéger" le contribuable, mais pour permettre à l'Administration fiscale d'imposer, évitant une situation de double exonération comme nous avons vu sous le chapitre dédié à la non-aggravation. L'affaire soulevait par conséquent un certain nombre de questions tendant à savoir si les mêmes principes applicables lorsque la convention est invoquée par le contribuable trouvent à s'appliquer, notamment le principe de subsidiarité.

Autrement dit, l'aggravation légale renvoi aux hypothèses où l'administration actionne l'un des articles introduits par la loi de 1959 pour fonder son acte d'imposition, articles 4 bis, 165 bis ou 209 du CGI.

b) L'application de la méthode raccourcie par le Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat initie sa décision par le rappel des fondements de sa décision dans l'ordre de la subsidiarité conventionnelle puisqu'il va quand même rappeler les dispositions de l'article 209 du CGI, en insistant sur le passage selon lequel la France a le droit d'imposer les bénéfices des entreprises exploitées en France lorsque ce droit lui est reconnu par une convention fiscale.

Ensuite, au lieu de respecter de façon orthodoxe la méthode subsidiaire et confronter l'acte d'imposition au seul droit interne, ce dont il aurait résulté qu'en l'absence d'exploitation sur le territoire, les bénéfices ne pouvaient être imposés en France, le Conseil d'Etat passa tout de suite aux dispositions de la convention fiscale franco-suisse. Il rappela les dispositions de l'article 7 d'abord, article qui pose le principe d'imposition des bénéfices d'exploitation dans l'Etat de résidence de la société, à moins que celle-ci dispose d'un établissement stable en France. Le rappel de l'article 5 sur la notion d'établissement stable fut fait successivement, pour conclure qu'en vertu de ces articles conventionnels, une société résidente de France contrôlée par une société résidente de Suisse ne peut constituer un établissement stable de cette société mère suisse que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant. La qualité d'agent indépendant que la filiale devait remplir pour échapper à la qualification d'établissement stable consistait "*dans l'exercice habituel en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société*". Le contrôle du respect des trois critères conventionnels nécessaires à l'identification d'un établissement stable est alors lancé.

Le juge exposa la nature des relations entre la filiale et sa société mère suisse et conclut que la filiale exerçait son activité exclusivement pour l'exécution des mandats obtenus par sa société mère et que l'insuffisance des commissions reçues était comblée par des subventions versées par la société mère de façon régulière. Partant, la société filiale ne pouvait être considérée comme jouissant d'un statut indépendant au sens de l'article 5 sur la notion d'établissement stable.

En l'occurrence, le Conseil d'Etat jugera que, si une filiale est susceptible de constituer, malgré la personnalité juridique entière, l'établissement stable de sa société mère, tel n'est pas le cas en l'espèce, les liens ne sont pas suffisamment dépendants entre les activités des deux entités. La qualification d'établissement stable est rejetée, mais la porte

ouverte à la « *méthode interhome* » est ouverte. Tel est l'apport qu'il faudra retenir de cette décision.

Un point par contre nous a interpellé dans l'arrêt et nous invite à des plus amples développements: le juge administratif relève que l'administration aurait pu redresser les sociétés sous le fondement de l'article 57 du CGI, pour transfert indirect de bénéfices, associé avec l'article 9 sur les entreprises associées de la convention fiscale. Sur cet aspect particulier, la démarche consista à se fonder sur le droit interne, avant de trouver son équivalent sur le terrain conventionnel. Le Conseil d'Etat constate que cette situation aurait pu justifier un redressement mais comme l'Administration fiscale l'avait renoncé, le juge n'ira pas plus loin. Nous pouvons nous interroger dans ce cas sur la possibilité de soulever d'office une inconvencionnalité: si cela se limite à soulever sans toutefois rejurer l'affaire au fond à partir de l'inconvencionnalité constatée, cela présente peu d'intérêt et peu de différence de résultat par rapport au droit européen⁸⁴⁴.

2°) La dissociation de *Schneider et Interhome AG*

La distinction entre la subsidiarité légale et le principe prétorien de subsidiarité nous a permis d'avancer et comprendre que les affaire Schneider et Interhome AG ne portent pas sur la même subsidiarité. Ces décisions concernent deux situations juridiques différentes; le contrôle ascendant est impératif dans le champ d'application Schnedier, alors que le contrôle descendant est opportun dans le contexte de l'affaire Interhome AG.

a) Le cantonnement de la jurisprudence Schneider

L'affaire Interthome AG va permettre de comprendre nombreux aspects de la subsidiarité des conventions fiscales. Tout d'abord, elle permet de réaliser que l'affaire Schneider et le considérant de principe consacré est cantonnée aux cas où c'est le contribuable qui invoque le bénéfice des dispositions conventionnelles. La démarche décrite de manière minutieuse par le juge administratif dans le considérant de principe ne peut fonctionner à l'identique lorsque c'est l'administration qui invoque la convention fiscale grâce aux articles

⁸⁴⁴ L'un des apports de la décision Schneider consiste à autoriser le juge à soulever le moyen de l'inconvencionnalité d'office, contrairement à ce qui lui est interdit s'il s'agit d'une contrariété par rapport au droit européen: CE, Ass., 06/12/2002, *Maciolak*, Rec., p.246.

introduits par la loi de 1959, articles 4bis, 1656 bis et 209 du Code général des impôts. Le Commissaire du gouvernement sous l'affaire *Intherhome* aura l'occasion de l'expliquer⁸⁴⁵.

Par conséquent, le juge administratif n'avait pas à s'inquiéter avec le considérant de principe *Schneider*, dans la mesure où le contexte était autre. Tout d'abord, et le Commissaire du gouvernement Stéphane Austry a insisté sur ce point, l'imposition est permise dans ce cas uniquement si avant de fonder le dispositif conventionnel permettant à l'administration d'imposer les revenus du contribuable, l'Administration se fonde sur l'un des articles de la loi de 1959, articles qui reconnaissent à la France le droit d'imposer une matière qui ne l'aurait pas été selon son droit interne. A ce stade, le Commissaire confirme néanmoins selon nous la subsidiarité d'application puisqu'il faudra dans tous les cas passer par un article de loi domestique avant d'effectuer le contrôle de conventionnalité. Cette prémisse est à notre avis erronée comme nous l'avons vu plus tôt lorsqu'il fut question du principe de légalité de l'impôt (chapitre 2 du titre premier de cette étude) et après avoir visité le titre de la Constitution de 1958 dédié aux traités internationaux. Par contre, l'affaire *Interhome AG* nous permet de comprendre que le volet subsidiarité des qualifications conventionnelles est neutralisée lorsque l'application de la convention fiscale est déclenchée par l'Administration fiscale, en vertu des articles 4 bis, 165 bis et 209 du Code général des impôts.

b) La neutralisation de la subsidiarité des qualifications conventionnelles

Toutefois, dans la mesure où son droit interne ne trouvait pas à s'appliquer, la subsidiarité des qualifications conventionnelles n'a pas lieu d'être. En effet, quel dispositif de droit interne aurait permis de qualifier un revenu non imposable selon le droit interne? Ensuite, l'"aggravation légale" chasse également le caractère de moyen d'ordre public de l'inconventionnalité. Ce moyen est dit d'ordre public dans le considérant *Schneider* parce que lorsque le contribuable invoque un dispositif conventionnel à son bénéfice, c'est parce qu'une convention déroge à l'application de la loi, parce qu'elle rentre dans son champ d'application⁸⁴⁶. Or, lorsque l'administration fiscale invoque un dispositif conventionnel pour pouvoir imposer un contribuable, nous nous retrouvons avec le même obstacle que connaît la subsidiarité des qualifications conventionnelles: en l'absence de loi interne permettant

⁸⁴⁵ S. AUSTRY et D. GUTMANN, *Articulation des conventions et du droit interne. Incidences de la jurisprudence Schneider Electric*.

⁸⁴⁶ Interprétation confirmée par S. AUSTRY et D. GUTMANN, *ibid.*.

d'imposer, le moyen n'est pas d'ordre public. C'est pour cette raison que la Haute Assemblée soulèvera juste dans la décision Interhome que l'Administration fiscale aurait pu redresser le contribuable en se fondant sur l'article 57 du Code général des impôts et sur l'article 9 de la convention fiscale franco-suisse, mais qu'il n'examinera pas plus loin ce moyen.

En expliquant l'affaire Interhome, le Monsieur Stéphane Austray explique avec raison que cette décision ne remet pas en question l'apport de la décision Société Schneider. En effet, nous le rejoignons entièrement, ces deux affaires ont des champs d'application complètement différents. Toutefois, cette dichotomie entre Schneider et Interhomme ne nous laisse pas indifférents à la raison d'être du principe de subsidiarité des conventions fiscales.

c) La remise en cause de la subsidiarité

Le principe de subsidiarité est censé avoir été respecté « *in extremis* », puisque la convention a été le fondement indirect de l'impôt, c'est d'abord l'article 209-I dudit code qu'il faut retenir comme base légale. La démarche consistant à rappeler seulement les articles de loi de 1959, puis de passer directement à l'examen de la conventionnalité est devenue, après que bien des auteurs aient vu en elle une entorse à la subsidiarité d'application, la « *méthode raccourcie* » de mise en œuvre du principe de subsidiarité des conventions ; un « raccourci » qui ne cesse d'être adopté par les juridictions administratives⁸⁴⁷.

Toutefois, nous sommes à présent en mesure de nous questionner sur l'utilité et le besoin "théorique" de sauvegarder le principe de subsidiarité des conventions fiscales dans une telle hypothèse d'aggravation dite "légale". Nous avons d'ailleurs lu plus tôt le Commissaire au Gouvernement Emmanuel Glaser à propos d'un arrêt du Conseil d'Etat : les conventions fiscales n'ont pas besoin des articles de la loi de 1959 pour être appliquées⁸⁴⁸. Renvoyant surtout au premier chapitre de cette étude, cela serait incongru de conditionner l'application d'une convention fiscale à un article de loi ordinaire. Partant, deux remarques nous semblent importantes.

⁸⁴⁷ CAA Paris, 2ème ch., 26/11/2003, n°00PA00134, *Sté Intercontainer*, RJF 04/2004, n°404- ; CE, 05/04/2006, *Midex*, n°281098, RDF 2006/40, com641, RJF 7/06, n°909 ; CAA Paris, *Sté. Zimmer Ltd*, .2/02/2007 ; CAA Paris, 10/04/2008, n°06PA03686, *Sté Quality Invest*, (RDF 41/2008) – selon notre lecture - ; CE, 7/09/2009, *Sté Stamping international*, n°308751- RJF12/09, n°1063 ; CE, *Sté Imagin'Action Luxembourg*, 12/03/2010, ; CAA Paris, 9ème ch., 10/02/2011, *GE Capital Rail Ltd.*, n°09PA06295, CE, *Sté Imagin'Action Luxembourg*, 12/03/2010

⁸⁴⁸ CE, 31/07/2009, n°296471, *Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd*, *op.cit.*

La première c'est que l'application d'une convention fiscale dans un cas dit d'aggravation légale, où le droit français ne permet pas d'imposer une matière imposable sauf par renvoi à une convention fiscale qui nous servirait de fondement pour le faire, est le seul cas où on devrait véritablement parler de "subsidiarité conventionnelle". La convention dans ces cas là vient secourir le droit interne, dans un but également de justice fiscale, afin de permettre l'imposition de matières imposables que seraient sinon doublement exonérées. Or, dans ces cas, la subsidiarité ne pourrait pas s'ériger en tant que principe, mais uniquement en tant que démarche pré-contentieux: au constat de l'absence de base imposable permettant d'imposer une assiette, vérifier si la convention fiscale permettrait de le faire. Il serait maladroit de vouloir ériger un principe qui autoriserait une norme hiérarchiquement supérieure de s'appliquer. Mais l'impact de la dissociation entre *Interhome* et *Schneider* est lourd de conséquences: il fut expliqué à l'origine de la consécration du principe de subsidiarité des conventions fiscales que les articles de loi de 1959 rendaient nécessaire et inévitable le constat de la subsidiarité des conventions fiscales. Mais à présent, nous sommes invités dans la décision *Interhomme* à reconnaître que lorsque ces articles de loi de 1959 trouvent à s'appliquer, le principe de subsidiarité n'a de sens que partiellement, privé de sa composante subsidiarité des qualifications conventionnelles, et privé de la force du moyen d'office des inconventionnalités. Si l'on dissocie, quelle est alors la véritable nécessité du principe de subsidiarité des conventions fiscales si dans l'affaire *Schneider* elle même, le Conseil d'Etat a également enseigné qu'il ne fallait pas exporter la qualification domestique résultant du dispositif anti-abus sur le terrain conventionnel?

Au sortir de ces affaires, nous nous retrouvons avec un principe qui n'a de cesse d'être réparé afin de devenir cohérent, sans que l'on comprenne sa véritable nécessité eu égard notamment aux démonstrations que nous avons pu entreprendre jusqu'à présent⁸⁴⁹.

B - Le recours casuistique à un contrôle « purement » descendant

Le traitement juridictionnel de la convention fiscale franco-monégasque offre des exemples des limites de la subsidiarité d'application. Les affaires sont intéressantes en ce qu'elles émanent des deux ordres de juridiction, administratif et judiciaire, bien qu'elles aient

⁸⁴⁹ CE, 3ème et 8ème ss-sect., *min. c/ Sté Swiss International Air Lines AG*, et n°303818, (...) 31/07/2009, N°297933 Et CE, 3ème et 8ème ss-sect., 31/07/2009, n°296471, *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd*, *op.cit.*. Tentative de systématisation orthodoxe échouée puisque des arrêts postérieurs ont néanmoins appliqué la méthode dite « raccourcie » ou « *interhome* ».

trait à des traités assez particuliers dans leur genre⁸⁵⁰. Si leur particularité venait à être alléguée en tant que justification à la méconnaissance de la subsidiarité des conventions fiscales, il faudrait alors conclure que seuls les dispositifs conventionnels tendant effectivement à éviter une double imposition doivent être soumis à la subsidiarité. Partant de là, *a contrario*, toute disposition visant à éviter une double imposition figurant dans un traité dont l'objet est plus vaste serait néanmoins soumise à la subsidiarité et, conséquence aussi incontournable, face aux articles d'une convention contre la double imposition dont l'objet est autre, il n'y aurait pas lieu à observer une quelconque subsidiarité.

Cette dernière affirmation est séduisante, nous verrons en effet que, lorsqu'il s'agit de faire application de la clause d'égalité de traitement, la subsidiarité n'a pas besoin d'être évoquée et ne l'est pas par le juge administratif. La même affirmation pourrait être faite lorsque le litige porte sur l'article conventionnel qui institue des crédits d'impôts fictifs, par exemple, puisqu'il ne s'agit pas d'éviter une double imposition juridique mais de permettre, via l'octroi de crédits d'impôts en France, de faire comme si l'impôt avait été recouvré dans des pays émergents appliquant une politique fiscale attrayante au bénéfice d'investissements étrangers⁸⁵¹. Si cette hypothèse est opportune, il faut alors déplorer que la distinction ne soit pas faite par le juge administratif, bien que nous pensions qu'une telle précision ne résoudrait pas l'ensemble des antinomies créées par le principe de subsidiarité des conventions fiscales. Les affaires mettant en cause la conventionnalité d'actes d'imposition vis-à-vis de la convention franco-monégasque révèlent une fois de plus que la logique d'un contrôle descendant vaut uniquement pour les cas d'aggravation légale en matière d'impôt sur le revenu (1^o). Toutefois, l'exercice d'un contrôle descendant ne s'imposait pas en matière d'impôt sur

⁸⁵⁰ Dans les conclusions rendues sous l'affaire *Mme Mori-Bodin* par le Conseil d'Etat, BDCF 12/2007, n°133, le Commissaire du gouvernement **L. Olléon** retrace clairement l'évolution des traités conclus entre la France et Monaco et qui ont un impact en matière fiscale. En 1869 Monaco décide d'exempter d'impôts directs toutes les personnes - quelle que soit leur nationalité - qui réside dans le territoire à titre permanent. Il n'y avait pas de déséquilibre entre les deux pays, si bien que deux premières conventions furent signées : une convention de voisinage en 1912, une convention fiscale en 1925. A cette époque la réforme Caillaux instituant un impôt sur le revenu des personnes physiques fut adoptée en France et les problèmes ont commencé à surgir, l'évasion fiscale était trop tentante. C'est alors que les deux pays signèrent une convention le 14 avril 1945 dont l'article 6 prévoyait que les français qui à la date du 1er janvier 1945 étaient passibles en France des impôts directs en raison de leur résidence dans ce pays y demeureraient soumis tant qu'ils ne produiraient pas un certificat de domicile délivrés par les autorités monégasques, et octroyé sous condition de résidence effective et continue. Par la suite, le même type de dispositif fut adopté dans les traités postérieurs, parmi lesquels : une convention de voisinage et d'assistance administrative mutuelle du 23 décembre 1951 - qui est le cumul des deux premières conventions - entrée vigueur très tardivement car la loi d'autorisation de ratification n'a été votée que le 18 septembre 1954, sous R. Coty (il existait sous la IV^{ème} République un mécanisme similaire à l'article 53 de la Constitution de 1958) et arrivée à échéance en 1962 lors de la crise entre les deux Etats ; et la convention fiscale entre la France et la principauté de Monaco du 1^{er} septembre 1963. Aussi sur le caractère particulier de la convention franco-monégasque, conclusions du Commissaire du gouvernement Rivière sous l'affaire CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss.sect., 29/03/1978, n°4883, RDF 1979/8, com.346 et D. 1978, p.573.

⁸⁵¹

la fortune étant donné l'absence de dispositif légal aggravant pour cet impôt. Néanmoins, s'agissant quand même d'une aggravation, le résultat est la cohérence de l'ensemble. On comprend qu'aggravation légale ou conventionnelle réelle, devrait être traitée suivant la logique du contrôle descendant (2°).

1°) La convention monégasque fondement de l'impôt sur le revenu

La jurisprudence offre des véritables exemples de contrôle descendant de conventionnalité lorsque sont en cause les dispositions de la convention monégasque (a), fondement direct de l'acte d'imposition en matière d'impôt sur le revenu (b).

a) L'article 7 de la convention franco-monégasque

La convention franco-monégasque en vigueur depuis le 1^{er} septembre 1963, intitulée « *Convention fiscale entre la France et la principauté de Monaco* », prévoit dans son article 7 l'imposition en France à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales de tout résident français qui transfère son domicile fiscal à Monaco, à moins de prouver que la résidence dans la principauté datait de plus de cinq ans au 13 octobre 1962. Le Conseil d'Etat eu à connaître une affaire reposant sur la preuve du domicile à Monaco pendant les cinq années précédant ladite échéance⁸⁵². La preuve de la résidence fut apportée et la question principale du litige, réglée mais il est permis de lire cette décision comme autorisant, *in fine*, qu'un acte d'imposition se fonde sur la convention franco-monégasque.

On peut rétorquer que, en matière de résidence fiscale, l'article 4 *bis* du code général des impôts, qui dispose que « *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* », l'un des articles de la loi de 1959, fut le fondement à l'imposition. Toutefois, la lecture de l'arrêt interpelle car ni l'article 4 *bis*, ni l'article 165 *bis* du même code ne furent cités par le juge parmi les visas de sa décision⁸⁵³.

⁸⁵² CE, 5/10/2007, Mme Mori-Bodin, n°292388,RDF44-45/2007, com 947 ; RJF 12/2007,n°1371;BDCF 12/2007, n°133.

⁸⁵³ Article 165 bis CGI , « *Nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.*»

b) Fondement à l'impôt sans "autorisation" légale

Dans ce contexte de « silence » sur l'autorisation du droit interne à ce qu'une imposition fût établie à partir d'une convention fiscale, la priorité d'examen du droit interne aurait conduit à la décharge des impositions. Suivant les dispositions de droit interne, seuls les contribuables résidant en France sous soumis à une obligation mondiale en matière d'impôt sur le revenu ; une personne physique résidant à Monaco n'aurait aucune raison d'être imposée en France. Dans une affaire précédente rendue en 2004, le Conseil d'Etat a eu l'occasion de procéder de la même façon, aucun des articles de la loi de 1959 ne furent mentionnés dans sa décision⁸⁵⁴ ; tout comme, à l'occasion de l'affaire *M. et Mme Calem*⁸⁵⁵. Il s'agissait d'un couple de Français résidant à Monaco qui ne remplissait pas la condition conventionnelle d'exonération – habitation continue datant de cinq années en 1962 – et qui était bien assujetti à l'impôt sur le revenu en France. Le juge administratif s'est appuyé sur l'article 7 de la convention franco-monégasque, alors que, s'il avait d'abord examiné le droit interne, en vertu des articles 4 A et 4 B, le fisc français n'était pas habilité à imposer. Une fois de plus, alors que les articles 4 *bis* et 165 *bis* du Code général des impôts étaient à sa disposition, le Conseil d'Etat les a passé sous le silence dans sa décision.

2°) L'article 7 de la convention fondement de l'impôt de solidarité sur la fortune

L'exercice d'un contrôle descendant s'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune interpelle dans la mesure où il n'existe pas de dispositif légal aggravant dans ce cas. Cela illustre la descendance en tant que processus naturel de contrôle, ordre naturel d'examen des moyens par le juge judiciaire. Néanmoins les affaires monégasques permettent de constater la résistance salutaire du juge judiciaire face aux tentatives d'exportation du principe de subsidiarité auprès de ses juridictions (a), pour se confronter avec son refus catégorique (b).

a) La tentative d'exportation du principe de subsidiarité

Du côté du juge judiciaire, le même type de question fut posé par rapport à l'impôt de solidarité sur la fortune. Sont assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France – principe de mondialité –, ainsi que les personnes physiques n'ayant pas leur

⁸⁵⁴ CE, avis, 10/11/2004, n°268852 Mme Cichero-Erbel et a.

⁸⁵⁵ CE, 25/10/2010, min. c/ M. et Mme Calem, N°328533, RDF 12/11, com275, p.36.

domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France⁸⁵⁶. Pourtant, grâce à la convention franco-monégasque en vigueur depuis le 1^{er} septembre 1963 – amendée depuis à plusieurs reprises –, intitulée « *convention fiscale entre la France et la principauté de Monaco* », l'Etat français est habilité à assujettir à l'impôt de solidarité sur la fortune les personnes physiques qui habitent à Monaco, pourvues de la nationalité française, et qui disposent d'un patrimoine qui dépasse le seuil d'imposition. Cela est permis grâce à l'avenant du 23 août 2005 à la convention, à compter de janvier 2002 en matière d'ISF pour tous les contribuables qui ont déménagé à Monaco.

Face au juge judiciaire, les contribuables ont soutenu le raisonnement fondé sur la subsidiarité des conventions fiscales telle que consacrée par le juge administratif. Le moyen allégué retraçait de manière particulièrement concise et pédagogique le considérant de principe de l'affaire *Schneider* avec l'évolution qu'il a connu⁸⁵⁷. Les requérants soutenaient qu'une convention internationale ne pouvant créer une imposition supplémentaire, le juge de l'impôt devait se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée avait été valablement établie ; en vertu de la « **primauté de l'ordre constitutionnel national** » qui réserve en son article 34 à la seule loi interne la détermination de l'assiette, du taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, l'avenant à la convention fiscale franco-monégasque n'a pu créer une imposition supplémentaire en méconnaissance des exigences combinées des articles 34 et 55 de la Constitution.

b) Le rejet catégorique du juge judiciaire

La « subsidiarité » des conventions fiscales – contre la double imposition, devrions-nous ajouter ? – étant méconnue par l'ordre judiciaire, le juge rejeta le pourvoi, les contribuables ont pu être assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune en France grâce au traité conclu.

Pourtant, si la subsidiarité orthodoxe version *Schneider* ou *Overseas* avait été respectée, les contribuables avaient de grandes chances d'obtenir gain de cause. A la recherche de la conformité de l'acte d'imposition avec le droit interne, les juges auraient d'abord constaté que le droit interne ne prévoyait pas d'imposition en France dudit patrimoine et que, en l'absence de dispositifs similaires à ceux de la loi de 1959 – articles 4 *bis*, 165 *bis* et 209 du code général des impôts –, à défaut de pouvoir fonder « directement » un acte

⁸⁵⁶ Article 885 A du Code général des impôts

⁸⁵⁷ Cass. com, FS-P + B, *Mme Mettey*, 26/10/2010, *op.cit.*.

d'imposition sur une convention fiscale, il y avait lieu d'annuler l'acte d'imposition. Le pourvoi était d'ailleurs intéressant en ce qu'il invoquait une faute de l'Etat et un « acte de concussion du comptable public » dans le fait de vouloir recouvrer un impôt non prévu par le code général des impôts.

La prédétermination par le droit national des qualifications conventionnelles n'est pas un impératif ni un objectif à atteindre, comme il vient d'être démontré. Surtout, la démarche se traduit par un procédé qui méconnaît l'indépendance des qualifications conventionnelles et leur autonomie.

Section 2 – L'interprétation littérale des conventions fiscales

Le contrôle ascendant est à l'origine d'une interprétation excessivement littérale des conventions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat. La présente section vise à démontrer que le contrôle ascendant a un impact sur l'interprétation des conventions fiscales qui est conduite de façon excessivement empreinte par le droit domestique. L'entreprise de l'interprétation d'un texte de façon neutre est gênée par la présence en amont du droit domestique, l'interprète est influencé. Si l'on ajoute le troisième terme de l'équation, à savoir, le principe de subsidiarité des conventions fiscales, il devient d'autant plus difficile de se départir du droit domestique.

Les conventions fiscales sont bâties autour de « cédules » ou catégories de revenus, au terme d'un processus de négociation bilatérale important entre les deux administrations fiscales qui représentent les Etats signataires. Le terme administration fiscale doit s'entendre ici au sens large, englobant les services de l'Administration en charge de l'élaboration de projets et propositions pour la négociation des traités, et les ministères du Gouvernement qui seront en charge de la signature. La négociation repose sur l'élaboration notamment de définitions, et sur des concessions par chacun des Etats signataires. Par exemple, un Etat essaiera de faire adopter un concept large de la notion d'établissement stable lorsqu'il est l'Etat source ; ou l'Etat de résidence refusera souvent l'inclusion dans le texte conventionnel d'un article relatif à des crédits d'impôt fictifs.

Une fois la convention fiscale signée, les éléments de définition sont censés être appliqués par les juridictions nationales des deux Etats en dernier lieu, par les administrations fiscales et par les contribuables en premier lieu⁸⁵⁸. Les notions véhiculées dans une convention fiscale sont le fruit d'un long processus de négociation entre deux Etats

⁸⁵⁸ P. MARTIN, *Courts and tax treaties*, G. Maisto (dir.), IBFD, 2007, p.432, chp.4.

souverains ; les droits domestiques ne peuvent être invités à régir des situations fiscales que si la convention le prévoit de façon explicite. Parce qu'un traité fiscal engage les législations fiscales des deux Etats contractants⁸⁵⁹, et parce que un traité fiscal est le « le pont⁸⁶⁰ » entre deux systèmes fiscaux distincts, résultat d'une volonté d'union, les qualifications conventionnelles sont « autonomes »⁸⁶¹. La seule exception qu'il existe c'est lorsque la convention fiscale elle-même opère un renvoi au droit interne afin d'appliquer l'article conventionnel. Néanmoins, le renvoi par le traité à une notion de droit interne est une illustration de la volonté des deux Etats signataires de ne pas aller plus loin dans le texte même du traité.

A présent il convient de s'interroger sur la méthode d'application du considérant de principe de l'affaire *Schneider* relatif à la subsidiarité des qualifications conventionnelles, sans toutefois écorcher l'autonomie des définitions conventionnelles. Derrière cette question formulée finalement de façon assez précise et ciblée, se cache l'interrogation plus générale ayant trait à l'éventuel particularisme de la matière fiscale. Le droit et la cohérence dans l'application des traités internationaux appellent-ils à suivre un méthode particulière lorsqu'il s'agit d'interpréter des traités internationaux conclus en matière fiscale? Ou bien l'interprétation d'une convention fiscale est-elle censée être faite selon les méthodes prescrites pour le droit domestique et international d'une façon générale? Le questionnement trouve son origine dans le considérant de principe de l'affaire *Schneider*, dont la formulation interpelle en la matière:

« il incombe au juge de l'impôt [...] 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 ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette non obstacle à l'application de la loi fiscale ».

Le rapprochement des qualifications domestiques exige au préalable d'interpréter la convention contre la double imposition en cause. Bien que l'interprétation des conventions

⁸⁵⁹ M. LANG, *op.cit.*, p.40.

⁸⁶⁰ G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international, op.cit.*, p.73.

⁸⁶¹ Nous renvoyons ici également à l'approche défendue par nous dans le premier et troisième chapitre de cette étude.

fiscales ait fait l'objet de nombre de travaux à l'échelle internationale, le sujet demeure d'actualité⁸⁶².

L'analyse des techniques d'interprétation des conventions fiscales à la lumière de la subsidiarité conventionnelle (§1) permet de revenir sur le besoin de respecter l'autonomie des qualifications conventionnelles (§2).

§1 – Les techniques d'interprétation des conventions fiscales

C'est à travers de la méthode d'interprétation des traités qu'il est proposé d'examiner la question de l'autonomie des qualifications conventionnelles. Davantage apparentées à des « traités-contrats », ces conventions semblent être interprétées de plus en plus comme des traités-lois du fait de leur fidélité aux Modèles de convention de l'OCDE et des Nations-unies⁸⁶³. D'une façon générale l'interprétation et l'autonomie des qualifications conventionnelles est assurée dans la majorité des Etats suivant les règles coutumières qui figurent aux articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, ici dite « CVDT ». Pour les Etats ne l'ayant pas signée ou ne l'ayant pas encore ratifiée, ce traité trouve sa place parmi les normes de référence du contrôle juridictionnel en tant que coutumes internationales⁸⁶⁴. La question se pose de savoir si les conventions fiscales doivent être interprétées de façon particulière ou bien si leur interprétation peut être faite selon les standards communs aux engagements internationaux.

L'examen de l'interprétation des conventions fiscales selon la CVDT précédera celui de l'interprétation en droit fiscal comparé (1°)⁸⁶⁵. Le point de vue de la doctrine fiscale

⁸⁶² Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. XLII, Congrès de Bâle, 1960, rapport general par Dr. Raoul Lenz sur la base de dix rapports nationaux. Vogel et Prokisch à l'occasion du 47^{ème} Congrès de l'IFA en 1993 ont jugé regrettable que les propositions faites par l'auteur n'aient pas été prises en considération dans la pratique des traités, in Cahiers de droit fiscal international, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, Subject 1, Kluwer, Netherlands, 1993, p.88. En outre, il mérite d'être rappelé que l'IFA a eu l'occasion à deux autres reprises de se pencher sur la question de l'interprétation des conventions contre la double imposition : en 1985 au Congrès de l'IFA à Londres, le séminaire B fut dédié aux questions d'interprétation des conventions en s'intéressant au droit interne et lors du Congrès de l'IFA à Rio de Janeiro en 1989, il fut question des relations entre les conventions de double imposition et le droit interne. En droit interne également, J. GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, 2007, 367 pages, mais l'auteur traite de la théorie de l'interprétation, sans aborder les problèmes de l'interprétation en droit fiscal international, aucune mention ne fut faite aux traités fiscaux.

⁸⁶³ K. Vogel et R.G.Prokisch in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, Subject 1, Kluwer, Netherlands, 1993, p.100 à 102.

⁸⁶⁴ K. Vogel et R.G.Prokisch, in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, *op.cit.* p.101.

⁸⁶⁵ Comme soulignent avec raison K. Vogel et R.G.Prokisch, *op.cit.* p. 101, « Il est vrai que l'application de la convention ne conduit pas en soi à une interprétation concordante dans les Etats contractant. Les règles d'interprétation sont formulées d'une manière trop générale pour cela et laissent encore une marge de manœuvre considérable à l'interprète dans chaque cas. Quoiqu'il en soit, la convention énumère les éléments

internationale intéresse particulièrement puisqu'un même traité est censé être interprété par les autorités de deux Etats signataires (2°).

A) L'interprétation *Schneider* à la lumière de la CVDT

La convention de Vienne paraît exclure du processus d'interprétation d'un traité international le recours au droit interne (1°). L'utilisation du contexte face au choix de l'interprétation littérale paraît également contredire la logique *Schneider*, à laquelle il est possible d'ajouter la logique employée par le Conseil d'Etat dans l'affaire *Société Céline* (2°). L'interprétation des conventions fiscales comporte une difficulté particulière: le traité opère plusieurs renvois au droit domestique. L'exercice consistant à rendre l'interprétation imperméable au droit interne est sans doute plus difficile lorsque l'interaction entre les deux normes - norme purement nationale et norme d'origine internationale - est aussi importante⁸⁶⁶.

1°) Le point de départ de l'interprétation d'un traité

L'interprétation par le juge administration des conventions fiscales dans certaines affaires nous a paru discutable à tel point que nous avons ressenti le besoin de rappeler quel est le point de départ prescrit en matière de droit international (a) avant de pouvoir rapprocher ce point de départ idéal de l'affaire *Schneider* (b).

a) Le point de départ selon le droit international

La CVDT n'était pas encore en vigueur que des précisions étaient apportées par l'*International Law Commission* sur le point de départ de l'interprétation d'un engagement international: le sens des termes même du traité⁸⁶⁷. L'idée à l'époque était de revenir sur la place que devait occuper la volonté des parties, puisque au sortir de la guerre les engagements

essentiels de l'interprétation et les classe les uns par rapport aux autres, ce qui fournit des indications à l'interprète pour savoir quelle valeur attribuer aux divers éléments de l'interprétation ».

⁸⁶⁶ La difficulté se vérifie également à l'étranger: Rapport national sur l'Allemagne, in Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXVIIIa, 1993, Kluwer, p. 347. Le rapporteur, Reinhard Pöllath, souligne que la jurisprudence allemande n'est pas claire concernant la hiérarchie générale des méthodes d'interprétation. En règle générale, soutient l'auteur, « un texte « clair » est définitif »; « l'interprétation est déterminée par l'intention, 'objective' des pays contractants telle qu'elle est publiée dans la convention elle-même. Ceci nous amène à croire qu'il y a donc également méconnaissance de l'ordre prioritaire du recours au sens habituel des termes.

⁸⁶⁷ Yearbook of the International Law Commission (1966-II), p.220 "The article is based on the view that the text must be presumed to be the authentic expression of the intentions of the parties; and that, in consequence, the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not an investigation 'ab initio' into the intentions of the parties". Dans le même sens, I. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2ème éd. 1984, pp.115 et suivantes; et K. Vogel et R.G.Prokisch, *op.cit.* p.108.

internationaux s'intensifiaient. Les parties étaient invités à prendre leurs engagements très au sérieux et faire attention aux termes mêmes employés dans les traités car l'intention trouve sa place dans une interprétation « historique » du traité, en tant que moyen d'interprétation, elle ne saurait prévaloir systématiquement sur la lettre du texte⁸⁶⁸. L'intention des parties, comme l'illustrent les propos des Professeurs Vogel et Prokisch, permet qu'un sens spécial soit préféré au sens courant lorsqu'il apparaît que l'intention était de donner au mot une signification particulière ; « *elle n'empêche pas davantage les tribunaux de rejeter une interprétation grammaticale lorsque d'autres aspects de l'interprétation l'exigent* » ; « *mais il ressort également de ces considérations que le libellé d'une disposition n'est pas seulement son point de départ de l'interprétation : il marque aussi sa limite ultime* »⁸⁶⁹. Si le sens des termes aboutit à un résultat absurde, non pallié à la fin du processus d'interprétation par le recours à d'autres méthodes d'interprétation⁸⁷⁰.

Aux termes de l'article 31, paragraphe 1 de la CVDT, un traité doit être interprété de bonne foi, suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but; « *le point de départ de l'interprétation est donc, comme c'est le cas dans la pratique universelle, le sens d'une expression ou d'un groupe d'expressions, soit selon l'usage général, soit selon l'usage particulier des parties contractantes* »⁸⁷¹. Toutefois, si « *l'usage linguistique ne dégage pas un sens clair et net* », il faut recourir à d'autres critères d'interprétation pour obtenir la signification recherchée dans chaque cas. C'est alors que la CVDT propose deux critères pour obtenir la signification du sens recherché, à savoir le contexte dans lequel apparaissent la clause à interpréter, et l'objet et le but du traité.

La subsidiarité qu'invite à adopter le juge administratif dans l'affaire *Schneider* ne paraît pas respecter cet ordre des critères⁸⁷². Le premier critère que le juge administratif français prend en considération – lorsqu'il épouse le considérant de principe de l'affaire *Schneider* – pour interpréter le traité en cause est l'objet des conventions fiscales, celui d'éviter la double imposition juridique. Cet objet sera présent au moment de refuser l'octroi

⁸⁶⁸ Yearbook of the International Law Commission (1966-II), Comm. To Art. 27, Tz 11.

⁸⁶⁹ K. Vogel et R.G.Prokisch, in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confessse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, op.cit. p.108 et 109.

⁸⁷⁰ 678 F 2d 180 critiqué par The American Law Institute Federal Tax Project, International Aspects of United States Income Taxation II, Proposals on United States Income Tax Treaties, 1992, p. 46. Dans le même sens: Mummery J in *Commissioners of Inland Revenue c. Kommerzbank AG* [1990] S.T.C. 305, cite par K. Vogel et R.G.Prokisch, op.cit. p.109 et consulté par nous.

⁸⁷¹ K. Vogel et R.G.Prokisch, in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confessse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, op.cit. p.103.

⁸⁷² CE, Ass., 28/06/2006, *Ministre c/ Schneider Electric*, n°232.276 : Dr. fisc. 2002, n°36, comm. 657.

d'un crédit d'impôt fictif de type "*matching credit*", ou de refuser d'examiner la définition que le traité fiscal véhiculait de façon autonome de la notion de domicile fiscale dans l'affaire Lecat⁸⁷³. Nous pourrions même dire que, à cause d'un objet qu'il restreint sans cesse, limité à la double imposition juridique ou "principalement" à la double imposition juridique, le juge administratif a mis en place le principe prétorien que nous discutons aujourd'hui.

b) Le point de départ selon Société Schneider

Le considérant de principe de l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat dans l'affaire Schneider dispose en premier lieu que « 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* » ; l'objet est pris en compte pour reconforter le principe de légalité de l'impôt. Ce principe aura un impact dans toute interprétation faite d'une convention fiscale, c'est du moins que à quoi invite le considérant.

Ainsi, nore impression est que le principe de légalité de l'impôt devient le « contexte » selon lequel, pour le juge administratif, il faille lire un traité contre la double imposition. Cette affirmation ne va pas sans conséquences si elle devait se vérifier; le principe de légalité de l'impôt en tant que contexte signifie que l'interprétation devrait être faite suivant le droit domestique français. Derrière le principe de légalité de l'impôt, il faudrait interpréter les conventions fiscales à la lumière de la Constitution de 1958 et du conflit que la jurisprudence sur la subsidiarité tente de soulever entre l'article 34 et l'article 55 de la Constitution.

2°) Le contexte d'une convention fiscale

La détermination du "contexte" lorsqu'il s'agit d'interpréter des conventions fiscales paraît mérite d'être revue (a) de façon à éviter tout recours au droit domestique, à moins qu'aucune autre solution ne semble ressortir du texte et du contexte de la convention fiscale en cause (b).

a) Le contexte selon les Modèles de convention fiscale

⁸⁷³ Affaire Natexis 2006 précitée sur les crédits d'impôts, brésilien.

L'article 3 du modèle OCDE renvoi également au contexte mais sans expliquer ce qu'il faut entendre par là; le Modèle ONU est identique sur ce point⁸⁷⁴. La question se pose avec acuité en fiscalité internationale à cause des renvois qu'opère une convention fiscale au droit interne, et à cause de l'idée véhiculée selon laquelle un traité fiscal ne pourrait pas aller trop loin s'agissant de l'autonomie des concepts, au risque de heurter le principe de légalité de l'impôt. Les commentaires à l'article 3 sont silencieux sur ce point, passant directement à l'explication des définitions véhiculées dans l'article 3 du Modèle.

Lorsque le Modèle affirme que *« 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 autrement »*, les Professeurs Vogel et Prokisch rappellent que le renvoi au droit interne est subordonné à deux conditions limitatives.

b) Les conditions du recours au droit interne

Tout d'abord, le renvoi vaut uniquement pour l'interprétation d'expressions employées par la convention, mots ou groupes de mots utilisés dans le texte conventionnel; l'utilisation du droit interne est cantonnée à ces mots. Les auteurs soutiennent de façon explicite que la clause *« n'offre pas la possibilité d'utiliser, d'une façon générale, les principes juridiques du droit interne pour l'interprétation de la convention ou de recourir au droit interne pour éclaircir des points de la convention restés obscurs »*⁸⁷⁵. Au soutien de ces arguments, les auteurs rappellent que l'article figure sous l'intitulé « définitions générales », laissant suggérer que les dispositions ont trait seulement à la définition de concepts et *« qu'elles ne se réfèrent pas en général à un ensemble de dispositions, et encore moins à des principes ou à des traditions juridiques plus ou moins flous »*⁸⁷⁶. Nous ne pouvons que rejoindre ces propos, étant convaincus par la jurisprudence sur la subsidiarité des conventions fiscales.

Ensuite, la deuxième condition limitative du renvoi au droit interne est que la clause du Modèle se réfère uniquement au droit des impôts auxquels la convention est applicable ; *« si donc une expression n'est définie que dans le droit civil ou dans les dispositions régissant*

⁸⁷⁴ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, p.25 et 73; United Nations Model Double taxation Convention, UN, 2011, p.8 et 83.

⁸⁷⁵ K. Vogel et R.G.Prokisch, in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, *op.cit.* p.115.

⁸⁷⁶ *Ibid.*

un droit fiscal auquel les conventions ne sont pas applicables, le recours au droit interne est exclu »⁸⁷⁷.

B) Le lien entre principe d'imposition et méthode d'interprétation

A la recherche de données comparées en matière d'interprétation des conventions fiscales le recours à la doctrine étrangère révèle qu'il est possible d'établir un lien entre le principe d'imposition - territorial ou mondial - et la méthode d'interprétation employée. Il semblerait que s'agissant d'impôts dont l'application est territoriale, l'interprétation enfermée dans la lettre du texte s'impose davantage (1°) qu'en matière d'impôts dont le champ d'application est mondial (2°).

1°) La portée de l'exportation du droit domestique

Et si la portée de l'importation du droit purement national sur le terrain conventionnel au moment même de procéder à son interprétation était plus importante lorsque l'impôt a une portée strictement territoriale (a) par rapport aux cas où l'imposition a une portée mondiale (b)? Ces questionnements apportent des éléments de réponse très intéressants à la présente étude.

a) Territorialité, mondialité et droit domestique

Un bref aperçu de jurisprudences domestiques variées sur la question du droit national lors de l'interprétation des conventions contre la double imposition conduit à envisager un éventuel rapport de cause à effet entre le principe de territorialité de l'impôt et une utilisation du droit domestique démesurée.

L'idée est apparue à la lecture de l'expérience Argentine telle que décrite dans le rapport de l'association fiscale internationale de 1993 dédié à l'interprétation. Un tel lien de cause à effet paraît même incontournable à bien réfléchir; moins exposés aux droits étrangers au moment d'appréhender la matière imposable du contribuable, le recours au droit interne serait le réflexe habituel. Ce constat pourrait être atténué en France dans la mesure où en matière d'impôt sur les revenus des personnes physiques, le principe est celui de la mondialité de l'impôt. Le juge français est donc exposé dans une certaine mesure à des législations

⁸⁷⁷ *Ibid.*

étrangères également. De retour en Argentine, le rapporteur révèle que la question de l'utilisation du droit national lors du processus d'interprétation s'est posée notamment en 1993⁸⁷⁸.

b) L'invitation du droit domestique par le principe de territorialité

Partant de la prémisse posée par le considérant de principe Schneider selon laquelle une convention fiscale ne peut jamais fonder un acte d'imposition "directement", nous pourrions voir là en effet un lien entre territorialité de l'impôt sur les sociétés et excès dans l'utilisation du droit domestique lors de l'entreprise d'interprétation. L'affaire Interhome viendrait d'ailleurs reconforter ces propos. Le souci a été pris de bien distinguer la jurisprudence Schneider de la jurisprudence Interhome plus tôt. Il a également été rappelé au cours de la première section de ce chapitre que dans un cas, celui de l'affaire Schneider, la convention fiscale était sollicitée par le contribuable, et dans l'autre cas, celui de l'affaire Interhome, la convention fiscale était sollicitée par l'Administration fiscale. Dans le premier cas, celui de l'affaire Schneider, le juge pose le principe selon lequel il faut passer au préalable par le droit domestique, emprunter ses qualifications juridiques, soulever le cas échéant les inconventionnalités d'office et, enfin, entreprendre un contrôle de conventionnalité. Dans le deuxième cas, celui de l'affaire Schneider, le juge va également se fonder sur le principe de légalité de l'impôt puisque le contrôle de conventionnalité s'initie seulement après le rappel de "l'autorisation légale" d'avoir recours à un traité fiscal pour fonder un acte d'imposition. Le Commissaire du gouvernement a d'ailleurs insisté sur l'importance de commencer par l'article 209 du CGI pour fonder le contrôle de conventionnalité; comme si un tel contrôle avait besoin de l'autorisation d'une loi domestique ordinaire pour être effectué. Ces éléments combinés avec la démarche dénoncée consistant à partir toujours d'une qualification consacrée par le droit national au moment de rentrer dans le texte d'un traité fiscal, font penser qu'en effet, la territorialité de l'impôt joue peut être un rôle dans ce que pourrait être vu comme une véritable difficulté à se départir du droit interne.

2°) L'appel à l'exclusion du droit domestique

⁸⁷⁸ K. Vogel et R.G.Prokisch, *in* Cahiers de droit fiscal international, 47th Confessee of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, *op.cit.* p.64, tel que révélé par les auteurs du rapport général, s'agissant du Brésil et Argentina.

Nonobstant l'impact que le principe d'imposition peut avoir dans le processus d'interprétation, la doctrine et le droit international prônent pour une interprétation neutre et objective par rapport au droit interne. L'appel explicite est à l'exclusion du droit domestique au profit du contexte en soi de la convention (a) parce que seul dans un tel cas la subsidiarité a peu d'impact sur le traité (b). Dans l'affaire Céline, si au lieu d'appliquer littéralement le texte le juge avait acceptée l'interprétation selon le contexte, la situation du contribuable aurait été bien plus conforme à la cohérence du système fiscal.

a) Le contexte conventionnel exclut le droit interne

L'article 31, deuxième paragraphe, de la CVDT stipule que par contexte il faut comprendre l'ensemble du texte du traité d'abord, Préambule et annexes compris. Ensuite, relèvent également du contexte tout accord concernant le traité et qui soit intervenu entre les parties au moment de la conclusion du traité, ainsi que toutes les déclarations adoptées par les deux parties contractantes, c'est-à-dire, les échanges de notes ou de correspondance agréées par les deux parties et jointes aux textes du traité. En outre, le texte d'autres traités associés au contexte, si les dispositions ont le même libellé et afin d'aboutir à une interprétation uniforme, peuvent faire partie du contexte à prendre en considération.

En revanche, les déclarations unilatérales d'une partie au traité non expressément souscrite par l'autre partie ne rentrent pas parmi les éléments du contexte du traité, de même que les notes techniques à son sujet⁸⁷⁹. Vogel et Prokisch vont soutenir que ces derniers éléments peuvent être pris en compte en tant que des « moyens d'interprétation complémentaires » au sens de l'article 32 de la CVDT ou qu'ils doivent au moins être pris en compte en tant qu'explicitant le droit interne de l'une des parties⁸⁸⁰. Les éléments unilatéraux dont fait partie tout le droit interne d'un Etat contractant qui ne figure pas expressément dans le texte conventionnel, restent en dehors de la notion de contexte de la convention. Pour que des « instruments unilatéraux » soient pris en compte, il faut que l'autre partie au traité ait souscrit à sa prise en compte dans le texte même du traité⁸⁸¹. Dans le même sens, les accords ultérieurs et la pratique interne après la conclusion de traités sont aussi exclus du contexte ; ils

⁸⁷⁹ Courantes dans certains pays, comme aux Etats-Unis où la conclusion d'un traité est liée à la publication d'un « historique législatif » exhaustif, assorti d'explications techniques sur comment appliquer le traité.

⁸⁸⁰ K. Vogel et R.G.Prokisch, *in* Cahiers de droit fiscal international, 47th Confessee of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, *op.cit.* p.103.

⁸⁸¹ Cité par K. Vogel et R.G.Prokisch, *op.cit.* p.103, convention de double imposition signée en 1980 entre les Etats-unis et le Canada, même si l'on dénote quelques utilisations de documents internes précis dans la jurisprudence américaine, néerlandaise et norvégienne ; l'auteur insiste sur les affaires Stuart pour les USA et *Snap-on Tools*.

doivent être pris en considération au même titre que ce dernier, mais uniquement dans le processus d'interprétation, sans qu'ils puissent modifier les termes du traité.

Bien que, comme soulignent les Prrs Vogel et Prokisch, la définition du terme « contexte » employée dans la CVDT ne soit pas la même que celle qui figure dans le Modèle de convention OCDE, l'exclusion du droit interne du terme contexte est unanime⁸⁸². La différence entre les deux versions du concept « contexte » se situe au niveau des travaux préparatoires qui, suivant la conception britannique empruntée par l'OCDE dans le Modèle de convention, inclut notamment les travaux préparatoires aux conventions signées. Toutefois, cette différence n'a pas d'impact en France, les travaux préparatoires aux conventions fiscales ne sont pas accessibles contrairement à la pratique dans certains pays.

b) La subsidiarité neutralisante de l'esprit du texte

Par objet et but du traité, l'article 31 de la CVDT entend l'intention que les parties cherchent à réaliser au moyen du traité. L'appréciation doit être conduite de façon « globale », et être faite en fonction de l'ensemble du traité. A ce stade, deux affaires nous font penser que la subsidiarité conventionnelle neutralise cette liberté de prendre en considération l'objet, la volonté des parties, le contexte de l'ensemble et la cohérence: les affaires Société Céline rendue en 2014 et l'affaire dite des crédits d'impôts brésiliens.

Dans l'affaire Société Céline⁸⁸³, nous avons vu que le Conseil d'Etat permet que le contribuable subisse une double imposition à titre définitif afin de respecter la lettre du texte strictement, alors même que l'interdiction de déduire l'impôt payé à l'étranger de l'assiette imposable en France n'avait pas été édictée de façon expresse lorsque le contribuable était déficitaire. Le juge administratif aurait pu soutenir que l'objet et la volonté des signataires était bien celui d'éviter la double imposition et profiter du fait que l'article ne prévoyait pas les cas où le contribuable était déficitaire pour lui faire droit à la déductibilité.

Dans l'affaire Natexis des crédits d'impôt brésiliens, le Conseil d'Etat a considéré comme "contexte" les alinéas précédant celui dont l'application posait problème, au lieu de prendre en considération l'esprit de la clause d'octroi de crédits d'impôts fictifs de type *matching credit*, et la volonté des Etats signataires au moment d'inclure dans le texte

⁸⁸² Dans le même sens, K. Vogel et R.G.Prokisch, *in* Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions, op.cit.* p.118.

⁸⁸³ CE, 12/03/2014, *op.cit.*, commentée longuement au deuxième chapitre, et au quatrième chapitre sur l'aggravation.

conventionnel une clause visant à encourager les investissements dans les pays en voie de développement⁸⁸⁴.

Les Professeurs Vogel et Prokisch ont soutenu que « *la référence à l'objet et au but du traité rompt la règle de l'interprétation car ils constituent la finalité de l'interprétation* »⁸⁸⁵ ; ils ne sont pas « *en soi des moyens d'interprétation à proprement parler* »⁸⁸⁶. Mais le plus intéressant dans le rapport général des Professeurs Vogel et Prokisch, c'est qu'ils mettent en évidence l'inutilité, à deux exceptions près, d'avoir recours à l'interprétation téléologique face à des conventions contre la double imposition. S'appuyant sur les « divers objets » que revêt un tel traité, à savoir, répartir équitablement le produit des impôts entre les deux Etats contractants, éviter les doubles impositions, renverser les barrières fiscales qui entravent le commerce, promouvoir les investissements étrangers – l'affaire *Natexis* de 2006, dite « des crédits d'impôts brésiliens » en est une illustration –, empêcher les discriminations – un grand nombre d'arrêts ont été rendus entre 1985 et aujourd'hui sur les clauses d'égalité de traitement –, l'évasion et la fraude fiscale, etc. ; et, sur le caractère « distributif » des normes – *distributive rules* –, les auteurs affirment que l'objet et le but du traité n'apporteront rien à l'éclaircissement de ses dispositions. Les normes distributives « *concrétisent l'ensemble de la finalité du traité* » ; à part aider, de façon complémentaire, à combler une lacune en permettant d'éviter une double imposition, l'utilité est moindre. Nous ne sommes pas d'accord du tout avec ces propos...Et l'affaire Société Céline illustre la raison pour laquelle je ne peux pas être d'accord avec ces propos. Mais ils vont recommander cette méthode d'interprétation dans deux cas que nous estimons également indispensables.

c) L'interprétation téléologique au secours de Société Céline et Natexis

Néanmoins, deux utilisations possibles et utiles de l'interprétation téléologique sont défendues par les auteurs. En premier lieu, en matière d'abus des dispositions de la convention, de *treaty shopping*. Nous pensons tout de suite à l'affaire Société Aznavour; au lieu de tirer le principe de subsidiarité dans tous les sens et le forcer à s'adapter à un contexte inadapté à lui, une interprétation téléologique aurait permis au Conseil d'Etat de régler le litige au fond de manière opportune, sans laisser des "séquelles" dans la ligne jurisprudentielle

⁸⁸⁴ CE, 2006, affaire précitée.

⁸⁸⁵ K. Vogel et R.G.Prokisch, in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, op.cit. p.106.

⁸⁸⁶ K. Vogel et R.G.Prokisch, in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, op.cit. p.107.

tracée. Nous estimons en effet que l'affaire Aznavour aura marquée la ligne jurisprudentielle tracée excessivement, et par un arrêt discutable à plusieurs niveaux comme nous l'avons soutenu plus tôt⁸⁸⁷. En revanche, nous pensons que la subsidiarité conventionnelle serait très opportune si elle devenait un principe utilisable uniquement dans les affaires de risque d'évasion fiscale.

Par contre, alors que la subsidiarité telle qu'appliquée à présent par la jurisprudence du Conseil d'Etat, veille à appliquer le traité fiscal à un moment donné du litige, en deuxième temps en principe, la subsidiarité érigée anti-évasion fiscale aurait pour vertu d'autoriser la non-application du traité. Le contribuable perdrait le droit à la protection conventionnelle.

Passant à présent au deuxième argument invoqué par les Professeurs Vogel et Prokisch en faveur de l'interprétation en fonction de l'objet et de l'objectif du traité c'est lorsque le dispositif conventionnel en cause a un objet autre que celui d'éviter les doubles impositions⁸⁸⁸. Dans les affaires Société Céline et, surtout, Natexis, nous étions dans cette situation mais le juge administratif n'a pas procédé ainsi.

§2 - L'autonomie des qualifications conventionnelles

Le pladoyer à présent va dans le sens du respect des qualifications conventionnelles. Le caractère non auto-insuffisant et non-exhaustif des conventions fiscales a déjà été abordé au début de cette étude. A présent il ne s'agit plus du constat mais plutôt d'envisager les méthodes d'interprétation qui s'imposent afin de respecter ses qualifications ou, les indices de qualifications posés dans le texte d'une convention fiscale. Les acquis indispensables au respect à l'autonomie des qualifications consacrées par les conventions fiscales (A) seront examinés afin de pouvoir comprendre dans quelle mesure le droit domestique pourra venir en aide, à titre subsidiaire cette fois-ci, et selon quelles conditions (B). L'autonomie désigne ici juste l'indépendance des qualifications conventionnelles par rapport aux qualifications domestiques⁸⁸⁹.

A) Les acquis indispensables à l'autonomie des qualifications

⁸⁸⁷ Cf. chapitre titre I de la présente partie.

⁸⁸⁸ K. VOGEL ET R.G. PROKISCH, *in* Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, *op.cit.* p.120.

⁸⁸⁹ G. CORNU, *Vocabulaire juridique, association Henri Capitant*, *op.cit.*, p.84: droit de se régir par ses propres lois, sens général : pouvoir de se déterminer soi-même; faculté de se donner sa propre loi.

Des écrits de droit international public et de droit fiscal international permettent de revenir sur ce qu'implique le respect des qualifications consacrées par une convention fiscale (1°) afin d'identifier des éventuelles erreurs commises dans le cadre de l'interprétation de ces conventions (2°).

1°) Le respect des qualifications conventionnelles

Deux acquis indispensables manquent dans la pratique du contentieux relatif aux conventions fiscales: que l'interprétation soit faite à l'abri du droit national (a), et que le contexte soit pris en compte article par article de la convention fiscale (b). La subsidiarité des qualifications conventionnelles affecte ces deux niveaux d'acquis.

a) Interprétation à l'abri du droit national

Dans son ouvrage introductif au droit des conventions fiscales, le Professeur Michael Lang, grand représentant de l'école viennoise, particulièrement active et experte dans le domaine de la fiscalité internationale, intitule son 71^e paragraphe ainsi : « *Autonomie des conventions fiscales bilatérales* » ; le ton est donné⁸⁹⁰. Comme nous l'avons mentionné plus haut, pour l'auteur, étant donné que les conventions fiscales bilatérales ont un impact dans le droit national des deux Etats parties, afin de garantir le sens exact de ses dispositions, ces conventions doivent être prises en considération à l'écart des droits internes ; leur sens doit être déterminé sans « aucune » référence au droit domestique des Etats signataires⁸⁹¹. Pour l'auteur, les conventions fiscales doivent être regardées comme aussi autonomes que le droit domestique, ces deux droits en cause doivent être interprétés suivant leur propre contexte. Implicitement mais sûrement selon nous, chacun a un contexte différent, et, à notre avis, un champ d'application qui va de pair avec ce contexte. Il cite l'exemple de la notion d'établissement stable figurant généralement à l'article 5 des conventions fiscales parce que souvent les droits internes contiennent aussi une définition de ces entités : lorsque la convention suit le modèle OCDE, la notion ne peut pas être définie suivant le droit interne, et doit être définie conformément à la convention fiscale car la définition véhiculée est

⁸⁹⁰ M. LANG, *Introduction to the Law of Double taxation conventions*, IBFD/L^onde, 2010, p.39, §71.

⁸⁹¹ *Ibid*, p.40.

autonome et doit être utilisée pour interpréter le concept de la convention fiscale. Dans ce sens, nombre de décisions rendues par des juridictions nationales peuvent être citées⁸⁹².

b) Le contexte article par article

Adhérant aux principes d'interprétation qui ont cours d'une façon générale, l'auteur rappelle que l'interprétation desdites conventions doit être faite suivant leur contexte, tout en précisant qu'il est nécessaire de déterminer les objectifs des dispositions « individuelles », une par une, en cause afin de les interpréter. Bien que l'objectif général des conventions fiscales bilatérales soit celui d'éviter les doubles impositions, leur interprétation ne doit pas être fondée sur ce seul objectif car les conventions fiscales n'éliminent pas toutes les doubles impositions. Seules les doubles impositions qui rentrent dans leur champ d'application sont éliminées, ce qui n'est pas gagné à l'avance. Le Professeur Lang compare l'entreprise de l'interprétation des traités contre la double imposition à celle ayant cours en droit « domestique » ; l'objectif général d'imposer des revenus est justifié par la volonté de procurer des revenus à l'Etat.

Toutefois, au moment de déterminer si une situation est couverte par le droit national, il n'est pas question de prendre en considération la volonté de collecter des revenus pour l'Etat⁸⁹³. Dans le même sens, l'affirmation selon laquelle l'objectif d'un traité fiscal bilatéral est l'élimination de la double imposition n'aide pas à résoudre des questions individuelles propres à certains dispositifs de ce traité ; l'interprétation des conventions fiscales ne peut être faite uniquement au vu de « principes généraux », ce n'est pas suffisant, l'objet et les motivations de chaque disposition doit être compris de façon singulière, en fonction de son propre contexte.

2°) Les erreurs d'interprétation

⁸⁹² K. VOGEL ET R.G. PROKISCH, in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, Tribunal des assurances helvétiques, 117 V 269, p.587 et 586 du rapport helvétique par S. OESTERHELT: « *C'est seulement lorsqu'une convention ...omet de régler une question déterminée soit explicitement, soit tacitement, qu'il convient de recourir subsidiairement aux notions et aux concepts du droit interne en vigueur en vue de l'interprétation* ».

⁸⁹³ Dans le même sens, K. VOGEL ET R.G. PROKISCH in Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions, Subject 1*, Kluwer, Netherlands, 1993, p.90 : « *si l'on tenait compte de ce fait lors de l'interprétation, chaque interprétation devrait nécessairement avoir lieu en faveur du fisc* ». Par ailleurs, ce grief nous fait penser à l'affaire de l'intangibilité du premier bilan non prescrit et de la loi de validation qui en a suivi.

L'analyse de la jurisprudence française sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales a permis d'identifier ce que paraît constituer des erreurs d'interprétation : la prise en compte de l'objectif de "non double imposition" lors de l'interprétation d'un traité (a), et la prise en compte des qualifications du droit domestique comme point de départ (b). La doctrine s'est prononcée sur ces deux aspects, leur point de vue paraît important dans l'optique de la subsidiarité des qualifications conventionnelles.

a) La non-double imposition objet de l'interprétation

L'auteur illustre ses propos en prenant position sur la question toujours d'actualité de savoir s'il est autorisé que, à la suite de l'application des dispositions d'une convention fiscale, résulte une situation de non-double imposition. Nombreux sont les auteurs qui se fondent sur l'objet des conventions fiscales, qui est celui d'éviter les doubles impositions juridiques pour conclure que ces conventions doivent être interprétées comme ayant aussi pour objet d'éviter la non-double imposition. Pour le Professeur Lang, il s'agit là d'une erreur d'interprétation ; il rappelle qu'une situation de non-double imposition peut résulter légitimement de l'application d'une convention contre la double imposition : il suffit que le traité attribue le droit d'imposer à un Etat dont le droit domestique ne prévoit pas d'obligation fiscale sur le type de revenus en cause⁸⁹⁴. L'auteur insiste en affirmant de façon catégorique que le principe d'interdiction de la double non-imposition n'est pas un principe général d'interprétation qui puisse être défendu⁸⁹⁵. En d'autres termes, ce n'est pas parce que en France nous avons un article de loi domestique que permet de pallier à ces situations, que cet objectif doit dominer l'entreprise de l'interprétation des traités. Au contraire, le fait de disposer déjà dans notre droit interne d'articles de loi qui permettront d'imposer la matière imposable non-doublement imposée devrait aider à justement, ne pas aller au-delà, en intégrant un tel objectif dans la grille de lecture ou de traduction des dispositions d'un traité fiscal.

b) Le droit domestique premier recours

⁸⁹⁴M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions, op.cit.*, p.41: "Double non-taxation can otherwise be a legitimate result of the interpretation of the treaty if, for example, one of the two states may not tax due to the provisions of the treaty and the other state cannot exercise its taxing rights because there is no domestic legal right to tax. The principle of avoidance of double non-taxation is therefore not sustainable as a principle of general interpretation".

⁸⁹⁵ *Ibid.*

Résumant de façon heureuse la place que peut avoir le droit domestique dans l'interprétation des dispositions d'un traité contre la double imposition, l'auteur affirme que « *le droit domestique est pris en considération lorsque rien d'autre ne peut ressortir du traité lui-même* »⁸⁹⁶. M. Lang estime que l'interprète doit au préalable essayer de trouver une solution avec le traité lui-même grâce aux différentes approches méthodologiques possibles pour son interprétation ; systémique, téléologique et historique, tous ces aspects devraient être pris en compte.

Il termine ses propos en affirmant qu'il est extrêmement rare qu'une solution ne puisse être trouvée après avoir passé en revue tous ces aspects. A l'appui de ces propos, l'auteur évoque un exemple signifiant au sujet de l'article 7 des conventions conclues suivant le modèle OCDE relatif aux bénéfices d'entreprise, –, « *business profits* » dans la version en anglais qui lui sert d'exemple. Il rappelle que l'article 7 ne définit toutefois pas le concept de « *business* » – « entreprise » – concept pourtant clé en vue de son application.

Cela ne signifie pas, pour le Professeur Lang, que l'interprète est autorisé à se référer automatiquement au sens que revêt ce concept suivant le droit domestique. C'est pourtant la démarche que nous constatons sans cesse dans la jurisprudence du Conseil d'Etat! Au contraire, suivant les trois « méthodes » combinées d'interprétation – systémique, téléologique et historique –, l'interprète devrait parvenir à la conclusion que l'article 7 du modèle vise les revenus d'activités qui ne sont pas des services et dont les dépenses en capital ne sont pas trop importantes. Grâce à cette approche « systémique », pour déterminer dans quelle catégorie doivent entrer les revenus perçus par un consultant en informatique par exemple, l'interprète doit chercher à savoir si ses dépenses en capital sont juste auxiliaires. En principe, comme l'activité d'un consultant consiste en une prestation de services, c'est plutôt l'article 14 du modèle de convention, relatif aux professionnels indépendants qui trouverait à s'appliquer à moins que les dépenses en capital ne soient trop importantes.

Au final, si au lieu de procéder à cette interprétation uniquement à partir du traité, l'interprète a recours à son propre droit interne, il est possible qu'advienne une double imposition juridique si l'autre Etat contractant a eu recours uniquement au traité ou à son propre droit domestique⁸⁹⁷ puisque la norme de « fusion » – terminologie ajoutée par nos soins - n'a pas été suivie. Ses propos ne contredisent pas la Convention de Vienne sur le droit

⁸⁹⁶ *Ibid*, p.41 : « *Domestic law is taken into account for the interpretation of a DTC when **nothing more can be derived from the treaty itself*** », il est à remarquer que Monsieur Lang a tenu à souligner lui-même son affirmation.

⁸⁹⁷ *Ibid*, p.42.

des traités, dont les critères d'interprétation sont suivis dans l'ensemble des pays d'après le rapport général du 47^e congrès de l'IFA en 1993⁸⁹⁸.

Nous comprenons par l'argumentation du Professeur Michael Lang ci-dessous décrite que l'autonomie des définitions conventionnelles sert l'objet même des conventions fiscales, ainsi que l'objet particulier de chacune de ses dispositions prises individuellement ; partant, c'est la seule façon d'aboutir à une application fidèle à la norme bilatérale.

B) Les utilisations possibles du droit domestique

Un des grands apports pour cette étude du point de vue exprimé par Michael LANG est la distinction entre deux situations ; lorsque l'interprétation autonome rend nécessaire un recours aux droits nationaux dans le processus d'interprétation du traité, et, situation différente, lorsque les conventions fiscales opèrent un renvoi exprès aux droits nationaux. Cette distinction fort pertinente semble ne pas avoir convaincu les partisans de la subsidiarité des conventions contre la double imposition en France. Souvent les domaines du droit interne et du droit conventionnel sont mêlés et le résultat est une image trop « faible » de la teneur des qualifications conventionnelles.

1°) Le recours au droit interne dans le contexte de l'autonomie

Le recours au droit interne tout en respectant l'autonomie des qualifications conventionnelles est possible après application intégrale du texte conventionnel (a), et en cas de références dynamiques croisées, de renvois comme ceux qu'opèrent les modèles OCDE et ONU au droit domestique (b).

a) Après épuisement du texte conventionnel

S'agissant du premier de ces phénomènes, lorsque l'interprétation autonome de la convention rend nécessaire de prendre en considération le droit interne pour la définition de

⁸⁹⁸ Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions, Subject I*, Kluwer, Netherlands, 1993, p.88 : « *La réponse à la question de savoir quels ont ces critères est pratiquement la même dans tous les pays et trouve son expression dans les articles 31 et suivants de la Convention de Vienne sur le droit des traités en ce qui concerne les traités en droit international. Ainsi, toute interprétation d'un texte commence par le sens. Si celui-ci admet plusieurs variantes, il conviendra d'examiner le contexte dans lequel une expression est employée, de rechercher l'intention du législateur ou des parties au traité et l'objet de la réglementation. Bien que ces critères ne soient pas rangés selon un ordre de grandeur fixe, ils ne sont pas non plus placés en désordre l'un à côté de l'autre, mais se complètent mutuellement au point qu'il n'est souvent pas possible de les distinguer nettement les uns des autres* ».

certaines termes, le processus d'interprétation doit être fait en gardant en vue l'objectif des conventions fiscales bilatérales. Ces situations de « besoin de droit national » – rajouté par nos soins – doivent rester rares, les traités sont censés réduire ou supprimer les situations domestiques qui conduisent à une imposition en vertu de ses propres dispositions. Pour être atteint, cet objectif implique l'existence d'un « *lien de connexion* » assez fort entre les dispositions du traité et les règles domestiques⁸⁹⁹.

Pour imposer les conséquences légales de la restriction ou de la suppression de ces règles domestiques, les conventions fiscales bilatérales doivent « couvrir » l'ensemble de la règle domestique censée faire l'objet d'une application restreinte ou censée être supprimée. C'est pour cette raison, affirme l'auteur, qu'il doit exister un « *facteur de connexion* » entre le droit domestique et le droit des conventions fiscales bilatérales. En fonction de la structure des dispositions de droit domestique, le facteur de connexion de la convention fiscale bilatérale « couvre » - encadre - le contenu factuel et personnel de l'obligation fiscale telle que posée par le droit interne.

b) Références dynamiques croisées

Toujours au sujet des dispositions des conventions fiscales qui nécessitent un recours aux droits internes, Michael Lang apporte un élément d'analyse sur le champ d'application conventionnel de manière implicite mais qui mérite d'être relevé. L'auteur soutient que les références à la notion de contribuable et d'assiette fiscale sont certes liées aux droits domestiques, mais il faut comprendre le lien entre les deux droits comme des « *références dynamiques croisées* »⁹⁰⁰. L'auteur utilise cette expression parce que les conventions fiscales bilatérales se réfèrent au droit applicable dans le droit des deux Etats parties.

Par conséquent, si le traité mentionne le terme « personne », cela doit être compris par référence aux dispositions légales respectives des deux pays contractants qui stipulent l'obligation fiscale. Dans le même sens, les termes « bénéfices », « revenus » et « actifs » doivent être compris en fonction du droit établi dans les deux Etats contractants ; le droit domestique décrit les faits de la situation imposable. L'auteur illustre ensuite ses propos avec un exemple particulièrement cher à notre démonstration car il éclaire aussi la place qui doit

⁸⁹⁹ M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions*, op.cit., p.42, « *This goal can only be reached if there is a close connection between the DTC provisions and the rules of domestic law. In order to be able to impose the restrictive or removing legal consequence, the DTC must cover the domestic rule that is intended to be restricted or removed. For this reason, there must be a connecting factor between domestic law and DTC law. In accordance with the structure of the domestic provision, the connecting factors of the DTC cover the personal and factual content of the tax liability* ».

⁹⁰⁰ *Ibid*, p.42, « *dynamic cross reference* ».

être accordée au droit domestique dans son ensemble et permet d'éradiquer les craintes excessives d'intrusion dans le pouvoir de légiférer des parlementaires, donc dans le principe de légalité de l'impôt.

Ainsi, un avocat grec visite un client en Suisse pour fournir des conseils juridiques sans toutefois disposer d'un bureau en Suisse. Conformément à l'article 14-1 de la convention conclue entre les deux Etats, fidèle au modèle de l'OCDE, le revenu perçu par l'avocat en contrepartie de la prestation fournie est imposable en Grèce excepté si l'avocat a une base fixe régulièrement disponible pour lui en Suisse. A défaut, il est imposable uniquement en Grèce. Au regard du concept « revenu », le droit grec domestique va déterminer l'assiette imposable. On comprend qu'il n'y a pas de crainte d'aggravation à avoir ; la convention élit une juridiction fiscale – ou deux mais en opérant une sorte de partage – et dit jusqu'où elle peut exercer son droit, le cas échéant. Libre au droit national élu de se concrétiser pleinement une fois ce processus d'élection achevé, y compris de ne pas imposer si une exonération est prévue en droit interne et tant que la convention fiscale ne contient pas une clause expresse anti-non-double imposition.

2°) Le recours au droit interne par renvoi de la convention

S'agissant à présent du deuxième phénomène analysé par Michael Lang, lorsque certaines dispositions individuelles des traités contiennent un renvoi explicite au droit domestique on comprend que le lien de connexion est automatiquement établi entre les deux droits. Toutefois, ce lien est limité à ladite référence (a) et il faut toujours garder à l'idée l'objet des conventions fiscales lors du processus d'interprétation (b) ainsi que l'existence de deux droits domestiques à concilier.

a) Renvois à un ou deux droits domestiques

Le renvoi peut être fait à la notion de chacun des Etats contractants, ou à celle retenue dans l'un des Etats uniquement, comme lorsqu'il est fait application de l'article 6 (2) du modèle de convention. Dans le premier cas, nous devrions procéder comme en cas de « besoin implicite », les mêmes précautions doivent être prises dans le processus d'interprétation : deux droits en question, et non un seul droit national.

Son avis ne fléchit pas face à la possibilité du droit interne en tant que palliatif au défaut de définition expresse dans le traité, article 3 des modèles de convention⁹⁰¹. Le Professeur Lang estime qu'il faut prendre avec beaucoup de réserve l'article 3 (2) du modèle de convention lorsqu'il autorise, à défaut de définition contenue dans le traité, à recourir au sens que lui attribue le droit interne de l'Etat contractant, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Michael Lang estime qu'il faut dans tous les cas faire appel au contexte, grâce aux approches systémique, historique et téléologique ; le recours au droit interne interviendrait uniquement si ces approches ne permettaient pas d'aboutir à une interprétation allant de pair avec l'objet et l'objectif de la convention fiscale bilatérale⁹⁰². Il rappelle à juste titre que, pour atteindre l'objectif d'attribution du droit d'imposer à un seul des Etats, les autorités fiscales des deux Etats doivent pouvoir comprendre de façon homogène les termes de la convention ; il rejoint l'avis exprimé par les Professeurs Klaus Vogel et Rainer G. Prokisch dans le rapport général du 47^e Congrès de l'IFA en 1993⁹⁰³. Il partage l'avis selon lequel c'est à peine si l'article 3 (2) avait besoin d'exister tant il estime qu'il ne fait que rappeler les principes d'interprétation ayant cours en droit international ; si ces dispositions étaient supprimées du modèle de convention OCDE et des conventions signées, cela ne changerait rien puisque ces dispositions consacrent ce qui est accepté comme règle d'interprétation de façon unanime. Ce, d'autant plus que, comme souligne l'auteur, le terme « contexte » n'est pas défini dans le modèle OCDE, lacune sans doute regrettable.

b) Le refus d'un renvoi illimité au droit interne

En effet, la définition du terme contexte dans le Modèle même de convention OCDE aurait peut-être constitué un obstacle à la prise en compte du principe de légalité de l'impôt

⁹⁰¹ Les Etats-Unis et la Grande Bretagne sont à l'origine de la règle, apparue pour la première fois dans la convention signée entre ces deux Etats du 16 avril 1945 ; c'est en 1963 qu'elle fut introduite dans le Modèle de convention OCDE. K. Vogel et R.G. Prokisch, *op.cit.* p.112.

⁹⁰² M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions, op.cit.*, p.50 et 51.

⁹⁰³ Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions, Subject 1*, Kluwer, Netherlands, 1993, p.87 : « Ces buts exigent des définitions aussi précises et aussi claires que possible, susceptibles de recevoir une interprétation aussi **uniforme** que possible dans les deux Etats contractants intéressés. Une telle concordance de vues n'apparaît que rarement dans l'application courante des conventions de double imposition. Pour rester applicables, ces conventions doivent comporter toute une série de concepts non définis ; aussi sont-elles beaucoup plus ouvertes, à diverses fins interprétatives, que les lois fiscales internes qui prévoient aujourd'hui, pour la plupart, des dispositions très détaillées ». Puis, p. 94 : « Toutefois, une convention de double imposition ne peut jouer son rôle que si elle est interprétée et appliquée autant que possible d'une façon uniforme dans les deux Etats contractants. C'est pourquoi il est absolument indispensable d'aboutir à des principes uniformes au plan international pour l'interprétation des conventions de double imposition. **La plupart des rapporteurs se sont exprimés dans ce sens** ».

pour entraver la liberté « conventionnelle » des Etats et l'effectivité des traités fiscaux. En quelques mots, l'article 3-2 du modèle de convention ne devrait pas être conçu comme une autorisation illimitée à utiliser le droit national lors de l'interprétation d'un traité, selon le courant autrichien, rejoint par l'école germanique⁹⁰⁴. Les Professeurs Vogel et Prokisch, lors du rapport général prenant appui sur les 26 rapports nationaux sur l'interprétation des conventions contre la double imposition, ont à juste titre confiné la portée de l'article 3-2 : l'article n'est « *d'application générale qu'en relation avec les règles spéciales d'interprétation des conventions de double imposition, c'est-à-dire en particulier avec les définitions de la convention, telles qu'elles figurent aux articles 3, paragraphe 1, 10, paragraphe 3, 11, paragraphe 3 et 12, paragraphe 2 du Modèle de convention OCDE* »⁹⁰⁵.

Toutefois, contrairement au Professeur Lang, ils voient des avantages pratiques importants dans lesdites dispositions. La première vertu serait d'empêcher que la convention soit surchargée de définitions qui la rendraient inapplicable; ensuite, une autre vertu serait de « sécuriser » les autorités nationales, administratives et juridictionnelles, ainsi que les contribuables leur permettant de recourir au droit interne avec lequel ils sont davantage familiers.

Le premier de ces avantages permet que des conventions fiscales soient plus facilement conclues ; la précision sur des termes clés ayant pour conséquence de laisser sans ambiguïté les concessions sur le droit d'imposer qu'un Etat peut espérer ne pas avoir à assumer, grâce à un contrôle juridictionnel aussi flou, ou, ne pas avoir à affronter les parlementaires ses propres représentants censés autoriser la ratification du traité, dans les Etats où un procédé équivalent à l'article 53 de la Constitution existe. Quant au deuxième avantage, il est évident mais pas pour autant acceptable. Il revient à accepter que tous ces acteurs méconnaissent dans une certaine mesure les dispositions qui figurent dans un Traité pour des raisons de pure « convenance », parce que c'est plus simple de manier des normes qui nous paraissent familières. Les traités contre la double imposition font toujours l'objet d'une version en français, l'accessibilité matérielle n'est pas plus difficile que des dispositions purement internes parfois bien plus illisibles qu'un traité. Au contraire, en apparence les

⁹⁰⁴ M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions, op.cit.*, p.51.

⁹⁰⁵ K. Vogel et R.G.Prokisch, *Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, Interpretation of double taxation conventions, Subject, op.cit.* p.112.

articles d'une convention fiscale sont bien plus clairs que ceux relatifs à la CET – ancienne taxe professionnelle –, par exemple.

C) Le positionnement doctrinal à l'échelle comparée

Après avoir identifié des anomalies dans la jurisprudence française relative aux traités (1°), la question se pose de savoir comment la doctrine perçoit l'interprétation des mêmes outils conventionnels à l'étranger (2°).

1°) Les méfaits du droit interne dénoncés en Italie

L'Italie offre l'exemple où l'utilisation du droit interne sans limites lors de l'entreprise de l'interprétation a vocation à entraîner des doubles impositions juridiques (a) . Or, dans certains Etats, si le contribuable résidant a payé un impôt à l'étranger dont la convention réservait le droit exclusif d'imposition à l'autre Etat, l'Etat de résidence se reconnaît le droit de refuser toute élimination de la double imposition. Les erreurs d'interprétation peuvent donc troubler également l'équilibre de la capacité contributive du contribuable.

a) *Droit interne illimité et risque de double imposition juridique*

Un bref aperçu dans le **droit italien** prépare à une approche différente de la question de fond qui nous intéresse, la reconnaissance de l'autonomie des qualifications ou définitions conventionnelles⁹⁰⁶. Est d'abord mentionné le nombre réduit de définitions véhiculées dans le modèle de convention OCDE : résidence (art. 4 du modèle), établissement stable (art. 5), biens immobiliers (art. 6), dividendes (art.10) – il est intéressant de le voir cité dans cette liste puisque la définition est loin d'être complète, nombre d'affaires ont d'ailleurs été tranchées par les juridictions administratives françaises, témoignant de l'insuffisance de définition – et redevances (art.12). Le premier constat qui s'impose est celui du manque de définitions, légitimant presque le cas échéant le recours aux droits nationaux en cause. Les auteurs se réfèrent avant tout aux articles 28 à 33 de la convention de Vienne, les conventions fiscales ne paraissent pas appeler des règles spécifiques d'interprétation des traités. Les auteurs se questionnent toutefois sur l'application « autonome » de l'article 3.2 précité, par les deux Etats parties à la fois car, si la réponse est positive, adviendrait le risque de significés différents

⁹⁰⁶ A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI, A. SFONDRINI, *a cura di*, « *Manuale di fiscalità internazionale* », IPSOA, Wolters Kluwer Italia, 2004, p. 63 et 64.

donnés par chacune des parties, en vertu du traité lui-même, avec une double imposition pour le contribuable. Les auteurs parviennent seulement à démontrer, à travers un exemple jurisprudentiel connu, combien l'application par chacun des Etats de l'article 3.2 comme autorisant à prendre en considération les définitions en vigueur dans leur propre droit interne est susceptible d'aboutir à une double imposition juridique.

En l'occurrence, il s'agissait de l'affaire *Pierre Boulez*, que les juridictions américaines ont eu à trancher ; résidant en Allemagne, le contribuable dirigeait un orchestre aux Etats-Unis dans le cadre de l'enregistrement d'un disque⁹⁰⁷. Les Etats-Unis l'ont assujéti à l'impôt sur les revenus professionnels au titre de prestations de services rendues dans le territoire américain, tandis que l'Allemagne lui réclama un l'impôt au titre de redevances qu'il avait perçues, lui refusant l'application de la méthode d'exemption fiscale.

b) Schneider version italienne

A l'origine du conflit entre juridictions fiscales se trouvaient deux qualifications différentes et incompatibles d'un même revenu, le refus de l'Allemagne était fondé sur une mauvaise application du traité puisque celui-ci réservait à l'Etat de résidence le droit d'asseoir un impôt sur les redevances. Les auteurs n'apportent pas de solution à ce conflit de qualifications juridique du revenu à la suite d'une liberté « sans limite » que se sont reconnus les Etats à partir de l'article 3.2 du modèle de convention OCDE. Le constat intéresse dans la mesure où l'interprétation fondée sur le contexte que propose Michael Lang, la plus éloignée possible du droit domestique de chacun des Etats en cause – grâce aux approches historique, téléologique et systémique –, était bien susceptible de régler le problème.

2°) Le choix d'un droit domestique selon l'article

A l'appui de l'utilisation du droit domestique pour interpréter les zones d'ombre d'une convention fiscale, on cite souvent l'article 3-2 du modèle de convention OCDE comme une sorte d'"autorisation" à puiser dans le droit domestique les notions manquantes ou éléments de notion. La doctrine va mettre en évidence le fait que l'article 3-2 des modèles de convention a manqué de préciser lequel des deux droits domestiques en cause pourra être utilisé dans l'entreprise de l'interprétation (a). Certains auteurs avancent alors la "technique de la concordance des décisions" pour sortir de l'impasse (b).

⁹⁰⁷ Publiée en 83 TC (Reports of the United States Tax Courts) 584 nel 1984.

a) Quel droit domestique selon l'article 3-2

Dans l'ouvrage précité, les auteurs italiens semblent malheureusement éloignés de la résolution du conflit parce qu'ils se posent, à notre avis, une question difficile à résoudre, consistant à savoir, en vue de l'application de l'article 3.2 du modèle de convention, à quelle loi nationale il faut avoir recours, à la loi de l'Etat de source ou bien de l'Etat de résidence ? Difficile de répondre, voire impossible, tant que dans le texte conventionnel les auteurs n'ont pas, de façon explicite, opéré ce choix, la question nous éloigne d'une solution. S'il fallait transposer la solution française fondée sur la subsidiarité des conventions contre la double imposition fondé sur la priorité du droit interne, l'affaire Pierre Boulez se serait reproduite : qualification selon le droit interne français, peu important le contexte conventionnel puisque c'est bien la qualification suivant la loi nationale que la jurisprudence *Schneider* invite à adopter pour lire une convention fiscale. Les écrits des auteurs italiens nous font aussi comprendre combien le défaut de définition du mot « contexte » et extension des commentaires de l'article 3.2 du modèle OCDE ont servi le raisonnement *Schneider*.

b) Le principe de la concordance des décisions

Pourtant, les Professeurs Vogel et Prokisch, dans le rapport général de la 47^e rencontre de l'IFA sur l'interprétation des conventions contre la double imposition précité, évoquaient déjà l'impératif de réduire au minimum un recours à chacun des droits interne. « *Du fait de l'enchevêtrement de deux réglementations fiscales différentes, elles sont soumises simultanément à deux influences diverses. Cela signifie non seulement que les résultats de l'interprétation auront naturellement tendance à correspondre au point de vue et – le cas échéant – aux intérêts de l'Etat contractant en cause, mais aussi que les conventions contre la double imposition ne peuvent éviter de se référer au droit interne des Etats contractants* »⁹⁰⁸. C'est, selon les auteurs, ce qui explique que les concepts utilisés dans les conventions sont souvent interprétés d'une façon différente dans les Etats contractants, d'où l'apparition de cas de double imposition et de double exemption : « *La règle d'or de l'interprétation des conventions de double imposition doit être de lutter contre cet état de choses et – dans les limites autorisées par le texte du traité – aboutir à une compréhension aussi uniforme que possible des concepts du traité dans les deux Etats contractants* »⁹⁰⁹. Les auteurs concluent

⁹⁰⁸ Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the International Fiscal Association, volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions, Subject 1*, Kluwer, Netherlands, 1993, p.87.

⁹⁰⁹ *Ibid.*

ce paragraphe de façon particulièrement illustrative et impérative en affirmant que « *en d'autres termes, quiconque doit interpréter une convention de double imposition est tenu de trouver un moyen terme entre l'uniformité nécessaire et le souci des parties au traité de pouvoir autant que possible appliquer également leur droit fiscal dans les cas d'imposition transfrontalière* »⁹¹⁰. Fidèle à la terminologie propre aux conventions fiscales internationales, le recours au droit interne doit être *a priori* exclu ; de cet impératif il résulte celui d'observer ce que Vogel et Prokisch ont appelé « *le principe de la concordance des décisions* ».

Le rapporteur norvégien était encore sceptique à l'égard de ces dispositions, estimant qu'elles créeraient plus de problèmes qu'elles n'en résoudraient⁹¹¹.

Conclusion Chapitre 1

Ce chapitre fut l'occasion d'investir deux autres aspects du contrôle de conventionnalité des conventions fiscales. Un contrôle conduit de façon ascendante, dans un contexte de normes de référence du contrôle juridictionnel lacunaires, floues, et d'interprétation excessivement littérale.

En premier lieu, un contrôle ascendant défiant l'ordre hiérarchique des normes est systématiquement mis en place lorsque le contribuable réclame le bénéfice des dispositions d'une convention fiscale. Ce contrôle ascendant est l'occasion pour le juge administratif d'être influencé par le droit domestique et les concepts qu'il consacre. Pourtant, ce procédé n'est pas commun en droit international public paraissant illustrer une autre particularité du contentieux de la conventionnalité en droit fiscal. Les exceptions au contrôle ascendants existent, mais généralement pas dans le domaine du principe prétorien de la subsidiarité conventionnelle. Les exceptions s'appliquent en revanche dans le champ d'application de la subsidiarité dite "légale", lorsque l'application d'une convention fiscale est sollicitée par l'administration fiscale. L'asymétrie dérange parce que au final le contrôle ascendant influencé par le droit domestique, portera des conséquences uniquement dans l'application des conventions fiscales sollicitées par le contribuable. La pratique d'un contrôle descendant lorsque c'est l'administration fiscale qui cherche à imposer une matière imposable doublement exonérée se comprend par le défaut d'appui dans le droit domestique, mais lui est hautement bénéfique à la fin, puisque le texte conventionnel pourra être appliqué librement. Ensuite, l'étude des

⁹¹⁰ *Ibid*, p. 88.

⁹¹¹ K. VOGEL ET R.G.PROKISCH, Cahiers de droit fiscal international, Interpretation of Double Tax Conventions, vol. LXXVIIIa, 1993, rapport général p.88 au sujet du rapport national norvégien.

méthodes d'interprétation employées par le juge administratif lors d'un contrôle de conventionnalité nous a permis de cerner l'importation excessive du droit domestique sur le terrain conventionnel à cause d'un ensemble de raisons. Tout d'abord, le contrôle ascendant lui-même dans la mesure où il sera d'autant plus tentant de s'appuyer sur des qualifications domestiques, une fois qu'un premier effort d'analyse juridique des faits et de qualification juridique d'une situation est exposée au juge. Ensuite, la prise en compte d'impératifs autres que ceux explicitement cités dans le traité, viennent également déranger l'interprétation des conventions fiscales, proposant des résultats qui sont contestables.

Il a en outre été démontré que l'interprétation des conventions fiscales dans le souci de ne pas autoriser une situation double non-imposition est inutile en France, même si le juge s'y prête. L'inutilité résulte de la présence dans le code général des impôts d'articles qui permettent d'imposer la matière imposable en fuite; alors à quoi bon s'armer en plus d'une méthode d'interprétation corrosive?

Enfin, le traitement de la question par la doctrine internationale a mis en exergue deux aspects importants qu'il convient d'avoir à l'esprit lors de l'interprétation d'une convention fiscale: le fait que l'article 3-2 des modèles de convention OCDE et ONU renvoient au droit interne la fonction de définir les termes manquants à la bonne application des conventions fiscales. Mais cet article ne dit pas à quel droit interne il faut se référer; au seul droit interne de l'Etat de résidence? Au seul droit interne de l'Etat de source? Si l'interprétation est faite de façon harmonieuse, et en vue d'éviter la double imposition, il va de soi qu'il faudrait prendre en considération les deux droits nationaux au lieu d'un seul de ces droits. Dans le cas contraire, l'intérêt de conclure une convention fiscale paraît réduit. Le deuxième aspect réside dans la particularité une fois de plus du droit fiscal qui, à l'échelle internationale, peut véritablement compromettre la capacité contributive du contribuable, sans que ce dernier puisse prévoir à l'avance jusqu'à quel point, étant donné les difficultés d'accès au régime d'imposition qui sera appliqué par l'autre Etat signataire.

CHAPITRE 2 - L'IMPREVISIBILITÉ DU DROIT CONVENTIONNEL

La subsidiarité des conventions fiscales rend difficile l'accès au régime fiscal qui sera au final appliqué. L'accès au droit, composante du principe de sécurité juridique, n'est pas aisé si le contribuable doit maîtriser les subtilités du contentieux relatif aux conventions fiscales.

Partant de trois décisions rendues par le Conseil d'Etat sur l'application de conventions fiscales, il s'agit à présent de démontrer que la subsidiarité n'est pas toujours appliquée de la même façon. Il est possible d'identifier une application excessive du principe de subsidiarité des conventions fiscales où seul un contrôle de légalité par rapport au droit domestique fut mis en oeuvre; l'exercice d'un contrôle de conventionnalité descendant, où le principe de subsidiarité sera quasiment ignoré; l'exercice d'un contrôle de conventionnalité où le rapprochement de l'acte d'imposition vis à vis de la norme conventionnelle fut entrepris de façon "combinée". Dans cette dernière décision, le droit d'origine domestique et la convention fiscale ont reçu une application presque "concomitante".

A ces différences lors de l'application d'une convention fiscale, s'ajoute le fait que le contentieux porté devant les juridictions judiciaires ignore la subsidiarité. Il convient de se demander s'il s'agit là de cas d'espèce, sans vocation à être confirmé par le juge, ou bien s'il est possible d'identifier dans leur traitement une conception du principe de subsidiarité des conventions fiscales que soit susceptible d'être systématisée (Section 1). Ensuite, il importe de s'intéresser au traitement des conventions fiscales en fonction de la conception dualiste ou moniste du rapport de systèmes juridiques. A la lumière de l'expérience française, qualifiée de "moniste", il est possible de s'interroger sur la résistance plus ou moins importante des juridictions nationales face au droit international selon qu'une conception moniste ou dualiste du rapport des systèmes est adoptée (Section 2).

SECTION 1 - Un contentieux imprévisible

La démonstration sera faite à présent à partir de décisions rendues par les juridictions françaises qui paraissent contradictoires s'agissant du processus d'interprétation suivi. Les affaires sélectionnées sont plus ou moins connues, toutes ont été rendues par le Conseil d'Etat. En revanche, le litige fut traité différemment par le juge administratif dans la mesure du comparable, lorsque la décision est analysée sous le prisme du principe de subsidiarité de l'impôt. Le contrôle exercé par le juge administratif fut hétérogène (§1) et révéla un positionnement à l'égard de la subsidiarité complètement opposé à celui assumé par le juge judiciaire lorsque le litige concerne des conventions fiscales (§2). La question à se poser consiste à savoir s'il est possible de systématiser la solution qui fut retenue par le juge

administratif, et si la méthode employée par le juge judiciaire peut être lue à la lumière de la classification des arrêts rendus sous la subsidiarité conventionnelle pratiquée par le Conseil d'Etat.

1§ : Un contrôle de conventionnalité hétérogène par le juge administratif

Tout aussi emblématique que l'affaire Aznavour, l'affaire *Cheynel* rendue par le Conseil d'Etat le 11 avril 2008 fait état d'un contrôle du lien entre le contribuable et un Etat contractant excessivement au profit et suivant les dispositions du droit interne français. L'interprétation des conditions d'applicabilité de la convention fiscale fut telle que la convention ne recevra pas d'application, alors même que son article relatif au domicile fiscal consacrait une définition autonome des deux droits internes (A). L'analyse de cette décision sera faite en vue de retenir ce qu'il ne faut pas faire lorsque la norme de référence est un traité international, discordant sur ce point de certains auteurs particulièrement avisés⁹¹². Ensuite, la décision Walter, rendue par le Conseil d'Etat avant l'ère Schneider, le 08 octobre 1990, sera examinée. Cette décision est intéressante en ce qu'elle illustre les bienfaits d'un contrôle de conventionnalité effectué de façon descendante. Entre ces deux excès, contrôle de conventionnalité ascendant sous l'égide d'une subsidiarité infinie, et contrôle de conventionnalité descendant ignorant presque intégralement la subsidiarité conventionnelle, une troisième affaire sera analysée en ce qu'elle véhicule un troisième type de méthode viable et opportune; celle d'un contrôle combiné entre les dispositions du droit domestique et les dispositions de la convention fiscale (B).

A- Une subsidiarité invincible dans l'affaire *Cheynel*

L'affaire *Cheynel* permet de soulever la question de savoir si la démarche subsidiaire prônée par la jurisprudence administrative (1°) est à même de faire face aux conventions fiscales atypiques, signées pourtant par l'Etat français (2°)⁹¹³.

1°) Une application classique de la subsidiarité d'application

⁹¹² D. GUTMANN, Droit fiscal des affaires, op.cit., 7^{ème} éd., 2016, p.54, se prononçant en faveur de la non-prise en compte d'office de la définition de domicile fiscal consacrée par la convention fiscale, au motif que selon le droit interne français le contribuable était considéré comme résident. Si, au regard de la convention, la résidence est établie dans l'autre Etat partie, l'article 4B au CGI ne saurait prévaloir.

⁹¹³ CE, 11/04/2008, *Cheynel*, RDF 09/09, com. 216, p.69 à 75.

L'affaire Cheynel démarre de manière classique par rapport à la subsidiarité d'application qu'elle confirme (a). Par contre, la décision va prendre une tournure anormale, lorsque le juge applique la subsidiarité "de droit commun" en vertu de laquelle l'élément subsidiaire est appelé à agir uniquement en cas de défaillance de l'élément primaire. Dans un tel cas, la subsidiarité permet en effet que l'élément subsidiaire n'intervienne pas du tout, tant que l'élément primaire agit. Or, la subsidiarité conventionnelle a ceci de particulier de ne pas conditionner l'application de l'élément subsidiaire à la défaillance de l'élément primaire. Elle signifie uniquement que l'élément subsidiaire devra être observé en second lieu (b).

a) Une convention fiscale atypique

L'affaire laisse penser que face à des conventions qui échappent au modèle OCDE, l'effet de la subsidiarité sera d'autant plus important. Dans l'affaire *Cheynel*, la convention franco-belge en cause avait ceci de particulier qu'elle consacrait une définition autonome de la notion de résidence fiscale, dérogeant ainsi au modèle de convention OCDE⁹¹⁴. En vertu du premier article de ladite convention, il était disposé que :

La présente Convention a pour but de protéger les résidents de chacun des Etats Contractants contre les doubles impositions qui pourraient résulter de l'application simultanée de la législation fiscale de ces Etats.

2. Une personne physique est réputée résident de l'Etat Contractant ou elle dispose d'un foyer permanent d'habitation:

(a) lorsqu'elle dispose d'un foyer permanent d'habitation dans chacun des Etats Contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat Contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits, c'est-à-dire de l'Etat Contractant où elle a le centre de ses intérêts vitaux;

(b) si l'Etat Contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut être déterminé, elle est considérée comme un résident de l'Etat Contractant où elle séjourne de façon habituelle;

(c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats Contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat Contractant dont elle possède la nationalité;

(d) si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats Contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats Contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Les personnes physiques dont le foyer permanent d'habitation se trouve à bord d'un navire exploité en trafic international sont considérées comme résidents de l'Etat Contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. Il en est de même des personnes physiques qui ont leur foyer permanent d'habitation à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure et dont l'activité s'étend au territoire des deux Etats Contractants.

⁹¹⁴ Convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964.

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 réputé situé dans l'Etat Contractant où se trouve le port d'attache ou, à défaut de port d'attache, dans l'Etat Contractant dont l'exploitant a la nationalité.

4. Une personne morale est réputée résident de l'Etat Contractant où se trouve son siège de direction effective.

Il en est de même des sociétés de personnes et des associations qui, selon les lois nationales qui les régissent, n'ont pas la personnalité juridique.

La convention n'opère aucun renvoi aux droits internes des Etats contractants signataires pour ce qui est de la qualité de résident fiscal. Malgré cette absence de renvoi, saisi d'une requête tendant à examiner la conventionnalité de l'acte d'imposition ayant mis à la charge du contribuable des rappels d'impôt sur le revenu et de T.V.A, le juge administratif français est néanmoins resté fidèle au principe de subsidiarité des conventions fiscales.

b) Une subsidiarité orthodoxe

Le Conseil d'Etat a ainsi d'abord rappelé les termes des articles 4A et 4B du Code général des impôts, en vertu desquels « *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* » et sont considérées comme telles au sens de l'article 4 A « *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(...)* ». Ensuite, la Haute juridiction rappela le considérant de principe de l'affaire *Schneider*⁹¹⁵, considérant qui invite à examiner la situation du contribuable à l'égard du droit domestique d'abord et de rapprocher seulement ensuite les qualifications ayant fondées l'acte d'imposition en droit interne avec les stipulations conventionnelles.

Le juge rajouta que cette démarche devait être observée y compris lorsque la convention ne renvoie pas au droit interne des Etats contractants, « *qu'il en est ainsi à l'égard de toute convention ayant cet objet, telle que la convention conclue le 10 mars 1964 entre la*

⁹¹⁵ A titre de rappel par rapport à l'affaire *Schneider*: « *Considérant que 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 ; que, 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 ; qu'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 la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* ».

France et la Belgique, alors même qu'elle définit directement les critères de la résidence fiscale à prendre en compte pour les besoins de son application (...)».

Une fois les principes applicables rappelés, le juge passa à l'examen de la situation du contribuable à l'égard des articles 4A et 4B précités. Tout d'abord, le juge rejeta le moyen invoqué par le contribuable tendant à ce que l'examen de sa qualité de résident soit fait exclusivement suivant la convention fiscale franco-belge ; en vertu de la subsidiarité dont il venait de rappeler son attachement y compris face à des conventions fiscales atypiques, les juges de la cour administrative d'appel de Nantes avaient eu raison de s'appuyer sur le droit domestique. Jusque-là, nous sommes face à la subsidiarité d'application à son degré le plus classique⁹¹⁶.

Ce dernier conclut que la cour administrative a bien pris en compte pour l'application de l'article 4B du code général des impôts des indices qui permettaient d'identifier la résidence fiscale du contribuable en France. Le domicile fiscal était caractérisé en France par la présence sur le territoire d'une résidence et d'intérêts économiques suffisants ; *« des éléments tels que l'existence d'une résidence en France appartenant à M. Cheynel, qui y supportait la totalité des charges de l'exploitation d'un haras, et la détention par l'intéressé de comptes bancaires en France, sur lesquels il percevait des revenus professionnels »*. Le juge affirma *« qu'à partir de ces faits, qu'elle a appréciés souverainement sans les dénaturer, et en l'absence d'indications précises sur les intérêts économiques de l'intéressé en Belgique la cour a pu légalement juger que M. Cheynel avait le centre de ses intérêts économiques en France »*.

Ceci étant dit, nous constatons que l'examen de la situation du contribuable à l'égard du seul droit domestique fut conduite correctement par les juges du fond et confirmée par le Conseil d'Etat, conformément à la méthode subsidiaire qu'il fit sienne. Certes, à ce stade il était possible de se questionner sur l'assimilation entre « disposer d'une résidence en France » et avoir son « foyer » en France. Mais l'examen s'arrêtera là.

⁹¹⁶ M. Collet, *Droit fiscal*, 3^{ème} édition, 2011, p.78 : *« Quoiqu'on pense de sa justification, ce principe se révèle surtout sans grand intérêt sur le terrain pratique : que l'application de la convention soit subsidiaire ou non, le contribuable obtiendra finalement satisfaction si l'acte d'imposition qu'il conteste viole cette convention. Le principe de subsidiarité sonne donc comme une affirmation beaucoup plus théorique et politique que juridique et pratique – très « souverainiste » diraient certains – selon laquelle les articles 34 et 55 de la Constitution permettent certes au législateur fiscale de limiter sa compétence (et donc l'exercice de la souveraineté), mais pas de transférer ses compétences (en permettant au droit international de servir de fondement à l'impôt) »*. Nous allons à l'encontre de la préconisation de B. Gouthière, estimant qu'il n'y a pas de raison de passer par le droit interne lorsque la convention définit la résidence fiscale de façon indépendante vis-à-vis du droit interne; nous rejoignons le rapporteur public qui voit dans l'utilisation par B. Gouthière de la réponse ministérielle à M. Villiers (JOAN Q, 21 septembre 1998, p.5199) une lecture trop extensive ; C. Landais, *Revue de droit fiscal*, n°24/2008, p.29.

2°) Une subsidiarité devenue excessive

L'exercice consistait jusqu'à présent à appliquer la méthode subsidiaire telle qu'elle fut consacrée par le Conseil d'Etat. Dans ce sens, après avoir établi que le contribuable avait son domicile fiscal en France en vertu du droit interne, le juge administratif aurait dû passer à l'examen de cette qualité selon la norme conventionnelle (b). L'absence de rapprochement entre la notion de domicile en droit interne, et la notion de domicile telle que consacrée par la convention fiscale aurait pu être relayée par le rapprochement alors de la notion de résidence telle que tenue dans l'acte d'imposition, par rapport à celle consacrée par la convention fiscale (a).

a) Le rapprochement manqué avec la convention fiscale

Suivant le double volet du principe de subsidiarité des conventions fiscales, après l'examen du droit interne, le moment était venu de passer au rapprochement de la qualité résident au sens du droit domestique avec celle consacrée par la convention franco-belge. Mais, le juge n'ira pas plus loin. L'article premier de la convention fiscale n'est pas rappelé et ne fait l'objet d'aucun rapprochement. Ce, alors même que dans l'affaire, la double imposition résultait bien d'un problème de double résidence.

Il est aussi possible de formuler des reproches semblables à l'égard de la décision Aznavour rendue par le Conseil d'Etat et longuement commentée au cours du 6^{ème} chapitre. La convention fiscale franco-britannique était aussi atypique dans la mesure où le chapitre relatif au champ d'application ne contenait pas de limitation aux seuls résidents de l'un des Etats contractants comme nous l'avons signalé plus haut, mais la subsidiarité fut appliquée à telle point que nulle place ne fut accordée aux termes mêmes de la convention fiscale franco-britannique. Le Conseil d'Etat refusa l'application des termes de cette convention à Monsieur Aznavour sous prétexte que l'ensemble de ses dispositions étaient destinées le cas échéant à la société intermédiaire britannique, alors même que la convention ne posait pas une telle limite. Nous pourrions voir là un réflexe dû à la subsidiarité conventionnelle ; parce que suivant le droit interne français, il est difficile de concevoir qu'un non-résident puisse se réclamer l'application générale d'une convention fiscale, un passage par le texte conventionnel via un contrôle de conventionnalité est dispensable.

b) L'absence de renvoi conventionnel au droit domestique

La convention fiscale franco-belge en vigueur à l'époque du fait générateur de l'impôt dans l'affaire *Cheynel* divergeait du modèle OCDE en ce qu'elle ne renvoyait pas au droit domestique des Etats contractants pour la définition de la résidence fiscale du contribuable. Selon ses termes, le contribuable est réputé résident de l'Etat où il dispose d'un foyer permanent d'habitation ; ce n'est ensuite qu'en présence d'un foyer permanent d'habitation dans chacun des Etat contractants, que d'autres critères vont intervenir, suivant un ordre précis, à savoir : le centre de ses intérêts vitaux ; ou, à défaut d'exclusivité, le lieu de séjour habituel ; ou, à défaut d'exclusivité, l'Etat dont elle possède la nationalité ; ou, à défaut d'exclusivité, le lieu déterminé par commun accord des autorités compétentes.

Face au texte conventionnel, le Conseil d'Etat était censé rapprocher la qualification de droit interne des stipulations de la convention. L'article conventionnel autorisait à passer aux critères alternatifs de résolution d'une double résidence uniquement s'il est établi que le contribuable disposait d'un foyer permanent d'habitation dans les deux Etats. Afin de justifier le cas échéant la prise en considération des intérêts économiques, il aurait déjà fallu les requalifier à l'égard de la convention qui faisait allusion aux intérêts « *vitaux* ». Cela constituait deux obstacles sérieux à l'application du critère économique consacré par la loi domestique. A la seule lecture de l'arrêt, le refus de prendre en compte le texte conventionnel n'est pas expliqué. Seules les conclusions rendues par Madame Claire Landais, rapporteur public sous l'affaire, donnent une indication. Le commissaire du gouvernement souleva la question qui nous intéresse en des termes très explicites : « *devait-elle [la cour administrative d'appel] pour autant s'arrêter à l'examen de ce seul droit interne ? La réponse est cette fois certainement négative* ».

En revanche, au lieu de sanctionner la lacune importante trouvant son origine dans la décision d'appel et dans l'omission du contrôle de conventionnalité, le commissaire du gouvernement a invité le Conseil d'Etat à acquiescer, invoquant qu'il n'y avait pas de raison « *de faire primer cette interprétation sur celle, tout aussi légitime, qui consiste à penser que si la cour s'en est tenue au droit interne, c'est qu'elle a jugé que la convention n'y faisait pas obstacle. Le requérant aurait pu évidemment invoquer l'insuffisance de motivation de l'arrêt ; il ne l'a pas fait. Il n'a d'ailleurs pas non plus fait valoir que la cour aurait eu tort d'écarter implicitement la convention. Dans ces conditions, et compte tenu de ce que le moyen d'erreur de droit était surtout développé dans la première de ses branches, nous ne*

vous inviterons pas à censurer la cour à ce titre »⁹¹⁷. Replaçant cette argumentation dans le contexte d'un contribuable qui alla néanmoins jusqu'en cassation, et dont l'un des moyens consistait justement à reprocher l'absence de prise en compte de la définition conventionnelle de résidence fiscale, de façon « exclusive » de plus est, la justification est loin d'emporter notre conviction.

Tout fut fait comme si le contrôle de conventionnalité se méritait, et comme si nous n'étions pas face à des moyens qui doivent être examinés y compris d'office, même si nous y reviendrons plus loin sur ce dernier argument⁹¹⁸. Le considérant de l'affaire Schneider sur l'obligation de soulever d'office fut très clair, « *qu'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 la loi, d'office – si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* ». En outre, comme nous avons vu sous l'affaire Interhome – chapitre 7 – lorsque l'application de la convention est réclamée par le contribuable, l'obligation de soulever l'inconventionnalité pèse sur le juge. En effet, l'affaire Schneider a consacré l'assimilation entre le champ d'application conventionnel et le champ d'application de la loi. Nous avons exposé au sein du troisième chapitre de cette étude notre avis sur ce sujet. Néanmoins, puisque nous devons ici nous placer sous la logique du juge administratif ayant consacré le principe de subsidiarité des conventions fiscales, les conditions pour soulever l'inconventionnalité d'office et juge l'affaire au fond étaient réunies.

La résidence dont disposait Monsieur Cheynel en France était peut-être une résidence secondaire ; pourquoi pas ? Le contribuable avait peut-être son foyer permanent en Belgique où habiteraient épouse et enfants ; nous n'en saurons pas davantage. Le juge administratif nous a privé de comprendre l'affaire au moment même où il décida de ne pas opérer le contrôle de conventionnalité. Les réponses à ces questions permettaient seules d'affirmer avec certitude si la cour administrative d'appel de Nantes avait ou non dénaturé les faits et décidé notamment en conformité avec la convention fiscale franco-belge. La requête du contribuable était certes incompatible avec le principe de subsidiarité puisqu'il revendiquait la détermination de son domicile fiscal suivant exclusivement les dispositions conventionnelles, cela ne dispensait pas pour autant le Conseil d'Etat de sanctionner l'absence de contrôle de conventionnalité ainsi qu'une éventuelle inconventionnalité. Le silence à l'égard des

⁹¹⁷ RDF, 24/2008, n°377, p.29.

⁹¹⁸ Voir à la deuxième section de ce chapitre les développements sur les moyens d'office.

stipulations conventionnelles paraît relayer la convention fiscale à une place anormalement subsidiaire, voire, inexistante.

Le contrôle de conventionnalité sous l'affaire Cheynel fut conduit suivant la logique de l'ascendance. Toutefois, cette logique là impliquait un passage obligatoire au texte de la convention fiscale à un moment donné, juste après l'examen de la légalité au regard du droit interne de l'acte d'imposition, passage qui ne sera pas fait. Il est permis de s'interroger à présent sur la question de savoir si une logique descendante permettrait d'éviter une décision de justice incompatible avec le traité fiscal lui-même et à l'acte d'imposition concernant le contribuable.

B- Une subsidiarité limitée ou effacée en cas de contrôle descendant

L'affaire Walter à présent fut rendue avant la Décision Schneider et nous révèle les cohérences d'un contrôle de conventionnalité descendant (1°). Cependant, l'exemple datant d'avant l'ère Schneider, nous examinerons ensuite l'affaire Amar, où le juge fit application d'une méthode combinée fort séduisante (2°).

1°) - L'exercice ponctuel d'un contrôle de conventionnalité descendant

Bien que Code général des impôts ait été mentionné avant la convention fiscale au niveau des normes de référence du contrôle juridictionnel, comme si son rang hiérarchique supérieur ne concernant pas la loi ordinaire, le Conseil d'Etat effectua un contrôle de conventionnalité dit « descendant » dans l'affaire *Walter*, rendue sous les conclusions de M. Arrighi de Casanova⁹¹⁹. La question consiste à se demander si la logique descendante peut être utilisée pour neutraliser la subsidiarité conventionnelle ou, du moins, si la logique descendante était à même de contribuer à ce que la subsidiarité ne soit pas excessive.

a) La priorité de la convention fiscale en tant que norme de référence

Bien qu'inédite au Recueil Lebon, l'affaire intéresse d'autant plus que M. Arrighi de Casanova est pour beaucoup dans l'extension de la portée du principe de subsidiarité des

⁹¹⁹ CE, 8 et 9 ss-sect. réunies, 08/10/1990, n°75436, *Walter*, inédite au recueil Lebon.

conventions contre la double imposition, à la suite du plaidoyer en faveur de la subsidiarité conventionnelle dans ses conclusions rendues sous l'affaire Memmi en 1993⁹²⁰.

A l'occasion de l'examen du principe de l'imposition en France des revenus perçus par le requérant au titre des années en litige, le Conseil d'Etat prit d'abord en compte l'article 4 de la convention conclue le 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse. Cet article 4 fut d'ailleurs cité dans le premier considérant de l'arrêt dans son intégralité, alors même qu'il aurait été plausible de s'arrêter lorsque l'article renvoi au droit interne de l'Etat signataire, avant de poursuivre son examen. La démarche adoptée dans cet arrêt nous paraît davantage en conformité avec le principe de supériorité hiérarchique des engagements internationaux, on comprend que c'est parce que l'article 4 de la convention franco-suisse autorise le juge à utiliser en partie la définition consacrée en droit interne, dans le deuxième considérant de l'arrêt, que le juge s'emploie au contrôle de légalité de l'acte d'imposition *stricto-sensu*.

b) La subsidiarité de la loi domestique en tant que norme de référence

L'article 4 du code général des impôts applicable aux années d'imposition en litige – 1972 à 1975 – était l'ancienne version selon laquelle, sous réserve des dispositions des conventions internationales, les personnes physiques qui possèdent en France une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, sont regardés comme résidents français au regard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le juge relève que le contribuable a disposé comme locataire ou propriétaire d'immeubles en France, mais aussi en Suisse ; de ce fait, conclut le juge, les autorités françaises l'ont considéré comme résident en France, tout comme les autorités helvétiques l'ont considéré comme résident Suisse. La double résidence fiscale étant constatée, le juge estime qu'il convient dès lors de passer à l'application des critères « subsidiaires » énoncés au 2 de l'article 4 de la convention fiscale. Deux remarques intéressantes à ce stade méritent d'être faites.

Tout d'abord, le juge a procédé à un contrôle de conventionnalité dit « descendant », partant des dispositions conventionnelles qui seules l'autorisent à recourir au droit interne de son Etat, constatant qu'au regard du droit interne le contribuable était bien résident, et que, étant aussi un résident suisse, il avait bien lieu d'appliquer les critères conventionnels. Le droit interne de l'autre Etat partie est pris en compte en tant que fait, sans qu'il soit nécessaire

⁹²⁰ CE, 17/03/1993, n°85894, *M. Memmi*, (tac notes et passages où sous Memmi les propos d'Arrighi sont particulièrement pro-subsidiarité).

d'examiner ses dispositions, mais en tant que justification à l'existence d'une double résidence fiscale et donc d'un risque de double imposition juridique au final.

c) Application des critères conventionnels du domicile

Le juge fit ensuite application des critères conventionnels, en fonction d'éléments relatifs à la personne du contribuable et non à son patrimoine comme veut la règle (commentaire à l'article 4 du modèle OCDE, repris par le modèle ONU). L'examen de ces liens a révélé que les liens avec la France étaient plus étroits que ceux qu'il entretenait avec la Suisse. Le juge passa ensuite à l'application au fond des dispositions conventionnelles.

L'arrêt rendu par le Conseil d'Etat est cohérent avec l'ensemble des principes et règles de l'environnement juridique français. L'article 55 de la Constitution en tant qu'il consacre la supériorité hiérarchique est respecté dans la mesure où le recours au droit interne français est fait à partir du traité fiscal. L'obligation fiscale devant exister à l'origine en vertu du droit français est implicitement acquise dans la mesure où le contribuable conteste uniquement l'inconventionnalité de l'acte d'imposition et non pas son illégalité vis-à-vis des normes de droit interne.

Ceci permet de revenir sur la subsidiarité des conventions fiscales en tant que nécessité, avant de s'assurer au préalable que la légalité vis-à-vis du droit interne a bien été respectée. Tant que l'inconventionnalité est aussi un moyen d'ordre public à l'image du champ d'application de la loi, il n'y a pas de raison pour qu'elle soit examinée uniquement après le droit interne, en cas de risque avéré de double imposition juridique en tout cas. Procéder ainsi présente le risque d'invalider un acte d'imposition qui aurait pu être sauvé par la convention fiscale si, pour prendre l'exemple du domicile fiscal, l'acte d'imposition appliquait la limite prévue dans la convention fiscale sur la notion de résident, par exemple.

On oublie aussi le fait que, si des moyens de droit interne n'ont pas été invoqués, à part ceux d'ordre public, le juge n'a pas à les examiner ; si c'est de l'inconstitutionnalité dont il s'agit, c'est l'obligation fiscale à l'égard d'un Etat qui tombe entièrement, sans qu'une convention fiscale puisse sauver le fondement légal, depuis l'introduction de la QPC du moins. Si le droit interne donnait une définition de domicile fiscal ou résident en France plus étroite que celle véhiculée dans une convention fiscale, l'acte d'imposition serait illégal. Le contrôle de conventionnalité permet de sauver l'acte en substituant aux articles du code général des impôts, une norme de rang supérieure. En revanche, si l'obligation fiscale vis-à-vis de l'Etat est dans sa structure même inconstitutionnelle, la loi ayant institué un impôt, ou

ayant créée une exemption, étant inconstitutionnelle, la convention ne peut sauver l'acte d'imposition dont elle constituerait la base légale, un contrôle de conventionnalité avant l'exercice d'un contrôle de constitutionnalité s'avère illogique et dans le cadre d'une éventuelle question prioritaire de constitutionnalité, impossible. Ce dernier s'impose suivant la logique du contrôle « descendant », on part bien de la norme supérieure avant de passer à l'examen de la conformité vis-à-vis des normes suivantes de l'ordre hiérarchique.

Ces arguments ont trait à la cohérence « abstraite » du contrôle opéré par le juge, peu important ce que dit le droit interne sur la notion de domicile et résidence fiscale. L'exercice d'un contrôle descendant est donc conçu comme un procédé adapté à tout système juridique, nonobstant dans un deuxième temps la hiérarchie des normes dans ce système. Bien que le principe de supériorité hiérarchique des engagements internationaux ne soit pas universel; ce constat ne dénie pas l'utilité et les biens faits de la mise en œuvre d'un contrôle descendant par le juge.

Mais force est de constater que cette affaire pourrait être considérée comme un arrêt d'espèce, tant le raisonnement employé par le juge administratif par la suite fut différent. La démarche ascendante est à la fois plus courante et célébrée en France.

2°) L'exercice d'un contrôle « combiné »

La portée excessive de la subsidiarité conventionnelle mise en œuvre dans l'affaire *Cheynel* a été quelque peu mise de côté par le juge administratif dans l'affaire dite *Amar*⁹²¹. En l'occurrence, le contrôle de conventionnalité est initié dès le départ parce que la norme conventionnelle fut prise en considération de façon prioritaire (a). Le juge examina ensuite les critères d'applicabilité de la convention fiscale en cause (b) avant de procéder au contrôle de conventionnalité au fond sans s'appuyer sur le droit domestique (c).

a) La priorité de la norme conventionnelle

On peut voir dès les visas de la décision une évolution « négative » de la subsidiarité conventionnelle, traduite par le fait que le traité fiscal franco-suisse est cité avant le Code général des impôts et avant le livre des procédures fiscales parmi les normes de référence du contrôle juridictionnel. Le juge se serait ainsi en premier lieu fondé sur les dispositions conventionnelles avant de passer à l'application des lois de droit interne.

⁹²¹ CE, 27/10/2010, 8ème et 3ème ss-sect., *min. c/ M. Amar*, n°327163, RDF 7-8/11, com.221, p.44.

Suivant le rappel des faits, la première norme examinée par le juge est en effet l'article 4 de la convention fiscale, cité par le juge dans son intégralité. La cohérence de l'affaire Walter révélée plus haut est sur ce point reproduite et améliorée dans la mesure où, dès le visa, c'est le droit interne qui occupe une place subsidiaire.

Pourtant, contrairement à l'affaire Cheynel, le renvoi au droit interne pour la notion de résidence fiscale conforme au modèle de convention OCDE et ONU figurait dans la version de l'article 4 de la convention franco-suisse, version qui diffère des modèles de convention uniquement au niveau de l'un des critères susceptibles de trancher un conflit de résidence fiscale. Le droit interne est invoqué après l'article 4 de la convention, en passant, les juges du fond ayant constaté que le contribuable était bien dans une situation de double résidence, le droit interne français ne fut pas rappelé au-delà du numéro de l'article 4B du Code général des impôts. Une fois que le juge a rapproché la décision du litige avec les dispositions du droit domestique, nous sommes passé au contrôle de conventionnalité au fond. Le verrou à l'accès dénoncé lorsque un contrôle ascendant est opéré, n'a pas eu lieu d'être.

b) L'application de la convention fiscale

La Haute juridiction examine par contre la mise en œuvre des critères qui permettent d'éradiquer la double résidence dans l'ordre consacré par la convention fiscale ; le contribuable étant résident au regard de chacun des droits internes, il devait être considéré comme résident de l'Etat contractant où il disposait d'un foyer d'habitation permanent. La convention stipulait que cette expression désigne le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites. Le Conseil d'Etat releva que selon la cour administrative d'appel, le centre des intérêts vitaux de l'intéressé ne pouvait être déterminé pour l'année 1995 dans la mesure où il avait introduit une instance de divorce au cours de l'année précédente et avait été autorisé à résider séparément de son épouse par le juge aux affaires familiales dès octobre 1994, compromettant l'existence d'un foyer permanent en France. Par ailleurs, l'instruction ne faisait pas ressortir l'existence de relations personnelles plus étroites avec la Suisse, souligna le juge. Etant donné le défaut de centre d'intérêts vitaux dans les deux Etats contractants, le Conseil d'Etat estima que c'est avec raison que la cour avait fait application du deuxième critère conventionnel de résolution des conflits en matière de domicile fiscal, le lieu de séjour habituel. Ce dernier critère étant rempli en Suisse, la convention fiscale s'opposait à l'imposition du contribuable en France.

c) L'examen de la conventionnalité au fond

S'agissant de la motivation de l'arrêt, dénoncée par nous comme excessivement laconique dans l'affaire *Cheynel*, le Conseil d'Etat ne s'est pas arrêté là. Le contribuable avait conservé l'autorité parentale de façon conjointe avec son épouse après le divorce, il assurait également la prise en charge financière des enfants et de son ex-épouse et avait mis à leur disposition l'usage d'un hôtel particulier à Paris dont il était propriétaire et dont il assumait les charges. L'administration fiscale estimait que ces éléments étaient suffisants pour caractériser en France la présence de son lieu de séjour habituel. La Haute juridiction n'adhéra pas à ces constatations, rejoignant la cour administrative d'appel de Nantes. En effet, les juges d'appel avaient relevé que l'administration fiscale n'établissait pas que des séjours réguliers en France aient été réalisés par le contribuable au cours de la période. En revanche, il résultait de l'instruction qu'il exerçait en Suisse le droit de garde de ses enfants. Partant de ces constatations, le ministre n'était pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, par lequel la cour administrative d'appel de Nantes considérait que le contribuable était un résident suisse au regard des dispositions conventionnelles.

C'est cet examen successif et minutieux des alinéas conventionnels qui a fait défaut dans l'affaire *Cheynel* ; rien ne fut dit sur la présence éventuelle d'un foyer permanent en France et en Belgique, ou sur le défaut d'un tel foyer dans les deux Etats. Au regard aussi bien du droit conventionnel que du droit interne, le critère du foyer permanent primait sur celui du centre des intérêts économiques ou vitaux.

La méthode employée par le Conseil d'Etat dans cette affaire illustre combien il existe un palliatif à la subsidiarité conventionnelle, et combien ce palliatif est parfaitement cohérent d'un point de vue strictement juridique.

Nous sommes invités à constater le respect du principe de la supériorité hiérarchique des engagements internationaux, et à douter de l'enthousiasme suscité par l'affaire *Cheynel*⁹²². L'affaire *Amar* propose une application « combinée » des dispositions conventionnelles et domestiques, lorsqu'il s'agit de déterminer le lieu où se situe le domicile fiscal du contribuable dans un contexte conventionnel de renvoi au droit interne⁹²³. La combinaison se traduit par l'utilisation initiale, en tant que fondement du recours à la norme inférieure, du traité contre la double imposition, norme supérieure.

⁹²² A propos de la décision *Cheynel*, le Professeur P. DIBOUT s'est prononcé avec beaucoup d'enthousiasme, considérant que le Conseil d'Etat avait fait preuve de cohérence. Il a pu affirmer "*la pleine cohérence du principe de subsidiarité*", à l'occasion d'un note sous un autre arrêt, du 03/07/2009, RDF50/2009, com 580, p.35.

⁹²³ M.-C. BERGERES, *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales*, RDF 36/05, com.30, p.1328.

Il importe de rappeler ces dispositions dans la mesure où le recours au droit interne doit se faire à la lumière de la convention, en respectant l'éventuelle limite ou des éventuels rajouts qu'apportent le texte conventionnel. La mise en œuvre du droit interne doit alors être suivie immédiatement par sa confrontation avec les dispositions conventionnelles à nouveau, afin de s'assurer que la norme supérieure de référence n'appelle pas une solution du litige qui déroge au droit interne. Il reste à espérer que l'atténuation au contrôle ascendant devienne la règle, bien que cela soit loin d'être le cas au vu d'affaires récentes tranchées par les juridictions administratives⁹²⁴.

§2 - L'absence de subsidiarité dans le contentieux judiciaire

De l'analyse de nombreux arrêts rendus par la Cour de cassation où des conventions fiscales sont utilisées en tant que norme de référence, il est possible de constater que le terme « subsidiarité » n'est pas employé pour désigner la subsidiarité d'application et subsidiarité des qualifications conventionnelles. En revanche, et ce en matière pénale ou civile, nombreux arrêts existent où la subsidiarité signifie "*technique de coordination d'éléments concurrents, qui subordonne à la défaillance de l'élément placé en position première le recours à l'élément placé en position subsidiaire: si l'élément premier n'est pas défaillant, l'élément subsidiaire est bloqué*" mais ils ne correspondent pas à l'objet de la présente étude⁹²⁵.

⁹²⁴ CAA Versailles 4 avril 2006 n° 04-2507, 3e ch., *Penciolelli*. Dans cette affaire, étaient en cause les dispositions de la convention franco-belge une fois de plus. La résidence du contribuable en France est considérée comme étant caractérisée, alors même qu'il alléguait disposer d'un foyer en Belgique qui le rendait domicilié dans ce pays. Le juge administratif va pour la première fois exiger la preuve d'un assujettissement à l'impôt belge, ou la preuve d'une exonération d'ensemble, ou, une déclaration des revenus en Belgique. A défaut de l'une de ces trois situations, le juge refusa de faire droit à l'application de la convention. La subsidiarité n'est pas rappelée en soi, mais seul le droit interne français est examiné et mis en œuvre par le juge. Le raisonnement adopté par les juges du fond dans l'affaire s'apparente assez de la méthode employée par le juge dans l'affaire *Cheyne*. On peut lire : « *Considérant qu'aux termes de l'article 1er de la convention fiscale conclue le 10 mars 1964 entre la France et la Belgique : « 1. La présente convention a pour but de protéger les résidents de chacun des Etats contractants contre les doubles impositions qui pourraient résulter de l'application simultanée de la législation fiscale de ces Etats. » ; qu'il résulte des termes mêmes de ces stipulations que lorsqu'un contribuable entend se prévaloir du bénéfice de la convention fiscale franco-belge, il convient de déterminer s'il est passible de l'impôt sur le revenu en Belgique ;*

Considérant que si M. Penciolelli soutient que dès lors qu'il avait un domicile à Uccle, il était de ce fait domicilié en Belgique et imposable dans cet Etat au sens de l'article 3 du Code des impôts de cet Etat, il ne donne aucun élément précis de nature à permettre d'apprécier la portée de cette allégation, alors qu'il ne résulte de l'instruction ni qu'il ait été effectivement assujéti à l'impôt en Belgique ou reconnu comme non imposable par l'administration fiscale belge, ni d'ailleurs qu'il y ait déposé une déclaration de revenus ; qu'il ne peut, dès lors, invoquer le bénéfice des stipulations de la convention ».

⁹²⁵ A. GOUËZEL, *La subsidiarité en droit privé*, Economica, 2013, 394 pages. Pour une définition que nous a plu: "*L'analyse révélera que la subsidiarité est une technique de coordination d'éléments concurrents, qui subordonne à la défaillance de l'élément placé en position première le recours à l'élément placé en position subsidiaire: si l'élément premier n'est pas défaillant, l'élément subsidiaire est bloqué. L'ensemble des manifestations de la subsidiarité peut être rassemblé sous cette bannière*", p.21.

Parmi les "*impositions de toutes nature*" qui font l'objet de conventions fiscales et qui relèvent de la compétence du juge judiciaire, aucune ne fait l'objet d'un des articles de la loi du 28 décembre 1959. Ce que nous avons appelé "l'aggravation légale" tendant à imposer une matière fiscale qui serait sinon doublement exemptée, et qui s'est traduit par l'introduction des articles 4 bis, 165 bis et 209 au Code général des impôts, reste propre aux impôts que relèvent de la compétence du juge administratif.

Cependant, l'absence de ces articles ne constitue en principe pas la raison du défaut de subsidiarité devant le juge civil. Il a été démontré que ces articles n'ont pas pour vocation de rendre les conventions subsidiaires au sens de la subsidiarité d'application et de la subsidiarité des qualifications conventionnelles selon la jurisprudence *Schneider*. Ces articles veillaient juste à arrêter la double non-imposition et, de plus est, ils organisent une subsidiarité dite "légale" qui au final nous intéresse peu. Le contentieux des conventions fiscales devant le juge judiciaire est intéressant dans la mesure où, à situations égales donnant lieu à la jurisprudence *Schneider* devant l'ordre administratif, le juge judiciaire n'y aura pas recours. Il est plausible de voir là les resquises une fois de plus de la jurisprudence Jacques Vabre de jadis, porteuse d'un ordre juridictionnel ouvert aux engagements internationaux⁹²⁶.

A) Une fausse alerte pour un contrôle de conventionnalité classique

Le contentieux relatif à l'application des conventions fiscales contre la double imposition porté devant les juridictions de l'ordre judiciaire ne fait pas état d'un principe de subsidiarité. La subsidiarité en tant que simple « méthode » de raisonnement, d'ordre d'examen des moyens en cause, n'est pas consacrée dans les arrêts rendus par la Cour de cassation, ni par les juges du fond, lorsque sont en cause des traités fiscaux du moins⁹²⁷, contrairement à ce que la doctrine a pu affirmer⁹²⁸. Malgré le nombre des affaires rendues par le Conseil d'Etat mettant en œuvre la subsidiarité des conventions fiscales, inspirant devant le

⁹²⁶ C. Cass., Ch. mixte, 24/05/1975, Café Jacques Vabre, D.1975, 497

⁹²⁷ Des études sur la subsidiarité en droit privé ont été conduites, mais elles n'ont pas du tout trait à l'institution utilisée en matière fiscale que nous recherchons: A. GOUËZEL, *La subsidiarité en droit privé*, Economica, 2013, 394 pages. Pour une définition que nous a plu: "*L'analyse révélera que la subsidiarité est une technique de coordination d'éléments concurrents, qui subordonne à la défaillance de l'élément placé en position première le recours à l'élément placé en position subsidiaire: si l'élément premier n'est pas défaillant, l'élément subsidiaire est bloqué. L'ensemble des manifestations de la subsidiarité peut être rassemblé sous cette bannière*"p.21.

⁹²⁸ D. GUTMANN, « *Tax Treaty Interpretation in France* », in ouv. collec. Dir. M. Lang, *Tax Treaty Interpretation*, Kluwer Law International, Netherlands, p. 95-117, p.100, note de bas de page 13, l'auteur affirme

juge judiciaire les contribuables qui pourraient être favorisés par la subsidiarité conventionnelle⁹²⁹, la Cour de cassation rejette de façon catégorique ce raisonnement⁹³⁰.

1°) - De la « fausse » subsidiarité

Il est souvent allégué que la chambre commerciale de la Cour de cassation a fait une application subsidiaire des dispositions de la convention fiscale franco-américaine⁹³¹ dans une affaire rendue le 11 janvier 2000 (a), ici mentionnée « *affaire Ginez* »⁹³². Mais en l'occurrence ce ne fut pas le cas. L'affaire mérite d'être analysée de près car elle permet de se rendre compte que, comme pour de nombreuses "fausses aggravations", parfois la doctrine croit voir de la subsidiarité conventionnelle là où il y en a pas (b).

a) *L'affaire Ginez et la subsidiarité du droit interne*

Dans cette affaire, le contribuable contestait un rappel d'impôt sur la fortune au titre de l'année 1991, avec majoration et pénalités, alors, « *selon le pourvoi* », que :

que « *The principle of subsidiarity is also applied by the Cour de Cassation (see Cass.com. 11 January, n°83-D, and the commentary of the tax administration, BOI 7 S-8-00, JCP E n°1, 4 January 2001, p.45)* ».

⁹²⁹ Le contribuable a reproduit dans les moyens présentés à la Cour la logique de la subsidiarité des conventions fiscales notamment à l'occasion de l'affaire Cass. com, FS-P + B, Mme Mettey, 26/10/2010; le moyen n'ayant pu être analysé par le juge pour des raisons procédurales, c'est uniquement au niveau des commentaires de la doctrine à son sujet que figure le constat du rejet de la subsidiarité des conventions fiscales. Néanmoins, le plaidoyer du contribuable est particulièrement intéressant en ce qu'il résume la subsidiarité conventionnelle dans son état « brut », faisant explicitement mention de ce qu'elle implique. Le moyen avancé par le contribuable consiste à faire reconnaître que, une convention internationale ne pouvant créer une imposition supplémentaire. Partant du constat que suivant le droit interne l'impôt sur la fortune grève uniquement les bis sis en France lorsque le contribuable est un non-résident, le contribuable invitait la cour de cassation à se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale. Censé rechercher si à ce titre l'imposition contestée a été valablement établie, et qu'en vertu de la « primauté de l'ordre constitutionnel national » qui réserve en son article 34 à la seule loi interne la détermination de l'assiette, du taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, l'avenant à la convention fiscale franco-monégasque ne pouvait créer une imposition supplémentaire. La primauté de l'ordre constitutionnel interne interdisait que l'avenant litigieux puisse créer une imposition nouvelle en méconnaissance des exigences combinées des articles 34 et 55 de la constitution. Le conflit entre les articles 34 et 55 de la Constitution est clairement exposé par le contribuable, l'explicite étant jusqu'ici inédit.

⁹³⁰ Cass.com, 24/05/2011, n°10-15149, *Société Sparazur*, l'affaire mettait en cause article 26 de la convention fiscale franco-suisse, clause de non-discrimination, pas de subsidiarité observée, examen direct des dispositions conventionnelles et du droit interne pour voir s'il y avait discrimination, sans toutefois chercher d'abord à appliquer le seul droit interne.

⁹³¹ Convention du 28 juillet 1867.

⁹³² D. GUTMANN, « *Tax Treaty Interpretation in France* », *op.cit.*, à propos de Cass.com., 11 janvier 2000, n°83D, JCP 1/2001, p.45 et 46.

« **d'une part** qu'au regard de la convention franco-américaine du 28 juillet 1967, il devait être considéré comme résidant aux Etats Unis dans la mesure où il disposait d'un foyer permanent d'habitation et **subsidiatement** y possédait le centre de ses intérêts vitaux ; que par application du seul texte conventionnel sa résidence ne pouvait être en France ; qu'en affirmant le contraire les premiers juges ont violé par fausse application la Convention ; et alors, **d'autre part**, et **très subsidiatement**, qu'au regard même de l'article 4 du CGI, il ne pouvait être soutenu qu'il disposait en France de son domicile fiscal dans la mesure où il n'y avait pas son activité principale, ni le centre de ses intérêts économiques ; (...) ».

De cet attendu, deux remarques méritent notre attention. Tout d'abord, dans cet attendu de l'arrêt exclusivement dédié aux moyens invoqués par le contribuable à l'appui de sa requête, la parole est donnée au contribuable. Le terme « *subsidaire* », l'expression « *très subsidiatement* », sont reproduits des moyens invoqués par le contribuable. S'il était question de « la » subsidiarité conventionnelle que nous étudions, celle-ci aurait été à ce stade appelée de ces vœux par le contribuable lui-même. Ensuite, force est de constater que la norme invoquée de façon subsidiaire est le droit interne. Autrement dit, si subsidiarité il y avait, elle est attribuée aux dispositions du droit interne.

b) La subsidiarité parmi les critères conventionnels

Tout comme les modèles de convention, la convention franco-américaine énumère trois critères susceptibles de trancher un conflit de résidence fiscale selon la situation d'un contribuable. Ces critères sont hiérarchisés et alternatifs ; dès lors que le premier d'entre eux est examiné mais ne permet pas de trancher le conflit de résidence en faveur de l'un des Etats contractants, il y a lieu de passer aux critères suivants. Suivant les termes mêmes de la convention fiscale, lorsque le contribuable dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats contractants, les commentaires au modèle OCDE invitent à retenir le lieu où se situe le centre des intérêts vitaux du contribuable. Le centre des intérêts vitaux est le deuxième critère de résolution d'un conflit de résidence fiscale si, et seulement si, le premier critère, « disposer d'un foyer permanent », est rempli dans les deux Etats partie ou bien, à défaut de l'être dans les deux Etats. Dans ces derniers cas, le deuxième critère joue et il faudra situer les intérêts économiques du contribuable, troisième « critère » mentionné dans l'article 4 du modèle de convention OCDE. En l'occurrence, le premier des critères alternatifs consacré par l'article 3 de la convention franco-américaine était rempli, le contribuable prétendait ne disposer d'un foyer permanent d'habitation qu'aux Etats-Unis et de ce fait ne

pas être soumis à l'impôt français. Néanmoins, de façon à appuyer son pourvoi, le contribuable ajoute que, « *subsidiativement* », l'application du deuxième critère posé par l'article 3, à savoir, le lieu où se situe le centre des intérêts vitaux du contribuable, conduisait au même résultat. Le centre des intérêts vitaux du contribuable était situé aux Etats-Unis exclusivement. Enfin, et de façon tout à fait subsidiaire – « *très subsidiairement* » - l'article 4 du code général des impôts permettait la même affirmation selon le contribuable, étant donné qu'il ne disposait en France ni de son activité principale, ni du centre de ses intérêts économiques, critères pourtant nécessaires d'après le code général des impôts.

2°) Une convention fiscale inapplicable

Malgré l'exercice d'un contrôle de conventionnalité irreprochable suivant le paramètre du contrôle descendant (b), l'application de la convention sera refusée à cause d'une condition plutôt rare de double résidence (a). Si une situation semblable se présentait aujourd'hui devant le juge administratif, il est fort probable que, suivant la subsidiarité des qualifications conventionnelles, la solution retenue serait différente.

a) Un accès conditionné à la double résidence

Saisis de ces moyens, les juges de la Haute juridiction passèrent à l'examen des dispositions de la convention franco-américaine invoquée, et conclurent que son champ d'application n'était pas rempli pour des raisons étrangères au champ d'application de la loi de droit interne. Le bénéfice de la convention fiscale franco-américaine en vigueur à l'époque des faits était strictement réservé aux contribuables qui étaient des résidents des deux Etats contractants. C'est pour cette raison uniquement que le juge de cassation refusa de faire droit au contribuable du bénéfice des dispositions conventionnelles, étant donné que :

« le jugement constate que M. Ginez n'apporte pas la preuve qu'il ait une telle qualité [personne physique résidente de chacun des Etats contractants] ; que, dès lors, le tribunal qui n'avait pas examiné sa situation au regard des règles de solution d'un conflit de compétence fiscale a pu statuer comme il a fait ; que le moyen n'est pas fondé ».

b) La priorité au droit conventionnel

Loin de conditionner le champ d'application conventionnel au champ d'application de la loi interne, la démarche du juge de cassation consista à prendre d'abord en considération le moyen conventionnel dont la première condition d'application, à savoir, être résident des

deux Etats contractants, faisait défaut. Il s'agissait de la condition *sine qua non* à l'invocation de la convention fiscale car sans elle et d'après le texte conventionnel il n'y avait pas de conflit entre les deux juridictions fiscales sur un même revenu. Par conséquent, le champ conventionnel n'étant pas rempli, le litige put être tranché en faisant seule application des dispositions du Code général des impôts. Au final, du fait de l'exercice en France de son activité professionnelle de directeur commercial jusqu'en 1991, activité jugée « essentielle », ainsi que de la présence en France de la plus grande part de son patrimoine, le domicile fiscal a pu être caractérisé en France.

B) Le refus explicite du principe de subsidiarité

Une analyse minutieuse de la jurisprudence judiciaire confirme de manière incontestable l'indifférence pour l'heure à l'égard de la logique de la subsidiarité conventionnelle. Au contraire, saisis de moyens construits à partir de la jurisprudence sur le principe de subsidiarité que nous venons d'analyser tout au long de ce chapitre, le juge judiciaire a catégoriquement rejeté de faire droit au moyen fondé sur la subsidiarité.

1°) Un litige portant sur la convention franco-luxembourgeoise

Dans une affaire rendue le 17 novembre 2010, la chambre criminelle de la cour de cassation saisie d'un moyen fondé sur la méconnaissance des dispositions de la convention franco-luxembourgeoise, resta indifférente à la subsidiarité conventionnelle⁹³³.

⁹³³ La chambre criminelle avait déjà eu l'occasion de se prononcer sur des dispositions conventionnelles et la résidence fiscale était caractérisée au regard de la convention fiscale uniquement, sans que le droit interne soit pris en considération par les juges de cassation : Cass.crim., 01/03/2000, n°98-86405, *M. X. Serge*. La Cour de cassation énonce que c'est bien fondé que les faits énoncés et soumis à l'appréciation souveraine des juges, qui caractérisent le domicile fiscal en France du contribuable « *au sens de l'article 2 de la Convention franco-togolaise* » qu'elle considère la requête du contribuable non-fondée. Dans certaines affaires, les deux fondements de la résidence sont cités de façon concomitante par le juge de cassation, sans pour autant qu'il soit fait mention d'une priorité du droit interne, Cass.crim., 16/06/2001, n°00-82649, « *X. Arcadi* ». On peut lire : « *Que l'arrêt relève également que la résidence fiscale en France du prévenu est établie tant au regard des critères de l'article 4 B-1 du Code général des impôts que de ceux de la convention franco-soviétique du 4 octobre 1985* ». D'autres arrêts en matière criminelle : Crim., 17/03/2010, n°1°-81834, *Laure X*.

Cass.crim., 18/09/1997, n°96-85155, *X. Abraham*. La convention fiscale franco-israélienne était en cause, mais le juge n'a pas eu à traiter directement du rapport entre le droit interne et le droit conventionnel dans la mesure où, peu important le contenu des dispositions conventionnelles, il aurait fallu déclarer les revenus perçus par le contribuable. La lecture de l'arrêt peut induire à croire qu'implicitement il y a eu application subsidiaire de la convention fiscale dans la mesure où le domicile en France est qualifié au travers des dispositions de l'article 4 B CGI. Mais tout de suite après, le juge retient le régime d'imposition conventionnel pour conclure qu'il devait y avoir imposition et déclaration des revenus en France. La rédaction reste ambiguë, sans pour autant qu'il y ait là l'intention d'utiliser la subsidiarité conventionnelle. Chambre criminelle, 1989-03-29, Bulletin criminel 1989, n° 153, p. 397 (rejet) ; Chambre criminelle, 1990-12-03, Bulletin criminel 1990, n° 411, p. 1032 (rejet) ; Chambre criminelle, 1992-06-10, Bulletin criminel 1992, n° 224, p. 622 (cassation partielle sans renvoi).

a) Un conflit de résidence

Au niveau de l'appel, les juges du fond de la cour d'appel de Versailles avaient refusés la qualité de résidente fiscale au Luxembourg à Mme X. En effet, l'article 2, §4 de la convention franco-luxembourgeoise diffère des modèles de convention en ce qu'il dispose que « *le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de la résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation, ou, à défaut, au lieu du séjour principal* ».

La notion est plus restreinte que celle prônée dans les modèles de convention où figurent également le critère de présence du centre des intérêts vitaux, le centre des intérêts économiques et la nationalité du contribuable. Examinant les critères de la convention franco-luxembourgeoise au détail près, les juges du fond conclurent que Mme X. ne justifiait ni de la présence au Luxembourg de son foyer permanent d'habitation ni du lieu de séjour principal. Le contribuable avait séjourné de façon ponctuelle au Luxembourg, des séjours brefs, et le siège de la société dans laquelle elle travaillait y était situé.

b) Priorité conventionnelle en appel

Toutefois, ces éléments constitutifs du centre des intérêts économiques du contribuable n'étaient pas inscrits dans la convention fiscale. Pour cette raison, les juges du fond ont conclu que Mme X ne pouvait être regardée comme résidente au grand-duché du Luxembourg au sens du droit conventionnel. La conséquence naturelle fut l'examen au regard du droit interne français en vertu duquel trois critères alternatifs sont consacrés au travers des dispositions de l'article 4 du Code général des impôts.

Les juges ont relevé un grand nombre d'indices qui ont permis d'établir « *manifestement* » qu'au sens du droit interne, Mme X avait son foyer et ses principaux centres d'intérêts familiaux et professionnels en France et devait, de ce fait, être regardée comme ayant son domicile fiscal dans ce pays. La chambre criminelle de la cour de cassation acquiesça partiellement au raisonnement des juges du fond en affirmant dans le dernier attendu qu' « *en l'état de ces énonciations, d'où il se déduit que la prévenue ayant son foyer permanent d'habitation en France, au sens de la convention franco-luxembourgeoise, les juges n'avaient pas à rechercher le lieu de séjour principal du contribuable au sens de ladite convention, la cour d'appel a justifié sa décision* ».

2°) L'autonomie des critères de résidence

Le juge judiciaire respecte l'autonomie de la notion de domicile fiscal posée par la convention fiscale(a) et rappelle par la même occasion la supériorité hiérarchique des conventions (b).

a) Le critère conventionnel de foyer permanent

Pour le juge de cassation, c'est bien au sens conventionnel que le contribuable dispose d'un foyer permanent d'habitation en France, premier critère de résolution du conflit de résidence consacré par la convention franco-luxembourgeoise. Le juge d'appel a eu recours au Code général des impôts pour identifier le domicile fiscal du contribuable, droit utilisé de façon « subsidiaire » après épuisement des critères conventionnels non remplis au Luxembourg, sans que cela eut été nécessaire. Selon notre lecture de l'attendu final de la Cour de cassation dans cet affaire, la Haute juridiction sanctionne y compris le recours subsidiaire au droit interne dès lors qu'en vertu du droit conventionnel lui-même, le premier des critères de domiciliation fiscale étaient remplis en faveur de la France.

L'arrêt conforte l'idée selon laquelle la subsidiarité conventionnelle n'a pas cours au niveau de l'ordre judiciaire. Il est courant au contraire de lire parmi les moyens de cassation invoqués en premier lieu par les requérants, le rappel du principe de supériorité hiérarchique des engagements internationaux.

b) Le rappel de la supériorité hiérarchique

Dans l'affaire de Mme Laure X sus-commentée, on peut lire : « *Sur le moyen unique de cassation, pris de la violation des articles 55 de la Constitution du 4 octobre 1958, 2§4 de la convention franco-luxembourgeoise en date du 1^{er} avril 1958 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, 4 B et 1741 du code général des impôts, défaut de base légale, violation de la loi ;(...)* ». On constate que le principe de supériorité hiérarchique des engagements internationaux est rappelé avec les dispositions de la convention fiscale contre la double imposition juridique en premier lieu, avant que ne soit fait allusion au droit interne, et sans que la subsidiarité dans son essence ne soit expliquée.

Plus nous avançons dans notre recherche sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales, moins nous avons la sensation d'acquérir des certitudes. C'est un droit prétorien dont la complexité atteint à présent un niveau particulièrement élevé, le nombre de décisions du Conseil d'Etat portant sur les nuances ou subtilités du principe de subsidiarité des conventions fiscales devient de plus en plus, sans que l'on gagne en clarté. A l'origine un

considérant de principe posé à l'occasion de l'affaire *Société Schneider* assez compliqué, surtout pour les non-publicistes. Mais nous nous demandons si, en plus de l'ensemble des raisons qui ont été investies au cours de cette étude jusqu'à présent, à savoir la nature de la supériorité hiérarchique, la conception du principe de légalité de l'impôt, l'expectative de la non-aggravation, l'exercice d'un contrôle ascendant, il y aurait un facteur de plus, manquant à l'appel.

Nourris d'une intuition initialement incroyable mais néanmoins intrigante, il convient à présent d'explorer la conception du rapport de systèmes suivant une démarche de droit comparée.

SECTION 2 - Un champ d'application conventionnel influencé par le rapport de systèmes

La question consistant à savoir si la nature du rapport de systèmes est un facteur du développement excessif de la subsidiarité des traités contre la double imposition mérite d'être soulevée dans la mesure où il s'agit de comprendre si les juridictions développent une résistance accrue au droit d'origine internationale dans un cas ou dans l'autre. Le cantonnement du champ d'application conventionnel au champ d'application de la loi de droit interne est-il un trait propre aux systèmes monistes où, malgré une « intégration » quasi automatique des sources internationales du droit, le système aurait tendance à développer des moyens de protection des sources nationales à défaut d'obstacle majeur à l'intégration dans le système juridique ? Une brève excursion dans des systèmes étrangers a permis de répondre par l'affirmative.

Les systèmes dits "monistes" ont tendance à développer une méfiance à l'égard des traités contre la double imposition juridique qui se révèle *a posteriori*, au moment de l'épanouissement de la norme internationale, de sa mise en oeuvre. Dans les systèmes considérés "dualistes", la méfiance assumée de façon intrinsèque en amont, lors de l'intégration de la norme dans le système juridique, semble s'effacer par la suite au moment venu d'appliquer les dispositions conventionnelles. Dans les systèmes monistes, une intégration quasi-systématique du droit d'origine internationale, sans obstacles ou procédures complexes, conduirait le contribuable à croire en l'application tout aussi systématique des conventions fiscales. Or, le système semble plus enclin à développer par la suite des résistances au droit international qui s'expriment de façon plus ou moins nuancées. Le principe de subsidiarité des conventions fiscales serait l'expression d'une forme de résistance en

matière fiscale. La subsidiarité d'application prise de façon isolée et sans qu'il s'agisse d'une méthode ou d'un principe du droit à proprement parler, est présente dans tous les systèmes juridiques analysés⁹³⁴. En revanche, son extension à un principe du droit, à une méthode qu'il faille observer de façon systématique et préalable à l'application du traité, ainsi qu'à l'exercice d'un contrôle de conventionnalité en fonction des qualifications consacrées par le droit domestique, est pour l'instant un produit français.

L'examen de l'appréciation du champ d'application dans un contexte dualiste (§1), précédera celle du champ d'application dans un contexte moniste (§2).

§1 -Le champ d'application conventionnel dans le contexte dualiste

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales, notamment et surtout dans son volet subsidiarité des qualifications conventionnelles, résiste mal à l'existence de deux sphères distinctes où les conventions fiscales intègrent le système juridique en tant que loi domestique pleine (A). Juxtaposées, lois et conventions fiscales ne voient pas leur champ d'application se confondre (B) .

A) Les bienfaits de deux sphères distinctes

Dans le contexte d'un système considéré dualiste, il est plus aisé de concevoir l'immixtion du droit domestique sur le droit conventionnel (1°). Nous pourrions penser à l'application d'un droit "mêlé" , résultat de la combinaison des avantages que les justiciables pourraient tirer de chacune des normes applicables, les conventions fiscales étant souvent dépourvues d'une autorité supérieure par rapport aux lois ordinaires. Mais en réalité, une fois intégrées dans le système juridique, il est possible d'identifier deux champs d'application distincts entre les traités fiscaux et les lois ordinaires (2°).

1°) Le contexte dualiste

De prime abord, notre intuition fut que dans les pays à **tradition dualiste** la définition du champ d'application conventionnel au travers de celle de la loi domestique avait peu de chances de survenir. Pour cause, la sphère du droit national et la sphère du droit international sont distinctes et existent l'une parallèle à l'autre, les traités internationaux doivent faire l'objet d'une procédure spéciale afin que les règles qu'ils véhiculent intègrent le système

⁹³⁴ Pour un exemple d'ouvrage qui mentionne juste l'impossibilité pour un traité d'instituer un impôt : A. MILLER ET L. OATS, « *Principles of international taxation* » - -, Tottel ed., 2009, p.112.

légal national⁹³⁵. Les règles que les traités véhiculent acquièrent en principe valeur de loi, un cas de conflit entre lois est généralement tranché en faveur de la loi spéciale⁹³⁶ ou de la loi la plus récente⁹³⁷. Partant, même si on trouvera l'affirmation selon laquelle un traité ne peut pas, de lui-même, instituer des obligations fiscales qui n'existent pas selon la loi domestique, il ne sera jamais dit de façon expresse que le champ d'application du traité passe par celui d'une loi en particulier, qui constitue le fondement de l'acte d'imposition attaqué.

2°) L'indépendance des champs d'application

La nuance que nous venons de souligner nous paraît loin d'être anodine car, considérer qu'il faut qu'il y ait une imposition en droit interne pour que le traité s'applique, n'implique pas automatiquement importer sur le terrain conventionnel la qualification ayant fondé l'acte d'imposition en droit interne, en tant que composante du champ d'application conventionnel. C'est pourtant ce que risque d'advenir lorsque le champ d'application conventionnel dépend non pas de l'application au fond d'une loi, mais du champ d'application de cette loi. Pour cause, la détermination du champ d'application de la loi domestique implique nécessairement des qualifications juridiques susceptibles d'être importées dans le terrain de la convention contre la double imposition. Nous sommes de l'avis que, insister sur le fait que le champ d'application du traité dépend de celui de la loi domestique dont le juge doit examiner d'office et au préalable avant de rapprocher ses

⁹³⁵ L'utilisation du terme « sphère » est empruntée à A. CORDEWENER, « *The compatibility of national tax provisions with international treaties a rough sketch of German Theory and Practice* », in L'année fiscale 2005, Puf, Paris, p.11. Pour la distinction la littérature est abondante dont Kelsen et Triepel que nous avons abordé au cours du premier chapitre de ce travail. A. XAVIER, *Direito tributario internacional*, 2a edição atualizada, col. DE C. CELORICO DE PALMA E L. XAVIER, Almedina, p.114, à propos du courant dualiste: « *La diversité absolue entre le droit international et le droit interne, aussi bien quant aux sources qu'aux sujets, empêche que la norme internationale régitte dans l'ordre interne avant d'être transformée en loi interne (traduction libre) (...)* ». La conception ayant un impact sur le rang hiérarchique du traité puisque celui-ci occuperait alors le même rang hiérarchique que la norme ayant opérée sa transformation en droit interne (p.117) ; dans les systèmes où une telle « transformation » (selon acceptation doctrinale) n'est pas nécessaire, le rang hiérarchique devra automatiquement être consacré de façon explicite dans la Constitution (p.119).

⁹³⁶ Pour l'Allemagne, en l'absence d'une véritable hiérarchie une fois le traité faisant partie de l'ordre interne, il est généralement admis que le traité a valeur de loi spéciale, même si Vogel plaide dans son traité pour la supériorité tout court des traités ; l'addage « *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* » est appliqué et implique qu'en l'absence d'une dérogation explicite, une loi postérieure n'est pas considérée comme dérogeant au traité, A. CORDEWENER, « *The compatibility of national tax provisions with international treaties a rough sketch of German Theory and Practice* », in L'année fiscale 2005, Puf, Paris, p.13 et 14.

⁹³⁷ A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI ET A. SFONDRINI (a cura di), « *Manuale di fiscalità internazionale* », V Edizione, IPSOA, 2012, Capitolo IV, W.G. Kuiper, p.64 : Sous réserve de certains Etats qui ne reconnaissent pas aux traités contre la double imposition le caractère de loi spéciale. Il serait possible de déroger à un traité via une loi domestique incompatible, mais les Etats n'y ont généralement pas recours car, s'ils le faisaient, leur obligation à l'échelle internationale serait considérée comme non respectée. Il s'agit du Danemark, d'Israël et de la Nouvelle Zelande. En revanche, le contraire vaut pour l'Allemagne : année fiscale 2005, J. MALHERBE, « *Droit fiscal international* », Maison Larcier, 1994, Bruxelles, p.23, confirme Allemagne et Suisse consacrent les traités comme « *lex-specialis* », seule une loi ordinaire y dérogeant expressément pourrait prévaloir.

qualifications avec celles de la convention fiscale, induit un degré d'influence des qualifications domestiques sur celles consacrées par le traité qui devient excessif et qui, en l'occurrence, est susceptible de verrouiller l'accès à un texte conventionnel.

B) Une subsidiarité quasi-inexistante

La Grande Bretagne et l'Allemagne nous offrent deux exemples intéressants de traitement du champ d'application de la convention fiscale. On comprend que le champ d'application des conventions fiscales peuvent être déterminés par la loi domestique, le champ d'application organique du moins, sans pour autant que l'on assiste à la "corrosion" de la convention par la loi (1°). L'Allemagne nous offre l'exemple inversé en ce que la convention fiscale va restreindre le champ d'application de la loi domestique (2°). Nous sommes dans les deux cas éloignés de la subsidiarité des qualifications conventionnelles.

1°) La champ d'application conventionnel selon la loi ordinaire

Les écrits en **Grande Bretagne** sont assez intéressants dans la mesure où le dualisme⁹³⁸ a eu pour impact la délimitation du champ d'application organique des conventions fiscales par une loi domestique⁹³⁹. L'Etat ne serait pas libre d'introduire ce qu'il

⁹³⁸ Résultat de la jurisprudence *McLaine Watson v. Department of Trade* [1989] 3 All ER 523, HL, où Lord Templeman affirma §526: "A treaty to which her Majesty's Government is a party does not alter the laws of the United Kingdom. Except to the extent that a treaty becomes incorporated into the laws of the United Kingdom by statute, the courts of the United Kingdom have no power to enforce treaty rights and obligations at the behest of a sovereign government or on behalf of a private individual". S'agissant des traités contre la double imposition particulièrement, Park J. in *Boake Allen Ltd & Ors (including NEC Semi-Conductors Ltd) v Revenue and Customs Commissioners*, [2006] BTC 2006 [2006] EWCA Civ.25: "Double taxation agreements are treaties concluded between sovereign states. Under the law of the United Kingdom they are entered into in exercise of the prerogative power of the Crown. Under our law treaties are not "self-executing": that means that, although they are binding in international law between the United Kingdom and the other State as soon as they are concluded (or ratified, if by their terms they require ratification), they do not then take automatic effect in domestic law as part of the law of the United Kingdom. The intervention of Parliament, either directly by statute or by statutory delegation authorizing another person or body to bring the treaty into effect domestically, is needed." J. Schwarz, « Schwarz on Tax Treaties », CCH Wolters Kluwer (Uk), London, 2009, p. 6, affirme que la question de savoir si les dispositions d'un traité ont été implémentées en droit interne a fait l'objet de discordes au sein de la jurisprudence. Celle-ci serait passée d'une appréciation assez clémente de cette condition, à aujourd'hui une interprétation plus stricte, exigeant que les dispositions du traités aient été incorporées individuellement et soient devenues du droit domestique. L'appréciation large étant illustrée dans l'affaire *UBS AG v Revenue and Customs Commissioners*, [2007] BTC 285 [2007] EWCA Civ 119 by Moses LJ : « One might expect to be able to look at one of those [treaty] provisions and resolve the statutory question posed by section 788(3), namely does that Article provide for any one of the matters within section 788(3)(a)-(d)? If that substantive provision does so provide, then it has effect in UK law".

⁹³⁹ J. Schwarz, « Tax treaties : United Kingdom Law and Practice », London, Sweet & Maxwell, 2002 p. 3. Et J.D.B. Oliver, in "Le contrôle de conventionnalité par les juridictions nationales en matière fiscale, pratiques européennes », United Kingdom, p.117.

veut dans une convention fiscale contre la double imposition à défaut de ne pas voir ses dispositions appliquer. Sous l'intitulé « *Scope of Treaties* », la doctrine affirme d'abord qu'il n'y a pas de limite sur ce qui peut être négocié dans un traité, « *toutefois, la législation qui autorise son application, n'attribue pas un pouvoir illimité aux effets d'un traité* ». S'agissant des impôts sur le revenu et sur les sociétés, la section 788(3) du *Tax Act 1988* délimite le champ d'application organique des traités contre la double imposition qui doivent être appliqués selon qu'ils se contentent de disposer sur ce que les autorise la loi⁹⁴⁰. Dans ce sens, nous nous rapprochons du vice ayant conduit à la subsidiarité des qualifications conventionnelles, dénoncé au sein de la première partie de cette étude, sans toutefois arriver aussi loin.

On se rapproche parce que la définition de ce que peut contenir un traité est donnée par le droit domestique. Toutefois, dès le départ, toute limitation des effets d'un traité contre la double imposition reposant sur leur « objet » qui est celui d'éviter les doubles impositions uniquement, est évitée. La loi organique prévoit dans son 5^{ème} alinéa paragraphe d l'octroi des crédits d'impôts fictifs, dont le seul objet est celui de promouvoir le développement [industriel, commercial, etc.] d'un autre Etat. Certes, nous sortons ici de la logique consistant

⁹⁴⁰ Section 788(3) Taxes Act 1988: Subject to the provisions of this Part, the arrangements shall, notwithstanding anything in any enactment, have effect in relation to income tax and corporation tax in so far as they provide—

- (a) for relief from income tax, or from corporation tax in respect of income or chargeable gains; or
 - (b) for charging the income arising from sources, or chargeable gains accruing on the disposal of assets, in the United Kingdom to persons not resident in the United Kingdom; or
 - (c) for determining the income or chargeable gains to be attributed—
 - (i) to persons not resident in the United Kingdom and their agencies, branches or establishments in the United Kingdom; or
 - (ii) to persons resident in the United Kingdom who have special relationships with persons not so resident; or
 - (d) for conferring on persons not resident in the United Kingdom the right to a tax credit under section 231 in respect of qualifying distributions made to them by companies which are so resident.
- (4) The provisions of Chapter II of this Part shall apply where arrangements which have effect by virtue of this section provide that tax payable under the laws of the territory concerned shall be allowed as a credit against tax payable in the United Kingdom.
- (5) For the purposes of this section and, subject to section 795(3), Chapter II of this Part in its application to relief under this section, any amount of tax which would have been payable under the law of a territory outside the United Kingdom but for a relief to which this subsection applies given under the law of that territory shall be treated as having been payable; and references in this section and that Chapter to double taxation, to tax payable or chargeable, or to tax not chargeable directly or by deduction shall be construed accordingly. This subsection applies—
- (a) to any relief given with a view to promoting industrial, commercial, scientific, educational or other development in a territory outside the United Kingdom, being a relief with respect to which provision is made in the arrangements in question for double taxation relief; and
 - (b) to any relief provided under and in accordance with the arrangements, where the latter expressly contemplate that the relief is to fall within this subsection.

à définir le champ d'application conventionnel selon ce que prévoit explicitement le traité, comme si, quoi qu'aient négociées les autorités compétentes, il doit se contenter de régir les questions que lui autorise la loi domestique⁹⁴¹. Néanmoins, le champ d'application de la loi ayant fondé l'acte d'imposition et objet du contrôle de conventionnalité ne constitue pas le cadre de l'interprétation du traité.

2°) La limitation du champ domestique par les conventions

En **Allemagne**⁹⁴², on peut lire que les traités contre la double imposition ont pour fonction « *limiter le champ du droit domestique dans certaines situations transfrontalières entre Etats contractants afin d'éviter la double imposition.* »

Dans ce contexte, il est d'une importance considérable savoir jusqu'où les dispositions et les concepts d'un traité contre la double imposition qui couvrent certaines questions, sont dépendants ou indépendants des normes et concepts qui appartiennent au droit domestique »⁹⁴³. D'abord on remarque que l'ordre selon lequel les facteurs champ d'application conventionnel et domestique sont présentés, diffère de la logique de la subsidiarité à la française où le champ d'application de la loi domestique est le facteur « actif » qui délimite l'application du traité ; la question de l'autonomie des traités est par ailleurs soulevée. S'interroger c'est aussi accepter que la question puisse être posée. Cette interprétation est confortée lorsqu'on apprend qu'en Allemagne le courant doctrinal majoritaire estime qu'il convient d'observer trois étapes lors de l'interprétation d'un traité : d'abord les définitions contenues dans les différentes dispositions du traité afin qu'elles soient respectées, ensuite le contexte du traité dans son intégralité, ensuite, en troisième lieu, il devient possible de recourir aux concepts consacrés par le droit domestique⁹⁴⁴. **Klaus Vogel**,

⁹⁴¹ J. SCHWARZ, « *Tax treaties : United Kingdom Law and Practice* », London, Sweet & Maxwell, 2002, p.10.

⁹⁴² La procédure spéciale d'intégration de la norme internationale en droit interne est disposée à l'article 59(2) de la Constitution fédérale, et à l'article 105(3) GG de la réglementation fédérale, du moins lorsque le traité porte sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des sociétés ou bien sur la TVA. A. Cordewener, « *The compatibility of national tax provisions with international treaties a rough sketch of German Theory and Practice* », in L'année fiscale 2005, Puf, Paris, p.11 note que le *Zustimmungsgesetz* est généralement considéré comme un acte qui commande l'application (*Anwendungsbefehl*) du traité en tant que tel, et non une disposition domestique contenant le contenu identique, en droit interne. Cette lecture emporterait la majorité de la doctrine aujourd'hui en Allemagne. Le « *Zustimmungsgesetz* » est une loi fédérale dite « normale » en ce qu'elle occupe le même rang hiérarchique que les lois fédérales en général. L'auteur note également qu'en vertu de l'article 25 de la Constitution germanique, seules les règles générales du droit international public, c'est-à-dire, la coutume et les principes généralement acceptés, prévalent sur les lois fédérales.

⁹⁴³ A. CORDEWENER, « *The compatibility of national tax provisions with international treaties a rough sketch of German Theory and Practice* », in L'année fiscale 2005, Puf, Paris, p.34, (traduction libre).

⁹⁴⁴ A. CORDEWENER, *op.cit.*, p.35, (traduction libre), l'auteur s'appuie sur une jurisprudence abondante.

présentant la question de l'ordre éventuel d'examen du droit interne et du droit conventionnel de façon générale sans se focaliser sur la pratique allemande, n'accorde aucune importance à ces étapes.

Toutefois, l'image qu'il emprunte pour montrer l'indifférence logique qu'il faudrait accorder à la question est très révélatrice et dessert à notre avis la cause du dévouement au champ d'application au droit interne qu'expriment la jurisprudence et la doctrine française. Au sujet de la structure et de l'application des conventions fiscales, l'auteur estime que le traité opère telle une matrice qui est placée sur le modèle du droit domestique et « *recouvre en plus quelques parties* »⁹⁴⁵. On comprend ici que, contrairement à l'image qui reflète la subsidiarité des conventions fiscales à la française, un traité peut aller au-delà du modèle domestique le cas échéant, au lieu de se contenter de ce droit interne et de respecter chacun de ses traits, de ses frontières. L'auteur poursuit ce passage en affirmant que « *la question de savoir si c'est la matrice ou le modèle qui doit être examiné en premier, la même conclusion advient, donc l'ordre peut être décidé de façon pragmatique au cas par cas* »⁹⁴⁶.

§2 - Le champ d'application conventionnel dans le contexte moniste

Le principe de subsidiarité trouve moins d'expression dans un contexte moniste avec identité des rangs hiérarchique tel que le contexte américain (1°), que plongé dans un système moniste avec supériorité des traités tel que le contexte français (2°). Le constat intéresse car souvent la supériorité hiérarchique des traités internationaux est envisagée comme un gage de bonne application, de respect de la norme d'origine internationale. L'expérience française de la subsidiarité conventionnelle révèle que cette idée initiale ne se vérifie pas en pratique.

A) Defaut de subsidiarité et identité des rangs hiérarchique

L'identité des rangs hiérarchiques rend la subsidiarité inutile (a) et le droit au "treaty override" écarte le recours au prisme de la subsidiarité. On peut alors concevoir le mécanisme du "treaty override" comme une garantie de l'application non-subsidiaire des traités fiscaux (b).

⁹⁴⁵ K. VOGEL, *op.cit.*, §56, traduction libre de : « *the treaty acts like a stencil that is placed over the pattern of domestic law and covers over certain parts. Whether the stencil or the pattern is examined first, the same conclusion results, so the order of application can be decided pragmatically from case to case* ».

⁹⁴⁶ *Ibid*, traduction libre de: « *Whether the stencil or the pattern is examined first, the same conclusion results, so the order of application can be decided pragmatically from case to case (...). Only where one level refers to the other could a particular order of examination, exceptionally, be logically required* ».

1°) L'inutilité de la subsidiarité

Dès lors que les engagements internationaux occupent le même rang hiérarchique que la loi, la subsidiarité devient inutile. Dans ces cas, la loi plus récente prévaut semblant éradiquer le besoin d'établir une corrélation trop forte entre le champ d'application de la loi domestique et le champ d'application des conventions internationales⁹⁴⁷.

2°) Treaty override au lieu et place de la subsidiarité

Aux **Etats-Unis**, les tribunaux s'emploient ensuite à rendre l'application des traités et du droit domestique harmonieuse⁹⁴⁸, mais le Congrès américain peut à tout moment voter une loi qui viole une convention fiscale, situation dite de « *treaty override* » ; ces entorses autorisées par le système juridique aux conventions contre la double imposition n'ont pourtant pas laissé de place à des affirmations périlleuses quant à l'impact du champ d'application de la loi sur celui des conventions fiscales⁹⁴⁹. Comme nous l'avons mentionné plus tôt, bien que nous soyons dans le pays ayant consacré le principe de non-aggravation, le champ d'application de la convention fiscale est toujours abordé suivant les dispositions du modèle de convention américain, la seule référence à une certaine prévalence de la loi domestique étant les occasions où le contribuable peut choisir d'y être soumis, lorsque l'imposition qu'il en résulte est plus faible que celle qu'il résulterait de l'application d'un traité.

B) Subsidiarité et diversité des rangs hiérarchique

Dans les pays à tradition **moniste avec supériorité des traités** internationaux à l'égard des lois ordinaires, l'affirmation ou la consécration en tant que telle d'un principe de subsidiarité fait défaut. Néanmoins, il est vrai que l'on s'approche de plus en plus de l'essence de la subsidiarité. La doctrine semble avoir tendance à insister davantage sur le principe de légalité de l'impôt ; les passages dédiés à ce principe, alors qu'il est question des conventions fiscales en tant que source du droit, sont plus exhaustifs. Il est alors question d'un principe de

⁹⁴⁷ Pour les Etats-Unis : R. L. DOERNBERG, « *International Taxation* », 8eme Ed., Thomson West., 2009, p.123, conformément à la jurisprudence *Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190(1888).

⁹⁴⁸ *Ibid*, « *If a taxpayer claims that a statutory provision is affected by a tax treaty, the taxpayer must disclose reliance on a treaty to modify application of a Code provision I.R.C. § 6114* »: it means that on behalf of the taxpayer's legitimate expectation the treaty would apply instead of the domestic law?. La relation entre le droit domestique américain et le droit international est régie par I.R.C.§7852 et IRC§894(a). En vertu du dernier de ces textes, les dispositions du Code doivent être appliquées en prenant en compte les obligations qui résultent des traités (« *with due regard to any treaty obligation of the United States* »).

⁹⁴⁹ *Ibid*, p.123.

l'effet négatif des traités (a) et de préservation des avantages du droit interne (b). On croit identifier une sorte de "protectionnisme" du droit interne en dépit des conventions fiscales.

a) Le principe de l'effet négatif des traités

L'exemple portugais mérite le détour⁹⁵⁰. D'abord, il est expliqué le rang hiérarchique des traités, supérieurs à la loi en vertu de la convention de Vienna et de l'adoption de cette dernière dans la loi fondamentale portugaise⁹⁵¹ ; la supériorité sera tout de suite relativisée dans le cadre d'un principe dit de « *l'effet négatif* » des traités. Selon la doctrine portugaise, la fonction positive consiste à pouvoir attribuer le droit aux Etats de fonder leur acte d'imposition directement sur les traités ; tandis qu'en vertu de la fonction négative, les traités peuvent uniquement délimiter les « prétentions » fiscales des Etats signataires. En s'appuyant sur Vogel, Baker et Knechtle, il sera rappelé que les conventions fiscales peuvent uniquement laisser le droit d'imposer inchangé, ou le restreindre, ou l'écarter, mais elles ne peuvent l'« étendre »⁹⁵². La doctrine française sera citée de façon un peu maladroite, même si on peut voir l'influence de notre principe de subsidiarité sur la doctrine portugaise. L'auteur affirme que, compte tenu du fait qu'un traité ne peut étendre le droit d'imposer d'un Etat, il faut examiner l'acte d'imposition en deux temps (« *fases* ») : en premier lieu, il convient d'abord de vérifier s'il existe une loi interne qui fonde l'acte d'imposition ; en cas de réponse affirmative, il convient ensuite de vérifier si cette loi a été limitée par une convention fiscale.

La maladresse à l'égard de la doctrine française vient du fait que l'auteur assimile ces deux étapes surtout au principe de non-aggravation de l'impôt, le principe de subsidiarité étant cité en passant, et comme si le Professeur J.C. Martinez était le seul à le soutenir⁹⁵³. On

⁹⁵⁰ L'article 8 de la Constitution portugaise de 1976, modifiée depuis à sept reprises, contient un dispositif comparable à l'article 55 de la Constitution française : l'article 8. L'article est composé de quatre alinéas, chacun relatif à un domaine spécifique du « droit international » et dispose que :

- les normes et principes de droit international général ou commun intègrent le droit portugais ;
- les normes émanant des conventions internationales régulièrement ratifiées ou approuvées intègrent le droit interne une fois publiées, et pour la durée pendant laquelle elles lient l'Etat portugais ;
- les normes émanant des organes compétents des organisations internationales dont le Portugal fait partie sont d'application directe lorsque les traités le prévoient ;
- les dispositions du traité sur l'Union européenne et aux normes émanant de ses institutions s'appliquent dans l'ordre interne telles qu'elles sont définies par le droit communautaire, dès lors qu'elles respectent les principes fondamentaux de l'Etat de droit démocratique.

⁹⁵¹ de A. XAVIER, *Direito tributario internacional*, 2a edição actualizada, col. De C. Celorico de Palma e L. Xavier, Almedina 2010, p. 119 à 121.

⁹⁵² *Ibid*, p.121.

⁹⁵³ *Ibid*, p.122, note de bas de page 37. L'auteur affirme « *Na França, fala-se num « principio de nao agravação » en citant B. Gouthière dans Les impôts dans les affaires internationales, édition de 1991, pages 138-139. Ensuite, l'auteur fait allusion à la jurisprudence du Conseil d'Etat, celle-ci aurait considéré le principe de non-aggravation comme un « principio consuetudinario do direito internacional». Il n'est pas cité d'arrêt du Conseil d'Etat en particulier, et on se demande si l'auteur fait allusion au principe de subsidiarité vu qu'après la*

constate néanmoins que seule la logique de la subsidiarité d'application est présente, correspondant à ce que nous avons considéré constituer le premier volet du principe. L'exposé a le mérite de ne pas faire allusion au rapprochement de la qualification ayant fondée l'imposition en droit interne des stipulations conventionnelles. Le champ d'application de la loi interne expressément n'est pas mentionné, on passe d'ailleurs à un troisième paragraphe au sein duquel il sera question du champ d'application conventionnel *stricto sensu*⁹⁵⁴. Donc, oui, le Portugal réconforte l'idée selon laquelle dans les Etats à tradition moniste avec supériorité du droit international, le besoin est de réconforter et réaffirmer la suprématie du pouvoir exclusif du législateur en matière de création d'impôts, et que de ce pouvoir doit découler une certaine « relativité » des effets d'un traité contre la double imposition.

b) La préservation des avantages du droit interne

Le même constat se vérifie en **Belgique**, où l'influence de la doctrine française se fait aussi sentir, de par les références bibliographiques sur laquelle les écrits s'appuient notamment⁹⁵⁵. La Belgique est devenue un système moniste avec primauté du droit international à la suite de la jurisprudence de la cour de cassation de 1971. Une fois la supériorité hiérarchique affirmée, il sera question de la « préservation des avantages du droit interne », où l'idée de subsidiarité d'application est d'abord exposée sans que le terme soit employé⁹⁵⁶. L'auteur s'appuie sur l'exemple américain exploité plus haut, en s'arrêtant sur le principe de non-aggravation⁹⁵⁷ ; « *on déduit généralement de ces considérations un principe de subsidiarité des traités par rapport au droit interne. Lorsque les moyens tirés de la loi nationale suffisent à résoudre le problème posé, il n'y a pas lieu d'examiner ceux qui sont déduits des conventions* ». Pour cette dernière phrase, l'auteur s'appuie sur la doctrine française et sur l'arrêt fondateur du principe de subsidiarité⁹⁵⁸, en plus de Vogel, à notre

mention faite à la jurisprudence en passant, l'auteur cite J.C. Martinez, *Les conventions*, 70 ss., en disant qu'il « se réfère à un principe de subsidiarité ». Mais c'est la seule référence à la subsidiarité. Les auteurs citent Cartou, Gest et Tixier (2^{ème} éd. pour ces derniers, 1990, p.65).

⁹⁵⁴ *Ibid*, p.122.

⁹⁵⁵ Pour des exemples : J. MALHERBE, « *Droit fiscal international* », Maison Larcier, Bruxelles, 1994, pages 31 à 33 où l'auteur s'appuie sur l'ouvrage de Monsieur Plagnet, « *Droit fiscal international* », 1986 et de Messieurs G. Gest et Tixier, « *Droit fiscal international* », 2^{ème} éd., 1990.

⁹⁵⁶ *Ibid* p.31 : « *l'impôt est perçu sur base des dispositions du droit interne. Les conventions fiscales internationales ont pour objet de limiter le droit des Etats à percevoir l'imposition prévue par leur loi nationale lorsque l'application de celle-ci conduirait à une double imposition. En présence d'un traité, il n'y a donc lieu à imposition que si, outre les conditions du droit interne, celles du traité sont réunies* ».

⁹⁵⁷ Chapitre 4 dédié au principe de non-aggravation

⁹⁵⁸ *Ibid*, p.31, citant : Plagnet (1986, p.44), Gest et Tixier (1990, p.65), CE, 19/12/1975, RDF 27/1976, com.925 concl. Fabre et CE, 01/02/1978, RDF 41/1978, com.1551, concl. Rivier.

grande surprise, qui n'employa pourtant jamais ce terme de façon expresse et qui rejeta tout intérêt à la question de savoir quel droit prendre en considération en premier lieu, entre le droit conventionnel et le droit domestique⁹⁵⁹. Toutefois, il est à noter que le champ d'application conventionnel n'est pas expressément lié au champ d'application de la loi interne, la deuxième partie du considérant de principe de l'affaire Schneider en vertu duquel le champ d'application de la loi doit être soulevé d'office le cas échéant, n'est pas du tout mentionné. Ensuite, le chapitre consacré au champ d'application conventionnel ne fait pas d'avantage allusion au champ d'application du droit domestique⁹⁶⁰.

CONCLUSION chapitre 2

Ce dernier chapitre dévoué à l'étude sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales se termine avec une démonstration assez pessimiste. Tout d'abord parce que le principe de subsidiarité apparaît comme toujours digne d'exceptions ou de subterfuges. Ensuite, le principe entraîne un traitement différent des contribuables selon qu'ils saisissent le juge pendant une phase de la jurisprudence où le principe est appliqué de façon "excessive" ou non. Le résultat est un manque de prévisibilité et d'accessibilité pour excès de complexité qui place le contribuable en porte à faux vis-à-vis du principe de sécurité juridique. Peut-on fonder des attentes légitimes à partir des termes d'une convention fiscale? La réponse paraît devoir être bien mitigée. Enfin le pessimisme est aussi le fruit du dernier constat selon lequel le monisme avec supériorité des normes d'origine internationale est susceptible de jouer un rôle dans le développement du principe de subsidiarité des qualifications conventionnelles. Si les frontières entre le rang hiérarchique d'une norme et la méthode d'application dont elle fait l'objet, sont tracées de façon si parallèles de telle sorte qu'elles ne risquent jamais de se croiser, tel n'est pas le cas des principes de supériorité hiérarchique et de subsidiarité des qualifications des conventions fiscales internationales.

⁹⁵⁹ *Ibid*, citant Vogel p.75.

⁹⁶⁰ *Ibid*, pages 41 et s.

Conclusion générale

Au moment même de rédiger la conclusion générale de ce travail sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales fin 2015, l'attention a été attirée par une chronique sur l'actualité relative à ces conventions⁹⁶¹. Cette chronique présente les échanges qui ont eu lieu entre la Direction de la législation fiscale et des praticiens de la fiscalité autour de trois axes susceptibles d'avoir un impact sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales.

La chronique informe que la France est un des pays au monde dont le réseau conventionnel est le plus large avec près de 130 conventions fiscales et accords en vigueur, et que sa politique conventionnelle est et a toujours été de signer des nouveaux accords "*de façon à offrir un cadre fiscal plus sécurisé aux échanges bilatéraux*". Un certain nombre de propositions ou requêtes ont été faites selon qu'elles émanaient de l'administration ou des contribuables. Par exemple, l'introduction d'une clause conventionnelle "anti-abus", l'introduction de dispositions dédiées aux dégrèvements en matière de prix de transfert, ou encore l'exclusion progressive des crédits d'impôts fictifs. Les entreprises ont aussi fait part des difficultés rencontrées en matière d'interprétation ou dans l'application des conventions fiscales, sollicitant alors la publication par l'Administration de commentaires officiels notamment sur des précisions quant à l'application de certaines clauses, ainsi que le soutien de l'Administration en marge de la procédure amiable. L'exemple de la question de la déductibilité de la retenue à la source non conventionnelle en cas de situation déficitaire, fut également mentionné.

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales tel que conçu par la jurisprudence administrative, échappe comme il a été démontré à la logique de la subsidiarité "troupe de réserve", en vertu de laquelle l'élément subsidiaire est censé intervenir uniquement en cas de défaillance du premier terme. Heureusement et malheureusement, dirions-nous. Heureusement, le principe de subsidiarité des conventions fiscales est particulier parce que sinon, à défaut de particularisme, l'application des conventions fiscales serait cantonnée aux hypothèses d'aggravation légale, ou se ferait au cas par cas, en fonction des variations jurisprudentielles. Malheureusement en revanche, dans la mesure où la particularité du

⁹⁶¹ V. de SAINT-BLANQUAT, *Actualité des conventions fiscales internationales*, RDF 40/2015, com.596, p.8 à 11.

principe le rend aussi presque illisible, alors même qu'il est de nature à compromettre au quotidien l'application des conventions fiscales. La subsidiarité des conventions fiscales est incompatible avec l'idéal d'un cadre fiscal sécurisé aux échanges bilatéraux: si elle était appliquée dans l'un des pays partenaires, l'application prévisible et conforme à la lettre du texte serait menacée par l'utilisation du droit domestique étranger au moment venu d'appliquer les conventions fiscales. La question de savoir si la fiction légale doit être importée sur le terrain conventionnel afin de guider l'interprétation de son texte fait encore débat comme illustré dans les affaires *Schneider* et *Aznavour*, deux arrêts qui se contredisent au final. Toujours sur les affaires impliquant des clauses de type anti-évasion fiscale, la jurisprudence française se révèle encore dubitative face aux montages de type triangulaire où plusieurs contribuables sont en cause, dans différents pays. S'agissant de la question de la déductibilité de la retenue à la source en cas de situation déficitaire, l'Administration fiscale, reconfortée par le juge administratif, a fait en sorte dans l'affaire *Société Céline* en 2014 que la retenue à la source payée à l'étranger ne soit pas compensée en France. Ce refus fut également fondé sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales, aidé par une interprétation singulièrement littérale de la clause relative à l'élimination de la double imposition. L'administration fiscale interprète de façon littérale les conventions fiscales et le juge hésite encore à la suivre comme dans l'affaire *Société Céline*, ou à procéder à une interprétation en fonction de l'objet, comme dans l'affaire *Société Lufthansa AG*⁹⁶². Dans ce dernier cas, le juge a procédé à une correcte application de la convention fiscale, et a permis au contribuable de ne pas être lourdement imposé. Enfin, tandis que l'Administration fiscale évoque la suppression des crédits d'impôts fictifs, les litiges sur ce point sont est portés devant le Conseil d'Etat et font l'objet de décisions contradictoires ; la décision *Société Natixis Banques populaires* vient d'être contredite par *Société Natixis 2015*⁹⁶³. L'ensemble de ces propos plaident pour une jurisprudence plus harmonieuse, avec moins de rebondissements subtiles qui font obstacle à la prévision du droit.

⁹⁶² CE, plen.fisc., 24/11/2014, n°368935, *min. c/ Sté Lufthansa AG*, RDF 49/2014, act.108.

⁹⁶³ CE, 8è. et 3è. ss-sect., 26/07/2006, n°284930, *Sté Natixis Banques Populaires*, JurisData n°2006-080989, RDF 50/2006, com.791, concl. Pierre Collin. CE, 10è et 9è ss-sect., 25/02/2015, n°366680, *Sté Natixis*, Concl. M.-A.Nicolazo de Barmon, RDF 24/2015, com.408. Lorsque des commentateurs affirment que "Pekin n'est pas Rio", signifiant qu'il y a une différence dans les faits même de cette décision, nous ne sommes pas d'accord: ARRUDA FERREIRA Vanessa, TRINDADE MARINHO Anapaula, « *Tax Sparing and Matching Credit: From an Unclear Concept to an Uncertain Regime* », in *Bulletin for International Taxation*, (Volume 67), No. 8., IBFD, Amsterdam, 2013. Tant mieux que Pekin ne soit pas Rio, nous sommes ravis pour le contribuable. Mais s'agissant de la cohérence juridique de l'interprétation conduite, il y a contradiction entre ces deux décisions et donc insécurité juridique tant qu'une troisième affaire se présente pour nous éclairer.

Le principe de subsidiarité est aussi sollicité dans le cadre de la lutte contre la planification fiscale agressive, généralement connue sous le vocable de "BEPS" puisque, même si sous la forme de recommandations pour l'heure, le droit conventionne, le droit européen et les droits domestiques doivent s'adapter aux nouveaux standards et interprétations issues du BEPS. Les conventions fiscales sont concernées au premier plan parce qu'elles sont souvent utilisées comme supports à des montages abusifs (de type notamment triangulaire, ajoutons-nous). L'objectif est alors d'inclure directement dans les conventions une clause anti-abus, ainsi que de modifier les travaux de l'OCDE, notamment pour les raisons que nous avons évoquées lors de la présentation de l'étude de Joanna Wheeler.

Le mot d'ordre est à la coopération dans le sens d'actions orientés vers ces objectifs communs, partagés à l'échelle multilatérale. Lorsque les entreprises s'expriment, dont certaines multilatérales, c'est aussi dans un souci de compétitivité : être sanctionnées par une application hasardeuse des conventions fiscales ne représente aucun intérêt économique pour nous. A l'heure où les accords américains FATCA sont signés, leur permettant entre autres d'injoindre notamment des banques sises dans notre territoire à fournir des informations sur leurs nationaux, sous peine de sanctions, l'éclatement symbolique des frontières fiscales en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, ne saurait aller de pair avec une jurisprudence sans doute souverainiste, que, de plus est, ne nous apporte pas grand chose⁹⁶⁴. La subsidiarité pourrait être réduite à celle prescrite par les articles 4 bis, 209 et 165 du Code général des impôts, la clarté serait la bienvenue sans que l'abandon de la subsidiarité prétorienne nous fasse perdre quoi que ce soit.

⁹⁶⁴ Foreign Account Tax Compliance Act, signé par la France le 14 novembre 2013.

BIBLIOGRAPHIE

(Sources sollicitées dans le corps du texte)

1 - OUVRAGES

AMSELEK Paul, *Un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales*, Mél. Waline, Dalloz, Paris, 2002, p.111.

BERLIN Dominique, *Droit fiscal communautaire*, Puf, Paris, 1988, pp. 12-18.

BIENVENU Jean-Jacques, LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, (4^e éd.), Puf, Paris, 2010, p.96.

BOBBIO Norberto, « Nouvelles réflexions sur les normes primaires et secondaires » in *Essais de théorie du droit*, Librairie Générale de droit et de jurisprudence (LGDJ), 1998, p. 161.

BRANDSTETTER Patricia, *Taxes covered*, IBFD, Amsterdam, 2011, p. 43.

BRICHAMBAUT, Marc Perrin de, DOBELLE Jean-François, D'HAUSSY, Marie-Reine, *Leçons de droit international public*, Presses Sc.Po et Dalloz, Paris, 2002, p.188.

BUFFA Stéphane, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, IRJS Editions, Paris, 2014.

BURGERS, I.J.J, « Commentary on Article 7 of the OECD Model Treaty », in *The Taxation of Permanent Establishments*, IBFD, Amsterdam, 1994, p.41.

CALMES Sylvia, *Du principe de la protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, Dalloz, 2005, p. 25

CAPORAL Stéphane, LUTHER Jorg, VERNIER Olivier, *Constitutional documents of France, Corsica and Monaco, 1789-1848*, De Gruyter, Berlin, 2010.

CARRÉ DE MALBERG Raymond, *Contribution à la théorie générale de l'État*, T1, Dalloz, reprint, 2003, p. 571.

CASSESE Sabino, *Il foro italiano*, V, 1995, p. 373.

CASTAGNEDE Bernard et TOLEDANO Salomon, *Fiscalité internationale de l'entreprise*, Puf, Paris, 1987, pp.53-63.

CASTAGNEDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, (5^e éd.), PUF, Paris, 2015.

CHANTEBOUT Bernard, *Droit constitutionnel*, (25^e éd.), Sirey Université-Dalloz, Paris, 2008, p.574.

COLLET, Martin, *Droit Fiscal*, (3^{ème} éd.), Puf, Paris, 2012.

COMBACAU Jean ; SUR Serge, *Droit international public*, (8^e éd.), Montchrestien, Paris, 2008, p.11, 163, 552, et 723.

CORNU Gérard, *Vocabulaire Juridique*, Puf, (2^e éd.), Paris, 1990, p.176.

COUZIN Robert, *Corporate Residence and International Taxation*, IBFD (Site internet), Amsterdam, 2002, Sec. 3.1.1.

COZIAN Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises*, (27^e éd.), 2003-2004, Litec, Paris, p. 307.

DALIMIER Gilles, KERLAN Pierre, *Juris-classeur de droit fiscal international*, éd. Techniques, Paris, 1962.

DANON Robert J., « Switzerland's direct and international taxation of private express trusts », in *Droit fiscal Suisse et international*, Vol.1, Linde, Zurich, 2004, p.279.

DANON Robert, CHENAUX Jean-Luc, « Taxation of trusts in Civil Law Jurisdictions », in *Centre de Droit Commercial, Fiscal et de l'Innovation*, Vol.4, Schultess Editions Romandes, Genève, 2010.

DE BOYNES Nicolas, « Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law », IBFD Guglielmo Maisto, 2009, Chap. 15.

DE BRICHAMBAUT Marc-Perrin, DOBELLE Jean-François, D'HAUSSY Marie-Reine, *Leçons de droit international public*, Presses de sciences Po et Dalloz, Paris, 2002, pp.33-37.

DE BROE Luc, *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, 2008, Vol.14, p. 451.

DOERNBERG Richard L., *International Taxation in a Nutshell*, (8^e éd.), Thompson West, Eagan, 2009, pp.123-129.

DOUMA, ENGELE, *The legal status of OECD commentaries*, IBFD, 2008 p.115, 202

DOUVIER Pierre-Marie, *Droit fiscal dans les relations internationales*, n°8, A.Pedone, Paris, 1996, p.4.

DRAGONETTI Alessandro, PIACENTINI Valeria, SFONDRINI Anna, *Manuale di fiscalità internazionale*, (5^e éd.), IPSOA, Wolters Kluwer Italia, Milan, 2012, chap. 4, p.41-67.

DUCHON-DORIS Jean-Christophe, *La clause de non-discrimination dans les conventions fiscales*, BF, Paris, 1988, p.590.

DUPUY Pierre-Marie, *Droit international public*, Dalloz, Paris, 2014.

DUTHEIL DE LA ROCHERE Jacqueline, « Le principe de légalité », in *AJDA*, Dalloz, Paris, 1996, n° spécial, p.61.

ESMEIN Adhémar, *Eléments de droit constitutionnel français et comparé*, (5^e éd.), Société du Recueil Sirey, Paris, 1909, pp. 225-417.

FAVOREU Louis ; GAÏA Patrick ; GHEVONTIAN Richard ; MESTRE Jean-Louis ; PFERSMANN Otto ; SCOFFONI Guy et ROUX André, *Droit constitutionnel*, Dalloz, Paris, Coll. Dalloz Manuel, 2008, et 17^eme éd., p.66 à 84, 97 à 106, 125 à 141, 170 à 223.

FELIX PINTO NOGUEIRA Joao, *Direito fiscal europeu. O paradigma da proporcionalidade*, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, p.54.

G. CORNU, *Vocabulaire juridique association Henri Capitant*, (2^e éd.), Puf, Paris, 1990, p.261.

GAUDEMET Yves, « Libres propos sur la subsidiarité spécialement en Europe » (2003), in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, Bruxelles, 2005, pp.315-329.

GEST Guy, TIXIER Gilbert, *Droit fiscal international*, Puf, (2^e éd.), Paris, 1990, p. 68-186.

GOUËZEL Antoine, *La subsidiarité en droit privé*, Economica, 2013, 394 p.

GOUTHIERE Bernard, *Les impôts dans les affaires internationales*, (8^e éd.), éd. Francis Lefebvre, Paris, 2010, p.122-176.

GUEZ Julien, *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, 2007, 367

GUTMANN Daniel, « Tax Treaty Interpretation in France », in ouv. collec. Dir. LANG Michael, *Tax Treaty Interpretation*, Kluwer Law International, Pays-Bas, pp. 95-117.

GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des affaires*, (4^e éd.), LGDJ, Paris, 2013, p.31-51; et 5^eme éd. 2014, p.48-53.

HART Herbert, *Le Concept de droit*, trad. M. van de Kerchove, (2^e éd.), Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, 2005, p. 103.

HATTINGH Peter-John, « The Role and Function of Article 1 of the OECD Model », in *57 Bulletin for International Taxation 11*, IBFD, Amsterdam, 2003, pp.546-553.

HERTZOG Robert, « L'autonomie en droit : trop de sens, trop peu de signification ? », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, Bruxelles, 2005, pp.445-470.

HOLMES Kevin, *Tax Policy and Double Tax Treaties*, (2^e éd.), IBFD, Amsterdam, 2014, p.60.

JACQUET Jean-Michel, DELEBECQUE Philippe, CORNELOUP Sabine, *Droit du commerce international*, (1^e éd.), Dalloz, Paris, 2007, §233, note 1, p.136.

JEZE Gaston et BOUCARD Max, *Eléments de la science des finances et de la législation financière française*, Paris, Giard & Brière, 1^{ère} éd., 1896, p.198 (n°170).

JÈZE Gaston, *Cours de finances publiques, 1935-1936*, Librairie générale de droit et de jurisprudence (LGDJ), Paris, 1936, p.31.

KELSEN Hans, « Observations sur le rapport de Georges S. Maridakis : « Le renvoi en droit international privé » », in *Annuaire de l'institut de droit international*, vol. 47, 2^e partie, 1957, pp.115-125, reprod in édition Charles Leben, KELSEN, Hans, *Ecrits français de droit international*, Puf, Paris 2001, coll. Doctrine juridique, p.316, pp.309-316, p.312 ; et *Théorie générale du droit et de l'Etat*, pp.293-298.

KELSEN Hans, *Théorie générale des normes*, Puf, Paris, 1996, Coll. Léviathan, p.69.

KNECHTLE Arnold, « Basic Problems in International Fiscal Law (trad.) », in *Deventer*, 1979, p.32.

KOLB Robert : « International Legal Materials » in dir. KOLB R., *La bonne foi en droit international public – contribution à l'étude des principes généraux de droit*, Puf, Paris, 2000, vol.31, p. 58-103.

KOLB Robert, *La bonne foi en droit international public – contribution à l'étude des principes généraux de droit*, (1^{ère} éd.), Puf, Paris, 2000, p. 68.

KOLB Robert, *Réflexions de philosophie du droit international – Problèmes fondamentaux du droit international public : théorie et philosophie du droit international*, Bruylant, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2003, p. 292.

KOLB Robert, *Théorie du droit international*, Primento, Paris, 2013.

LABETOULLE Daniel, « Principe de légalité et principe de sécurité juridique » in *L'Etat de droit, Mélanges en l'honneur de G. Braibant*, Dalloz, Paris, 1996, p.403.

LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, *Droit fiscal général*, (1^{ère} éd.), Litec, Paris, 2009, pp. 200-418; et 3^{ème} éd., 2014.

LAMBERT Thierry, *Procédures fiscales*, 2^{ème} éd., LGDJ, Paris, 2015, p.372 à 375.

LANG Michael, « Rapport Général », in « *Cahier de droit fiscal international* », volume 89a, Kluwer, Pays-bas, 1993.

LANG Michael, *Introduction to the Law of double taxation conventions*, (1^e éd.), IBFD/Linde, Amsterdam, 2010, pp.39- 40

LANG Michael, *Treaty Case Law around the Globe*, Wolters Kluwer, Paris, 2013.

LANG, Michel, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, (2^e éd.) Wien Linde, Amsterdam, 2013.

LAPRADE Martin, cité par LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, *Droit fiscal général*, (1^{ère} éd.), Litec, Paris, 2009, p. 216.

LASCOMBE Michel ; VANDENDRIESSCHE Xavier, « Vu la Constitution, et notamment son article 55 », in *Mélanges Paul Amssele*, Bruylant, Bruxelles, 2005, pp. 481-499.

LENZ Raoul, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. XLII , IFA, Congrès de Bâle, 1960.

MACHADO Jean-Baptista, *Problemas na aplicação do direito estrangeiro – adaptação e substituição*, in *ID. Obra Dispersa, I*, Instituto de España, Madrid, 1991, p.685.

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.156, p.154 à 178 .

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, L.G.D.J., 2005, p.267

MAISTO Guglielmo, *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD, Amsterdam, 2006, p.18.

MALHERBE Jacques, *Droit fiscal international*, Maison Larcier, Bruxelles, 1994, pp.23-33

MANGIAVILLANO Alexandre, *Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété*, Dalloz, Paris, 2013.

- MARTIN JIMENEZ A., « Artículo 2. Impuestos cubiertos por el Convenio », in *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Cord. J.R. Ruiz Garcia y J.M. Calderon Carrero, Fundacion Pedro Barrié de la Maza Instituto de Estudios Economicos de Galicia, 2004, p.141 et 165.
- MARTIN, Pierre, *Courts and tax treaties*, IBFD, Amsterdam, 2007.
- MARTINEZ Jean-Claude, « Les conventions de double imposition », extrait *Juris-classseur Droit Fiscal International*, Litec droit, Paris, 1986, p.41.
- MARTINEZ Jean-Claude, DI MALTA Pierre, *Droit fiscal contemporain*, Litec, Paris, 1985, p. 71.
- MATHIEU Bertrand, « Réflexions en guise de conclusion sur le principe de sécurité juridique », in *Cahier du conseil constitutionnel, n°11*, Dalloz, Paris, 2001, p.107.
- MEHL Lucien ; BELTRAME Pierre, *Sciences et techniques fiscales*, Puf, Paris, 1984, coll. Thémis, p.203.
- MELOT Nicolas, *Territorialité et mondialité de l'impôt : étude de l'imposition des bénéficiaires des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, Thèse de doctorat en Droit privé, Paris : Université Paris 2-Assas, soutenue en 2002.
- MILLER Angharad, OATS Lynne, *Principles of international taxation*, Tottel ed., Dublin, 2009, p.112.
- MOLENAAR Dick, *Taxation of International Performing Artists*”, Vol.10, IBFD Doctoral Series, Amsterdam, 2005, pp.146-149.
- MÖSSNER, Jean-Marie, « Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen », in *Liber amicorum I, Seidl-Hohenveldern*, Kluwer Law International, Pays-Bas, 1988, p.417.
- MUMMERY, John, in *Commissioners of Inland Revenue*, 1990, S.T.C. 305, cité par VOGEL Klaus, PROKISCH Rainer, « Interpretation of double taxation conventions, subject 1 », in IFA dir. *Cahiers de droit fiscal international, 47th Confresse of the international fiscal association*, vol. LXXVIIIa, Kluwer, Pays-Bas, 1993.
- OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée, OCDE, 2014, p.24.
- ODENT Raymond, *Contentieux administratif*, Dalloz, Paris, 1980, p.261.
- OLIVER J.D.B, « Le contrôle de conventionnalité par les juridictions nationales en matière fiscale, pratiques européennes », in *L'année fiscale 2005*, United Kingdom, p.117.
- PARK J., *Boake Allen Ltd & Ors (including NEC Semi-Conductors Ltd) v Revenue and Customs Commissioners*, BTC 2006, EWCA Civ.25.
- PEETERS Bernard, “Interpretation of double taxation conventions, Belgian report”, in *Cahier de droit fiscal International*, vol. LXXVIIIa, IFA, Kluwer, Pays-bas , 1993, p.225.
- PELLETIER Marc, *Les normes du droit fiscal*, Dalloz. Paris, 2008. Coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses, p. 306.
- PICARD Jean-François, « La territorialité de l'impôt sur les sociétés », BF, 2009, 11/83, p.604.
- PIRES Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisbonne, 1984, p.448.
- PLAGNET Bruno, *Droit fiscal international*, LexisNexis, Paris, 1986.
- PÖLLATH Reinhard, « Rapport national sur l'Allemagne », in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXVIIIa, Kluwer, Pays-Bas, 1993, p. 347.
- QUOC DINH Ngyuen, DAILLIER Patrick, FORTEAU Mathias, PELLET Alain, *Droit international public*, (8^e éd.), LGDJ, Paris, 2009, pp.254-485.
- REUTER Paul, *L'introduction au droit des traités*, Armand Colin, 1972, p.11 -14, p.54 .

- RIALS Stéphane, *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, Hachette, Paris, 1988, p.267.
- RIVERO Jean, WALINE, Jean, *Droit administratif*, (19^e éd.), Dalloz, Paris, 2002, pp. 79-85.
- RIVIER Jean-Marc, « L'imposition des entreprises internationales : étude des accords suisses de double imposition et du projet de convention de l'O.C.D.E », LGDJ, Paris, 1964, p.45.
- RIVIER Jean-Marc, *Droit fiscal International*, Ed Ides et Calendes, Neuchâtel, 1987, p. 106.
- ROBLOT-TROIZIER, Agnès, *Contrôle de constitutionnalité et normes visées par la Constitution française, Recherches sur la constitutionnalité par renvoi*, Dalloz, Paris, 2007, coll. Nouvelle Bibliothèque des Thèses.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques, *Du Contrat Social, (Livre I, chap.6)*, Marc-Michel Rey, Amsterdam, 1762, p.124.
- SANCHEZ JIMENEZM, Maria Angeles, *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Comares ed., Granada, 1991, pp.126-129.
- SANDLER Daniel, « Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation », in *Publishing Boundaries*, (2nd ed.), Kluwer Law International, Pays-Bas, 1998, p.19.
- SANTULLI Carlo, "*Le statut international de l'ordre juridique étatique. Etude du traitement du droit interne par le droit international*", A. Pedone, 2001, p.31 et suiv.
- SANTULLI Carlo, *Droit du contentieux international*, Montchretien, Paris, 2005, pp.90-91, pp. 7-8.
- SCHWARTZ Jonathan, *Schwarz on Tax Treaties*, CCH Wolters Kluwer, London, 2009, p. 6.
- SCHWARTZ Jonathan, *Tax treaties : United Kingdom Law and Practice*, Sweet & Maxwell, Londres, 2002 p.3-19.
- SERLOOTEN Patrick, *Droit fiscal des affaires*, (9^e éd.), Dalloz, Paris, 2010, p. 17.
- SERRANO ANTON Fernando, *Fiscalidad Internacional*, (6^e éd.), CEF, Madrid, 2001, pp.24-25.
- SINCLAIR, Ian, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, (2^e éd), Manchester University Press, Royaume-Uni, 1984, p.115.
- SYNVET Harvé, « Sociétés », in *Répertoire de droit international*, Dalloz, Paris, 1979, n°40 sqq et id. §1037 p.736.
- THÉVENIN Philippe, *Le pouvoir réglementaire en matière fiscale*, Grenoble II : Service de reproduction des thèses, Bordeaux, 1975, p. 23.
- TIXIER Gilbert ; GEST Guy, KEROGUES Jean, *Droit fiscal international – pratique française*, (2^e éd.), Litec, Paris, 1980, pp.5-16.
- TIXIER Gilbert ; GEST Guy, KEROGUES Jean, *Droit fiscal international*, Puf, (2^e éd.), 1990, p.85.
- TONANNI Fernando, A. BARBOSA Isabel, *Tax Research Platform, Brazil, Surveys – Corporate, 9.8*, IBFD, Amsterdam.
- TOVILLAS MORAN José-Maria, *Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp.41-68.
- TRIEPEL Heinrich, *Droit international et droit interne*, Repr. Université Panthéon-Assas, coll. Les introuvables, 2010.
- TROPER Michel, « Souveraineté de l'État et hiérarchie des normes dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », in *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, Dalloz, n°9, Études et doctrine.
- TROPER Michel, *La théorie du droit, le droit, l'État*, Puf, Paris, 2001, p.324.
- TROTABAS Louis, COTTERET Jean-Marie, *Droit fiscal*, (4^e éd.), Dalloz, Paris, 1980, pp.118-184.
- TROTOBAS Louis, COTTERET Jean-Marie, *Droit fiscal*, (8^e éd.), Dalloz, Paris, 1997, p. 71.
- UDINO M., *Il Diritto Internazionale Tributario*, Padua, 1949, 252 ss, p. 35.
- UNITED NATIONS, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, 2012, pp.78-79.

VAN RAAD Kees, *Issues in the application of tax treaty non-discrimination clauses*, IBFD, Amsterdam, 1988, p.347.

VOGEL Klaus ; PROKISCH Rainer, « Rapport Général » in dir. INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVIIIa, Kluwer, Pays-Bas, 1993, p.110.

VOGEL Klaus, *Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, Paris, 2012, sec.125, p.47.

VOGEL Klaus, PROKISCH Rainer, « Interpretation of double taxation conventions, subject 1 », in dir. IFA *Cahiers de droit fiscal international*, 47th Confresse of the international fiscal association, vol. LXXXVIIIa, Kluwer, Pays-Bas, 1993. (47^{ème} congrès de l'IFA), pp. 87-117.

Le principe de subsidiarité, sous la direction de Francis Delpérée, Bibliothèque de la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, XXXVII, LGDJ, Bruylant, 2002, Bruxelles. Propos liminaires par Melchior WATHELET, p.17 à 20

W. WIJNEN Christine , DE GOEDE Jan, in *The UN Model in Practice, 1997-2013*, Tax Treaty Monitor, Bulletin for International Taxation IBFD report for the United Nations, 2014, pp.118-146.

WHELEER Joanna, « The Missing Keystone of Income Tax Treaties », in *World Tax Journal, issue 2*, IBDF edition Doctoral series, Amsterdam, 2011 (consultable sur :http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj_2011_02_int_2.html), 2011, p.247-280.

XAVIER Alberto, *Direito tributario internacional*, (2^e éd.), Almedina, Lisbonne, 2014, coll. De C. Celorico de Palma e L., pp.114-123, pp.31-44.

2- ARTICLES DE REVUES

ARRUDA FERREIRA Vanessa, BOCACHICA Maria, *Constitutionality of the Brazilian CFC Regulation*, Bulletin for International Taxation, Vol.67, n°10, 2013, IBFD

ARRUDA FERREIRA Vanessa, TRINDADE MARINHO Anapaula, « Tax Sparing and Matching Credit: From an Unclear Concept to an Uncertain Regime », in *Bulletin for International Taxation*, (Volume 67), No. 8., IBFD, Amsterdam, 2013.

ALLAND Denis, « Union nationale CGT des affaires sociales et autres », in *Revue générale de droit international public*, (RGDIP), A.Pedone, Paris, 1997, p.74.

BAKER Philipp, « Editor's Note », in *Glaxo Kabushiki Kaisha v. Director of Kojimachi Tax Office*, Gyo-Hi, 2008, n°91, pp.644-645.

BAYONA-GINENEZ, Juan José, « Le contrôle de conventionnalité par les juridictions nationales en matière fiscale. Le cas de l'Espagne », in *L'année fiscale*, Puf, Paris, 2005, pp.67-77.

BETTEN Rijkele, LOMBARDI Marco « Article 17(2) of the OECD Model in Triangular Situations, Does Article 17(2) apply if the Artiste or Sportsman is Resident in a Third State? », in *51 Bulletin for International Fiscal Documentation 12*, IBFD, Amsterdam , 1997, p.560.

BOISSARD Sophie, « Comment garantir la stabilité des situations juridiques individuelles sans priver l'autorité administrative de tous moyens d'action et sans transiger sur le respect du principe de légalité ? Le difficile dilemme du juge administratif » in *Cahier du conseil constitutionnel*, n°11, Dalloz, Paris, 2001, p.70. (Accessible sur site : <http://www.conseil-constitutionnel.fr>)

BUISSON Jacques, « L'impôt », in « Archives de Philosophie du Droit », Tome 46, Dalloz, p.25

CASTAGNEDE Bernard, *L'année fiscale 2003*, RDF (Revue de droit fiscal), Puf, Paris, 2003 , p. 387.

CHEVALIER Jacques, « La dimension symbolique du principe de légalité », in *Revue de droit public (RDP)* , Lextenso, Paris, 1990, p.1651.

CLUB DES JURISTES, « Sécurité juridique et initiative économique », in *RDF*, LexisNexis, Paris, 25/2015, com.410.

COLLET Martin, « Les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative », in *Revue française des finances publiques (RFFP)*, Lextenso, Paris, 112/2010 p.71.

COLLET Martin, CREPEY Emmanuel, ROBERT Sophie, *Capacité contributive et imposition confiscatoire*, Actes de colloque - Jurisprudence du Conseil constitutionnel et Fiscalité des entreprises - RDF 39/2015, com. 583

CORDEWENER Axel, « The compatibility of national tax provisions with international treaties a rough sketch of German Theory and Practice », in *L'année fiscale*, Puf, Paris, 2005, pp.11-35.

COUDIN Pascal, « Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales », in Dir. M. Chadeaux, F. Deboissy et C. de la Martinière *Ecrits de fiscalité des entreprises. Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian* », LexisNexis Litec, Paris, p. 503.

DAUB P., « Conflicts in the Attribution of Income to a Person », in *IFA Cahiers de droit fiscal international*, Vol.92B, IFA, Pays-Bas, 2007.

DE CROUY-CHANEL Emmanuel, LE BRIS Anne-Sophie, "La décision n°2010-44 QPC du Conseil constitutionnel: réflexions sur la notion de faculté contributive", RDF 9/2011, p.33

DE CROUY -CHANEL Emmanuel, "La citoyenneté fiscale", *Archives de Philosophie du droit*, t. 46 (2002), p.39-77

DE CROUY-CHANEL Emmanuel, *La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française*, in T. Berns, J.-C. K. M. Xifaras (dir), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p.135

DE LA MARDIERE Christophe, « La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale : un espoir déçu », in *Th. Lambert (dir), Le contentieux fiscal en débats* : LGDJ- Lextenso, Paris, 2014, coll. Grands Colloques, p.29.

DELAUNAY, *Le contentieux des espérances légitimes en droit fiscal*, in Th. Lambert (dir), *Le contentieux fiscal en débats, op.cit.*, p.297

DEROSIER Jean Philippe, *Au bord de la frontière Rehanne*, RDPC, 2009,p.262.

DOUVIER Pierre-Jean, « Impôt sur les sociétés : les règles de territorialité », in *Le moniteur du commerce international, n°1210*, La vie du Rail, Paris, 1995, p.93.

DUGUIT Léon, « La séparation des pouvoirs et l'Assemblée nationale de 1789 », in *Revue d'économie politique*, Société du Recueil Sirey, Paris, 1893, p. 26.

FOUQUET Olivier, BURGUBURU Julie, LUBEK David, GUILLEMAIN Sylvie, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », in *RDF* 27/2008, com.403.

HERTZOG, *La doctrine fiscale aujourd'hui: introuvable et florissante* , RDF 24/2006, p.1112.

GEST, Guy, « Hommage à Patrick Dibout », in *Subsidiarité des conventions, fictions fiscales et associés non-résidents des sociétés de personnes françaises*, com.321, RDF, Paris, 2013, pp.69-73.

GOUTHIERE Bruno, « De la portée du principe de non-discrimination inclus dans les conventions fiscales », in *Revue de droit des affaires internationales (RDAI)*, 1988, p 257.

JARRIGUE Julien, "Le projet BEPS à mi-parcours: l'état des travaux de l'OCDE après un an de négociations", RDF 14/2015, com.235, p.10-16.

JOANNARD-LARDANT Emmanuel, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », in *RDF*, LexisNexis, Paris, 10/2014, com.191.

KISS Alexandre-Charles, « Chronique de jurisprudence française relative au droit international », *Revue générale de droit international public RGDIP*, A.Pedone, Paris, 2002, pp.462-463.

LE GALL Jean-Pierre, « Bibliographie : G. Tixier et G. Gest, Droit fiscal international », in *La Revue de Droit des Affaires Internationales (RDAI)*, Thomson/Sweet & Maxwell, Londres, 1/86, p. 93.

LEURQUIN - DE VISSCHER, F. "Existe-t-il un principe de subsidiarité ?", in « Le principe de subsidiarité », sous la direction de Francis Delpérée, 2002, L.G.D.J. Bruylant , p. 21 à 45

MARTIN Philippe, *L'interprétation des conventions fiscales internationales*, RDF 24/2013, com.320, p.61.

MODERNE Frank , "Actualité des principes généraux de droit", de Franck Moderne, *Revue Française de droit administratif*, 01/06/1998, p. 495-518.

PELLETIER Marc, « La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales, Conseil constitutionnel versus Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme », in *Revue de droit fiscal (RDF)*, Lexis Nexis, Paris, 2013, Com.230, pp.23-24.

PFERSMANN Otto, « Carré de Malberg et la hiérarchie des normes », in *Revue Française de droit constitutionnel (RFDC)*, Puf, Paris, 1997, n°31, pp.488-494.

PFERSMANN Otto, « Le droit comparé comme interprétation et comme théorie du droit » in *Revue Internationale de Droit Comparé (RIDC)*, Société de Législation Comparée, Paris, 2001, p.277.

PHILIP Loïc, « L'évolution de la jurisprudence fiscale constitutionnelle », in *RDF*, LexisNexis, Paris, 13/2015, com.229, pp.16-19.

RESTINO Virginie, « Les aspects procéduraux de la QPC », in *RDF*, LexisNexis, Paris, 13/2015, com.234, p.83.

TESOKA Laurent, « Principe de légalité et principe de sécurité juridique en droit administratif français », in *AJDA*, Dalloz, Paris, 40/2006, pp.2214-2219.

TORLET Régis, VALETEAU Mathieu, « La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative au principe d'égalité depuis l'institution de la QPC », in *RDF*, LexisNexis, Paris, 13/2015, com.231.

TRINDADE MARINHO Anapaula, « Principe de sécurité juridique et protection de la confiance légitime en matière fiscale », in *L'Année fiscale, RDF*, LexisNexis, Paris, 25/2007, n°25 (suppl), p.38.

VEGA BORREGO Felix Alberto, « Artículo 1. Ambito de aplicacion personal », in *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Cord. J.R. Ruiz Garcia y J.M. Calderon Carrero, Fundacion Pedro Barrié de la Maza Instituto de Estudios Economicos de Galicia, 2004, p.43.

VILLEMOT Dominique, "Le verrou posé par la décision *Aznavour* sur la porte d'accès aux conventions fiscales", *RDF* 17/2009, com.286, p.15.

XIFARAS Mikhaïl, Introduction, in T Berns et al (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 3 et 4.

Melchior WATHELET, *Le principe de subsidiarité*, sous la direction de Francis Delpérée, Bibliothèque de la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, XXXVII, LGDJ, Bruylant, 2002, Bruxelles. Propos liminaires par Melchior WATHELET, p.17 à 20.

3- ARTICLES CONSULTÉS SUR INTERNET

COSTA Jean-Pierre, « Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme », in *Conférences du Conseil d'Etat, Cycle 2010-2011*, mis à jour le 19/04/10, p.3. Disponible à l'adresse : <http://www.conseil-etat.fr/Actualites/Discours-Interventions/Le-principe-de-subsidiarite-et-la-protection-europeenne-des-droits-de-l-homme2>

LEAGUE OF NATIONS, « Double Taxation and Tax Evasion document », F.212, in web site: *Tax Treaties History*, Genève, 1925, p.7, pp.25-26, accessible sur : <http://www.taxtreatieshistory.org/>

OECE, « *Double taxation in Europe – Council* » document C(54)294, in web site: *Tax treaties history*, Paris, 1954, accessible sur : <http://www.taxtreatieshistory.org/>

OECE, « Procès verbal de la 18^{ème} session tenue au Château de la Muette », in web site : *Tax treaties history*, Paris, 1960, FC/M (60)3, p.7 et 8, Disponible sur : <http://www.taxtreatieshistory.org/>

PORTNER Rosemary, « Validity of CFC rules in a changing world : a German perspective », in *Tax Notes International*, 2002, p. 1692. (accessible sur : <http://www.taxnotes.com/tax-notes-international>)

PROFESSORS BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN, and SIR STAMP Josiah, « Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission/ Report by the Experts on Double Taxation Document E.F.S.73. F.19 », in website : *Tax Treaties History*, Genève, 1923, accessible sur : <http://www.taxtreatieshistory.org/>.

SAUVÉ Jean-Marc, « Le principe de subsidiarité et la protection européenne des droits de l'homme », in *Conférences du Conseil d'Etat, Cycle 2010-2011*, mis à jour le 19/04/10, pp.2-3. Disponible à l'adresse : <http://www.conseil-etat.fr/Actualites/Discours-Interventions/Le-principe-de-subsidiarite-et-la-protection-europeenne-des-droits-de-l-homme>

4- SITES INTERNET

A propos du BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) <http://www.oecd.org/fr/ctp/a-propos-de-beps.htm>
Revue RFD : <http://www.lexisnexis.fr/RDF/RDF462014.pdf>

Revue RJF : sur EFL (éditions français Lefebvre <http://www.efl.fr/index.html>)

Site de l'OCDE (l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques) : <http://www.oecd.org/fr>
Site du IBDF : International Bureau of fiscal documentation : <http://www.ibfd.org/>

Site Tax Treaties History : <http://www.taxtreatieshistory.org/>

4- DECISIONS DE JUSTICE

Arrets du Conseil d'etat

CE, 31/01/1902, *Grazietti*, S. III/1903, p.113, commenté par M. HAURIOU.

CE, 4 mai 1906, *Babin*, Rec. Lebon p.35, S.1908, 3, 110.

CE, 4/05/1906, *Babin*, Rec. Leb., p.365.

CE, 28/06/1918, *Heyriès*, GAJA, n°3.

CE, 24/01/1924, n°32530.

CE, 14/02/1930, *Dupont*, 1930, p.189.

CE, 15/12/1933, n°24636, *Dupont* 1934, p.235.

CE, 20/07/1933, GP, 14/11/1933.

CE, 11/03/1935, GP, 4 juin 1935.

CE, 5/06/1937, RO, 17^{ème} vol., p.351.

CE, 8/06/1937, n°55081.

CE, 14/02/1944, GP, 1944,I, 153.

CE, 5/02/1945, Rec., tables, p.309.

CE, 3/02/1950, n°84693, Lebon, p.71 et CE, 29/06/1966, n°55239, « *Institut des vins de consommation courante c/sieur Chabane* », Lebon, p.420.

CE 5/04/1952, Rec. p.214 et Cass.civ., 19/03/1963, RDF 1963 com.612.

CE, Ass., 21/11/1958, *Syndicat national des transporteurs aériens*, Rec. Leb. P.572.

CE, 11/07/1960, RDF 39/1960, com.438.

CE, 26/09/1960, n°45001.

CE, 8/11/1961, RDF 1961, com.1023.

CE, 22/05/1963, RDF 1964 com.143.

CE, 13/11/1964, RDF 17bis/1968, p.67.

CE 31/05/1965, n°3 bis, p.117, concl.Lavondès.

CE, 17/06/1966, n°66590, Lebon 405.

CE, 8 juillet 1966, n°64360, RDF 1966, n°31-36, comm.780, *Dupont* 1966, p.438.

CE, 9^{ème} ss., 08/07/1966, affaires n°s 64361, n°64360 et n°64359, *Sieur Lasky Jérôme* .

CE, 8/05/1967, n°62113, RDF 1967, n°42, p.19.

CE, 13/07/1968, n°66503.

CE, 3/04/1968, RDF 18/1968, com. 659.

CE, 12/07/1969, *Chambre de Commerce de Saint-Étienne*, AJDA1969, p.565.

CE, 18/06/1969, Dupont, 1969, p.318.

CE, 5/03/1971, n°76344, Dupond, Rec. p.219.

CE, Plén., 03/02/1971, n°74352, *Compagnie X*, Rec.p.94.

CE,6/12/1972, RDF /1973, com.504.

CE, 28/02/1973, n°85800, *Dame Veuve X*.

CE, 24 octobre 1973, n°79260 et 79468, RDF 1974, n°41, comm.1163.

CE, sect., 22/06/1973, n°84218, RDF 39/73, com. 1299 et RDF 10/74, com.269.

CE, section, 22 juin 1973, n°84218, RDF 39/73, com. 1299 (16-4-D, n°80), p.7 à 9.

CE, section, 22/06/1973, n°84218, RDF 39/73, com. 1299 et RDF 10/74, com.269.

CE, 8. Et 9^{ème} SSR, 04/12/1974, n°76534, Lebon.

CE, 19/12/1975, RDF 27/1976, com.925 concl. Fabre.

CE, Plén., 7^{ème} 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. réunies, 19 décembre 1975, n°84774 et 91.895, RJF.2.77, Chr. Martin-Laprade, p.41 et RDF 27/76, com. 925, p.671 à 676, concl. de M. le Commissaire du gouvernement Fabre.

CE, 19 décembre 1975, *Société X*, concl. Fabre.

CE 02/06/1976, n°89361, RJF 9/76 n°382.

CE, 3/03/1976, n°98680, BODGI 4 A-14-76.

CE, 01/02/1978, n°8854, RDF 41/1978, com.1551, Concl. P. RIVIÈRE.

CE, 01/02/1978, RDF 41/1978, com.1551, concl. Rivier.

CE, 1er février 1978, RDF, 1978, n°41, com 1551, p. 1006 à 1009, concl. Rivière.

CE, 22/12/1978, n°97730, *Syndicat viticole des Hautes Graves de Bordeaux*, RJF, 1979/p.370.

CE, 23/06/1978, n°99444, RJF 9/78, n°943.

CE, 29/03/1978, n°4883, RJF 5/78 n°230.

CE, 29/03/1978, RDF 8/1979, com.347.

CE, 5/02/1968, 9/1978, com.317, citée par G. Gest et G. Tixier, *op.cit.*, p.217.

CE, 7^{ème} et 8^{ème} s.-s., 29/03/1978, n°4883, Concl. P. RIVIÈRE, RJF 1104-2, N°41/COM/346, p.273.

CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss.sect., 29/03/1978, n°4883, RDF 1979/8, com.346 et D. 1978, p.573.

CE 11/07/1979, n°2087, RDF 1/1980 com.4.

CE, 14/02/1979, RDF 20/79, com.984.

CE, 14/03/1979 commissaires du gouvernement Rivière aurait insisté sur ce critère et Fabre.

CE, 14/03/1979, n°7098, RDF 1979, n°17-18, com.877, et 1980, n°9, com.

CE, 14/03/1979, n°7098, RJF 5/79, n°282.

CE, 25/07/1980, n°11535, RDF 1980/43 com. 2111 ; RJF 10/80, n°761.

CE, 30/04/1980, n°5761 JCPéd CI, 1981, n°13, I-9583, n°3.
CE, 30/04/1980, RDF 21/1981, com.1085.

CE, 29 juin 1981, n°16005 précité, à propos de chantiers de forage pétroliers.

CE, 29/06/1981, n°16005, JCP, éd. CI, 1982, n°17, I-10586, n°7.

CE, 29/06/1981, n°16095, RDF 48/82, com.2243 ; RJF 10/81, n°857.

CE, 30/04/1980, RDF 21/1981, com.1085.

CE, 30/04/1980, RDF 21/1981, com.1085, conclu. Fabre.

CE, Ass., 29/05/1981, « *Rekhou* », Lebon, 220.
CE 22 /12/1982, RDF 1983, n 39, comm 1719.
CE, 22 décembre 1982, n°26338, JCP éd. CI, 1983, n°21, I-11587, n°1, RJF 2/83, n°185.

CE, 06/07/ 1983, n°37410 (RDF 5/84, com.145).

CE, sect., 13/05/1983, n°28831, GAJF, p.66.

CE, Sect., 13/05/1983, n°28831, GAJF, p.66.
CE, 17/12/1984, n°47293, RDF 11/85 com 553, *Lummus*.

CE, 17 décembre 1984, n°47293, RJF 2/85 n°308 RDF 1985, n°11, com.553 pec

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections, 17 décembre 1984, n°47293, RDF 1985/11, com.553, concl. O. Fouquet.

CE, 6/07/1983, n°37410, RDF 1984/n°5, com.145 ; RJF 10/83, n°1122.

CE, 9^{ème} et 7^{ème} ss-sect., *Sté Valmag AG*, 27/02/1984, RDF 1984, n°42 com 1771, RJF 4/84, n°533.

CE, 9^{ème} et 7^{ème} ss-sect., *Sté Valmag AG*, 27/02/1984, RDF 1984, n°42 com 1771, RJF 4/84, n°533.

CE, 2/10/1985, *SA Compagnie française de raffinage*, n°44902, RDF 50/1985, com.2192 ; RJF 11/85 n°1477.

CE 19 déc.1986, *Sté Carboline Europe*.
CE, 02/06/1986, n°44571, RJF 8-9/1986, p.474.

CE, 19/12/1986, 54101, *RJF* 1987.2.176.

CE, 19/12/1986, n°54101, SARL « Cabonine Europe », RDF 1987 n°17, com 852.

CE, 2/06/1986 (n°44571, RJF 8-9/1986, p.474).

CE, 2/06/1986, n°44571, RJF 1986.8.9.513.

CE, « SA Labo industries » plén., 30/03/1987, RDF1987/30, com.1434, RJF 5/87, n°489, Concl. M. Laprade.

CE, 8^{ème} et 7^{ème} ss.-sect., 18/02/1987, n°383, RDF 16-17/88, com.809.

CE, 8^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 18/02/1987, n°383, RDF 1988/16-17, com.809.

CE, 9/11/1987, n°51075, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections, pour la détermination du domicile fiscal en fonction de la convention franco-belge.

CE, 1/03/1989, n°79283, *Sté Voyages Wasteels*, RDF 46-47/89, com. 2169.

CE, 17/05/1989, n°89548, RJF 1989/N°897.

CE, Ass., 20/10/1989, *Nicolo*, Rec. Lebon p.180.

CE, 8 et 9 ss-sect. réunies, 08/10/1990, n°75436, *Walter*, inédite au recueil Lebon.

CE, 9ème et 8ème ssr., SAS France, 16 février 1990, n°68627 e 68628, RJF 4/90, n°393, concl. P. MARTIN, p.230 ; chronique de J. TUROT sous la même affaire, 6/90 p. 391.

CE, Ass., *GISTI*, n°78519, RJF 1990.8-9, *Lebon* p.171.

CE, 9ème et 8èmes sr., SAS France, P. MARTIN, 16 février 1990, n°68627 e 68628, RJF 4/90, n°393, p.230.

CE 16/12/1991, n°54611, RDF 47/1992, com.2197.

CE, 11 juillet 1991, n°57391, *Sté française des techniques Lummus*, RJF 10/91, n°1208/ RDF 1985 n 11com 553.

CE, 16 décembre 1991, n°54611, RDF 1992, n°47, comm.2197 ; CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83.

CE, 30/03/1992, n°76564, *M. Bensoussan*, RDF 39/92, com.1710.

CE, 26 février 1992, n°83461, *Malet*, RJF 4/92, n°534.

CE, *SPA Rafaella*, 22/05/1992, n°63266, RDF 1992/42, com.1892 ; RJF 7/92, n°960.

CE, 17/03/1993, n°85894, *M. Memmi*, Arrighi de Casanova, RDF 25/93, n°25, com. 1293 ; et RJF 5/93, n°612, p.359.

CE, 17/03/1993, n°85894, *M. Memmi*, RDF 25/93, n°25, com. 1293 ; et RJF 5/93, n°612, p.359.

CE, 01/06/1994, n°129805, *SCA du Piada*, RJF 1994/n°928.

CE, 09/11/1994, n°133537, *Société Cabanne et fils*, RDF 52/1994, com.2262 ; *contr.*

CE, 18/12/1996, n°168876, *Sté Alo*, RDF 19/97, com.546.

CE, 3/03/1996, n°85626, 8è et 9è s.-s., RJF 4/93.

CE, Ass., 6 juin 1997, n°148683, *RJF 7/97*, n°672.

CE 30/06/1997, n°169179, *Sté d'édition des artites peignant de la bouche et des pieds*, RJF 8/9 1997, n°771, RDF 1997, n°51, 1348.

CE, 4/07/1997, n°146930, 9ème et 8° s.s., *SA Marbrek*, RDF 44/1997, com.1153, et RJF 8-9/97, n°770.

CE, 13 octobre 1999, 8ème et 9ème s.-s., ministre c/ SA Diebold Courtage, n°191191, RJF 12/99, n°1492.

CE, 23/06/2000, n°189168, *Chambre syndicale du transport aérien*, Rec. Leb. P.240.

CE, 28 juillet 2000, n°178834, *Paulin*, RJF 11/00, n°1194.

CE, 25 octobre 2000, *Mme Cucicea-Lamblot*, Lebon 460, Concl. C. Maugüe, AJDA, 2001, p.284.

CE, n°25436, 20/03/2000, *GISTI*, AJDA 2001/p.188.

CE, Sect., 20/10/2000, n°222675, *Mlle Bertoni*, AJDA 2000, p.1067.

CE, 05/02/2001, n°215592, RDF 30-35/2001, com. 729.

CE, 06/04/2001, n°217088, *EDF-GDF*, Tab. Rec. Leb. p.794.

CE, 31 janvier 2001, *SA Bank Polska Kasa Opieki*, n°199543, RJF 2001.4.489, Concl. Bachelier *BDCF* 4/01.

CE, Ass., 28/06/2002, rec. n°232276, *Sté Schneider Electric*, RDF 2002/36, com. 657, p.1151.

CE, 8/07/2002, n°225159, *ministre c/ Lecat*, RJF 11/02 n°1202, avec conclusions Mitjavile au *BDCF* 11/02 n°133.

CE, 20 novembre 2002, n°230530, RJF 2/03, n 153.

CE, 20/11/2002, n°230530, RJF 2/03, n°153 ? P 111 ; *SA établissements Soulès & Cie*.

CE, Ass. 28 juin 2002, *Min. c/ Schneider*, figurant in « *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* », Dalloz, (4^e éd.), 2003, n°4, p.63 et suiv.

CE, *Interhome AG*, 20/06/2003, n°224407, RDF 30-36/2004, com657, pp.1234-1239.

CE, avis, 10/11/2004, n°268852 Mme Cichero-Erbel et a.

CE, 05/04/2006, *Midex*, n°281098, RDF 2006/40, com641, RJF 7/06, n°909.

CE, 16/01/2006, n°260150, *SA LVMH*.

CE, 8^e. et 3^e. ss-sect., 26/07/2006, n°284930, Sté Natexis Banques Populaires, JurisData n°2006-080989, RDF 50/2006, com.791, concl. Pierre Collin.

CE, 29/12/ 2006, n°283314, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/ Sté Bank of Scotland, RJF 3/07, n°322.

CE, 24 mai 2006, n°280942, *min. c/ Martinelli*, RJF 8-9/06 n°1080, BDCF 8-9/06 n°108.

CE, 13/07/2007, n°290266, RJF 11/07, n°1302.

CE, 30/03/2007, n°287600, *GFA Domaine de font Mars*, RDF 52/2007, com.1086.

CE, 5/10/2007, *Mme Mori-Bodin*, n°292388, RDF44-45/2007, com 947 ; RJF 2/2007, n°1371; BDCF 12/2007, n°133.

CE, 13/07/2007, Sté Pacific espace, n°290266, RDF 43/07, Com.937, note J.-C. GRACIA, l'affaire

CE, 10^{ème} et 9^{ème} ss. réunies, n°271366, 28/003/2008, *Aznavour*, comm.gouv. Claire Landais.

CE, 10^{ème} et 9^{ème} SSR, 11/04/2008, *Cheyne*, n°285583, RDF 24/2008, com.377.

CE, 27/06/2008, n°282910, *Sté Progemo*, RJF 11/08, conclusions Olléon au BDCF 11/08, n°128.
CE, *Cheyne* 11/04/2008, n°285583.

CE, 31/07/2009, n°296471, *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd*, RDF 50/2009, com.580.

CE, 31/07/2009, *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms*, RJF 11/09 n°979.

CE, 7/09/2009, *Sté Stamping international*, n°308751- RJF12/09, n°1063.

CE, 31/07/2009, n°297933, *Sté Swiss International Air Lines*, RJF 2009.980, concl. Glaser et note dibout.
CE, 25/10/2010, *min. c/ M. et Mme Calem*, N°328533, RDF 12/11, com275, p.36.

CE, 27/10/2010, 8^{ème} et 3^{ème} ss-sect., *min. c/ M. Amar*, n°327163, RDF 7-8/11, com.221, p.44.

CE, 12/03/2010, Sté Imagin'Action Luxembourg.

CE, 09/07/2010, *Sté Jas Hennessy et Cie*, E. Geffray sous l'affaire

CE, 31/03/2010., *Zimmer*, concl. J. Burguburu,

CE, 3^{ème} et 8^{ème} SSR, 12/06/2013, Société BNP Paribas, n°351702.

CE, 10^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 15/10/2014, n°361861, *SA GDF Suez Énergie Services*, RDF 6/2015, com.134, p.69.

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 12/03/2014, n° 362528, Sté Céline, JurisData n°2014-004866 ; RDF 22/14, Com.356, P. 21 à 29, concl. F. Aladjidi, note Ph. Durand ; RJF 6/2014, N°602 – V.E. Meier et M.Vauteau. RDF 19/14, Com.19, act.275 ; E. DINH, Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014, RDF 09/15, Com.172, p.67 à 76

CE, *ple.fisc.*, 24/11/2014, n°368935, « *min. c/ Sté Lufthansa AG* », RDF 49/2014, act.608 et RDF 26/2015, N°423.

CE, 10^e et 9^e ss-sect., 25/02/2015, n°366680, Sté Natixis, Concl. M.-A.Nicolazo de Barmon, RDF 24/2015, com.408.

ARRETS DE LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL :

CAA Nancy, 30/10/1990, Sté Vanrobaeys, n°89-1323, RDF 43/91, com. 2021, Tixier.

CAA Paris, 30 janvier 2001, *Schneider*, n°96PA01408, RDF 2001/47, p.1641, étude par D.
CAA Paris, 2ème ch., 26/11/2003, n°00PA00134, *Sté Intercontainer*, RJF 04/2004, n°404.

CAA Versailles 4 avril 2006 n° 04-2507, 3e ch., *Penciolelli*.
CAA Paris, *Sté. Zimmer Ltd*, .2/02/2007

CAA Nantes, 18/02/2008, n°07-89, SAS lfs Distribution, RJF 8-9/08 n°952.

CAA Bordeaux, 10/03/2008, n°05-1906, RJF 2008.936.
CAA Paris, 10/04/2008, n°06PA03686, *Sté Quality Invest*, (RDF 41/2008).

CAA Paris, 9ème ch., 10/02/2011, *GE Capital Rail Ltd.*, n°09PA06295.

Décisions du conseil constitutionnel

Cons.Const., Déc. N°6011 DC, 20/11/1961.

Cons.const., 27/12/1973, n°73-51 DC, « *Taxation d'office* ».

Cons.const., Déc., 06/10/1976, n°76-92L.

Cons.const., 28/06/1982, n°82140 DC, RDF 1982, com.1462.

Cons .const., Déc., n°82-143 DC, 30/12/1982, 11^{ème} considérant.

Cons.const., 29/12/1983, n°83-164 DC, fondée sur l'article 13 de la DDHC.

Cons.const., 30/12/1987, n°87239 DC, RDF 50/1988, p.152.

Cons. const., n°89-268 DC, 29/12/1989, *Loi de finances pour 1990*, RDF 1990, com.57, p.78.

Cons.const., 29/12/1989, n°89-268 DC, fondée sur l'article 8 de la DDHC.

Cons.const., 08/01/1991, n°90283 DC, AJDA, 1991, p.382.

Cons.const., 08/12/1991, n°90283 DC.

Cons.const., 21/06/1993, n°93-320.

Cons.const., 230/12/1996, n°96-385 DC.

Cons.const., 29/12/1999, n°99424 DC, *Loi de finances pour 2000*, sur l'avoir fiscal.

Cons.const., 28/12/2000, n°2000-441 DC.

Cons.const., 25/07/2001, n°2001448 DC, RFDA 2001/p.1205.

Cons.const., 29/12/2005, n°2005-530 DC

Cons.const., 18/03/2009, n°2009-578 DC, RDF 16/2009, com.280, 6^{ème} considérant.

Cons.const., 29/12/2009, n°2009-599 DC, « *Taxe carbone* ».

Cons.Const., 18/06/2010, N°2010-5 DC, QPC, *SNC Kimberly Clark*, RDF 48/2010, com.576.

Cons.const., 22/07/2010, n°2010-4/17 QPC.

Cons.const., 17/09/2010, n°2010-28 QPC, *Association sportive football club de Metz*, RJF 12/10, n°1214.

Cons.const., 29/09/2010, n°2010-44 QPC, *Epoux M*, RJF 11/10.

Cons.const., 17/03/2011, n° 2010-103, n° 2010-104, n° 2010-105/106, violation non retenue.

Cons.const., Dec., 30/03/2012, n°2012-225, QPC, *Sté Unibail-Rodmaco*.

Cons.Const. Dec., 18/06/2012, n°2012-254 QPC, *FNEM FO*.

Cons.const., Déc., n°2012-298, 28/03/2013, QPC, *SARL Majestic Champagne*, RDF 22/2013, Com.302, 7^{ème} considérant de la décision.

Cons.const., Déc., n°2012-298, 28/03/2013, QPC, *SARL Majestic Champagne*, RDF 22/2013, com.302.

Cons.const., Déc., n°2012-298, 28/03/2013, QPC, *SARL Majestic Champagne*.

Cons.const., 06/08/2014, n°2014-698 DC, Loi de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014, RDF 40/2014, n°553.

Cons.const., 08/10/2014, n°2014-419 QPC, *SAS Praxair*, RDF 50/2014, com.220

Cons.const. 19/12/2014, n°2014-413, *Sté PV-CP Distribution*, RDF 5/2015, com.119.

Arrets de la cour de cassation

Cass., Req. 22/12/1896, JDI 1897.364

Cass, ch.mix., 24/05/1975, n° 73-13556., D.1975/P.497, Concl. TOUFFAIT

Cass. ass. plén., 21/12/1990, n°322 P, *SA Roval*, RJF 1/91 n°106

Arrets de la Cour de Justice de l'Union Européenne

CJCE 15 juillet 1964, aff. 6/64, *Costa c/ ENEL* (Rec. CJCE, 1964, p.1141, concl. Lagrange.)

CJCE, 28/01/1986, aff.270/83, *Commission c/ France* .

CJCE, 8/03/2001, aff. 397/98 et 410/98, *Metallgesellschaft et Hoechst*.

Modèles de Conventions fiscales et travaux préparatoires

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, juillet, 2014.

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, juillet 2008, p.53, §7.

Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Rapport du

OECD, Report on Triangular Cases of 23 July 1992, partie des commentaires à l'article 24 du modèle de convention, paragraphes (51 à 54 du modèle de 2003).

London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text - C.88.M.88.1946.II.A - Geneva, November 1946; Disponible sur <http://www.taxtreatieshistory.org>, p.16 et 17

Article 22 de la convention de 1950, articles 23 et 25 de la convention de 1968

Fiscal Committee, Draft Convention For The Avoidance Of Double Taxation With Respect To Taxes On Income And Capital ,Paris, 21st February, 1963, FC(63)2. Disponible sur <http://www.taxtreatieshistory.org/>

Modèle de Convention de 1963, IBFD Tax Research Database, www.ibfd.org.

OECD, Committee on Fiscal Affairs, Report on the revision of the 1963 Draft Convention, Paris, 1st March, 1977, CFA(76)7 Part II (1st Revision). <http://www.taxtreatieshistory.org/>
United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations, 2011p.6 à 10

TABLE DES MATIERES

Introduction générale.....	8
1. Le choix du sujet.....	8
2. Contexte conceptuel.....	14
2.1. Les conventions fiscales	14
2.2. La subsidiarité	16
2.3. La subsidiarité et le droit fiscal d'origine internationale.....	22
2.4. Subsidiarité et rapport de systèmes	27
2.5. Subsidiarité et qualifications juridiques posées par les conventions fiscales	30
3. Contexte historique.....	34
4. Enjeux.....	37
5. Méthodologie	39
6. Approche.....	39
PREMIÈRE PARTIE	40
LE PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES	40
TITRE I - LE PARTICULARISME DES NORMES CONVENTIONNELLES EN MATIERE FISCALE	41

CHAPITRE 1 – LA SUPÉRIORITÉ DES NORMES CONVENTIONNELLES 42

SECTION 1- Les contours de la supériorité hiérarchique des engagements internationaux.....	43
§1 - Les formes de supériorité hiérarchique	44
A/ Les supériorités hiérarchiques.....	44
1°) L'utilité de la discussion à la subsidiarité conventionnelle.....	45
a) Un positionnement théorique	45
b) Une distinction utile	46
2°) L'utilisation de la distinction	47
a) La force dérogatoire des conventions fiscales	47
b) L'identification d'un « malaise » théorique, dérogation et subsidiarité	49
B/ La supériorité hiérarchique des conventions fiscales.....	49
1°) L'autorité du titre VI de la Constitution de 1958.....	50
a) Les différents degrés de supériorité hiérarchique.....	50
b) L'application des différents degrés de supériorité hiérarchique	51
2°) L'autorité supérieure des conventions fiscales sous l'égide de la subsidiarité.....	52
a) La mainmise sur la supériorité dérogatoire.....	52
b) La « supériorité inversée » des conventions fiscales	53
c) Loi domestique et convention fiscale, un conflit impossible	54
§2 - La supériorité inversée	56
A/ L'indétermination des ordres juridiques	57
1°) L'indétermination en droit international.....	58
a) L'indétermination de la normativité	59
b) Non applicabilité directe des engagements internationaux.....	61
2°) L'indétermination en droit de l'Union européenne.....	63
a) Le degré d'autonomie du droit fiscal « européen »	64
b) Domaines de compétences exclusifs.....	66
B/ L'indétermination en droit fiscal international.....	68
1°) Les indéterminations alléguées.....	70
a) Des fonctions au-delà de la double imposition juridique.....	70
b) Le défaut de définitions	72
2°) Les déterminations constatées.....	73
a) Des règles classiques de répartition des revenus.....	73
b) Des éléments de définition incontournables.....	75
c) Des règles spécifiques.....	76
SECTION 2 – L'utilisation juridique de la subsidiarité	77
§1 – La subsidiarité en droit européen	79
A/ Subsidiarité prescrite par le traité de l'Union européenne	79
1°) Une exception à l'attribution initiale des compétences.....	80
a) L'attraction de compétences au profit de l'Union européenne.....	80
b) Un principe contrôlé par les institutions européennes et nationales	83
2°) La reconnaissance d'un domaine exclusif aux engagements internationaux	85
a) La reconnaissance d'un domaine de compétence exclusive	85
b) La subsidiarité en droit fiscal européen	86
B/ La subsidiarité en droit de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme	87
1°) Clé de voûte du système	87
2°) Une fonction régulatrice.....	89
§2- La subsidiarité en droit international.....	90
A/ Les fonctions de la subsidiarité en droit international public.....	91
1°) Compétences concurrentes ou insuffisantes.....	91
a) Subsidiarité, palliatif aux conflits.....	92
b) Subsidiarité, palliatif à l'insuffisance ou l'impuissance d'action.....	93
2°) Subsidiarité et spécialité de l'action.....	97
a) La subsidiarité dans le cadre de la spécialité.....	97
b) Le défaut de « spécialité » du droit fiscal domestique.....	98
B/ Les obstacles à la subsidiarité en droit international public.....	98
1°) L'interdépendance des droits interne et international.....	98

a) Un positionnement doctrinal.....	99
b) Une consécration coutumière solide.....	99
2°) Les normes de désignation <i>non-self executing</i>	100
a) Le caractère auto-exécutoire.....	100
b) La distinction entre règles substantielles et règles de désignation.....	101
Conclusion Chapitre 1.....	101

CHAPITRE 2 - LA SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES EN FRANCE 103

Section 1 - L'émergence de la subsidiarité des conventions fiscales.....	106
§1 - L'application implicite de la subsidiarité des conventions fiscales dans l'arrêt fondateur.....	109
A / L'exclusion des conventions fiscales dans le jugement avant-dire droit.....	110
1°) La prise en compte initiale des conventions fiscales, sources du droit.....	111
a) Un contexte propice aux conventions fiscales.....	111
b) Les normes de référence du contrôle juridictionnel.....	112
2°) Une décision avant-dire droit fondée sur la loi domestique.....	113
a) L'annulation du jugement avant-dire droit.....	114
b) Des dispositions conventionnelles peu claires.....	115
B / L'exclusion des conventions fiscales dans le jugement au fond.....	116
1°) La supposée suffisance du droit interne.....	116
a) Subsidiarité par priorité du droit domestique.....	117
b) Subsidiarité par exclusivité du droit domestique.....	118
2°) L'absence de contrôle de conventionnalité.....	118
§2 - L'appel à la subsidiarité conventionnelle dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement.....	121
1°) La subsidiarité dans le jugement avant-dire droit.....	122
a) Une subsidiarité commandée par le principe de légalité de l'impôt.....	122
b) Une subsidiarité sans limites.....	123
2°) Le contrôle de conventionnalité sous la théorie de la subsidiarité.....	124
a) La distinction du champ d'application de la loi et des conventions fiscales.....	125
b) Le rapprochement des qualifications du droit interne.....	127
Section 2 - La consolidation de la subsidiarité des conventions fiscales.....	128
§1 - L'apport conceptuel de la décision Société Schneider Electric.....	130
A / Un contexte singulier de présomption d'évasion fiscale.....	131
1°) Flux de revenus transfrontaliers entre entités liées.....	132
a) Un dispositif anti-évasion fiscale face à un traité fiscal.....	132
b) Un jugement d'appel conforme à la supériorité du traité fiscal.....	133
2°) La particularité juridique de l'évasion fiscale.....	135
a) Les « fictions » juridiques dans le contexte conventionnel.....	135
b) L'impact de la fiction juridique sur la double imposition.....	138
B / Une décision majeure et prévisible.....	140
1°) Un considérant de principe.....	140
a) La synthèse de la jurisprudence depuis l'arrêt fondateur.....	141
b) La confirmation de la méthode du rapprochement des qualifications juridiques.....	143
2°) Le contrôle de conventionnalité sous l'égide de la subsidiarité.....	147
a) L'examen préalable de la légalité de l'acte d'imposition.....	148
b) Le rapprochement des qualifications domestique et conventionnelle.....	149
c) L'inconventionnalité, un moyen d'office.....	151
§2 - L'apport conceptuel de la décision Société Céline.....	152
A / Un arrêt confirmatif innovateur.....	153
1°) La confirmation de la « subsidiarité d'application ».....	153
a) L'exercice préalable d'un contrôle de légalité de l'acte d'imposition.....	154
b) Un contrôle de conventionnalité en second lieu.....	155
2°) La détermination de l'assiette imposable par les conventions fiscales.....	155
a) La reproduction partielle du considérant de principe Schneider.....	156
b) La dérogation au droit interne fondée sur une convention fiscale.....	158
B / La reconnaissance explicite d'un « principe » de subsidiarité.....	159
1°) Un requête fondée sur la non-aggravation.....	160

a) Les « vilaines » conventions fiscales	160
b) La suffisance du droit interne en cas d'aggravation	161
2°) Un « principe » proclamé dans un contexte d'aggravation de la situation du contribuable	163
a) La proclamation d'un « « principe » de subsidiarité des conventions fiscales »	163
b) Le respect de la volonté des Etats signataires de la convention fiscale	165
CONCLUSION - CHAPITRE 2	165

TITRE 2 - LES FONDEMENTS DE LA SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES 167

CHAPITRE 1 - LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT, UN PRINCIPE CONSTITUTIONNEL 168

SECTION 1 - Le principe de légalité de l'impôt	171
§1 - Un principe initialement sacré	172
A) La garantie de l'Etat de droit	172
1°) Un principe régulateur de l'Etat	172
a) L'avènement de la loi	173
b) L'expression de la souveraineté nationale	174
c) La signification du principe de légalité	175
2°) L'acceptation de l'impôt	177
a) De l'impôt confiscatoire	177
b) De l'impôt participation citoyenne	179
B) Un principe modulable	181
1°) Réserve de loi formelle en 1789	182
a) La réserve formelle absolue dans la DDHC de 1789	183
b) La réserve formelle absolue dans la Constitution de 1789	184
2°) Réserve de loi matérielle en 1789	185
a) Réserve matérielle absolue dans le texte de la DDHC de 1789	186
b) Réserve matérielle absolue dans la Constitution de 1789	186
§2 - Un principe en déclin	187
A) La loi entre excès et déclin	188
1°) Le déséquilibre dans la séparation des pouvoirs	188
a) Une séparation des pouvoirs excessive	188
b) Le déclin de la loi	190
2°) L'ère de la rationalisation parlementaire	192
a) Avènement de la rationalisation du pouvoir législatif	193
b) Renforcement de la rationalisation du pouvoir législatif	195
B) La mesure du principe de légalité de l'impôt sous la Vème République	196
1°) La réserve matérielle relative sous la Vème République	197
a) Réserve otage des « impositions de toutes natures »	197
b) Réserve matérielle relative	200
2°) La réserve formelle relative sous la Vème République	202
a) Réserve formelle relative selon le texte constitutionnel	203
b) Réserve formelle selon la jurisprudence	205
SECTION 2 - Le principe de légalité de l'impôt en conflit	207
§1- Les conflits face aux normes d'origine interne	207
A) Le conflit face à des principes constitutionnels précis	208
1°) L'impératif de sécurité juridique	208
2°) Les droits et libertés garantis par la DDHC de 1789	213
B) L'exclusion du champ de la question prioritaire de constitutionnalité	215
1°) La contamination par l'article 34 de la Constitution	215
2°) La sanction par des normes de substitution	218
§2 - Les conflits face aux normes d'origine externe	221
A) Le principe de légalité face au droit international général	222
1°) La liberté étatique de s'engager	222
a) Expression de la souveraineté étatique	223
b) La fiscalité en tant que domaine réservé de l'Etat	225

2°) Le régime constitutionnel des traités internationaux sous la Vème République.....	228
a) Les limites procédurales prescrites à l'article 53 de la Constitution	228
b) Les traités selon le bloc de constitutionnalité.....	230
B/ Le principe de légalité face aux conventions fiscales	232
1°) La coïncidence des champs d'application matériels	232
a) Les dispositions conventionnelles sur les « impositions de toutes natures ».....	232
b) Les dispositions conventionnelles sur l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement	236
2°) La neutralisation potentielle des conventions fiscales	238
a) « Treaty dodging »	238
b) Schneider, voie au Treaty dodging.....	240
CONCLUSION CHAPITRE 3	241

CHAPITRE 2 - LE PRINCIPE DE NON-AGGRAVATION, UN PRINCIPE EN DISCUSSION 243

SECTION 1 : L'aggravation dans les modèles de convention.....	246
§1 - L'évolution du droit à la non-aggravation.....	247
A) Des travaux préparatoires indifférents au contribuable citoyen.....	248
1°) La double imposition, un problème strictement économique.....	248
a) La double imposition, un frein à l'investissement.....	248
b) La fidélité économique, ancêtre de la non-aggravation.....	250
2°) La double imposition, un problème d'évasion fiscale.....	251
a) Le lien entre double imposition et fuite de capitaux.....	252
b) Double imposition source d'évasion fiscale.....	253
B) L'émergence du contribuable-citoyen dans les modèles de convention	254
1°) Un besoin croissant de protéger le contribuable.....	254
a) L'exclusion ponctuelle du contribuable citoyen.....	255
b) La reconnaissance croissante du contribuable citoyen	256
2°) Le droit à la non-aggravation dans le modèle de 1946.....	258
a) Une brèche à l'aggravation de la situation du contribuable.....	258
a) Le droit à la non-discrimination aggravante.....	260
b) La consécration de la non-aggravation dans le modèle de convention de Londres	261
261	
§2 - Le contribuable-citoyen dans les modèles post-Londonien.....	264
A) L'indifférence au contribuable-citoyen dans les modèles OEEC-OCDE.....	265
1°) Une absence remarquée dès 1963	265
a) Un projet de modèle de convention indifférent au contribuable-citoyen	265
b) L'indifférence progressive dès les travaux préparatoires	266
2°) Une absence consolidée dès 1977.....	267
a) L'indifférence au contribuable-citoyen dans le premier modèle OCDE	267
b) L'indifférence au contribuable-citoyen jusqu'à nos jours.....	268
B) Le contribuable dans les modèles ONU	269
1°) Un contexte économique différent.....	269
2°) Le Modèle Unusien de 2011.....	270
SECTION 2 - LE CONTENTIEUX DE L'AGGRAVATION	271
§1 - L'émergence du principe de non-aggravation dans le contentieux fiscal	273
A) Le contexte factuel des aggravations	274
1°) Des fausses aggravations fertiles.....	274
a) L'agent diplomatique hôtelier	274
b) L'américain de mauvaise foi	276
2°) Des vraies « aggravations »	278
a) L'aggravation allégerance	278
b) L'aggravation nocive	280
B) La doctrine de l'aggravation.....	281
1°) Le contexte doctrinal de la non-aggravation	281
a) La doctrine partisane du principe de non-aggravation.....	282
b) La doctrine neutre au principe de non-aggravation.....	285
2°) Les implications du principe de non-aggravation.....	289
a) Un passage obligatoire par le texte conventionnel	289

b) Un retour autorisé au droit interne avantageux.....	293
§2 - L'évolution controversée de la non-aggravation	294
A) L'autorisation d'aggravations nocives	294
1°) L'épopée de crédits d'impôt non-récupérables.....	294
a) Double imposition permanente de la Société Lummus.....	295
b) L'élimination de la double imposition Société Soulès	297
2°) Le renouveau de l'épopée de crédits d'impôts non-récupérables	298
a) Soulès s'abat sur Céline.....	298
b) Le droit européen au secours de Société Céline.....	299
B) L'absence de conflit entre non-aggravation et article 3-III de la loi de 1959	301
1°) Non-aggravation versus articles 4bis, 165 bis et 209 CGI	302
a) L'incompatibilité apparente.....	302
b) La conciliation possible	303
2°) Des champs d'application hétérogènes	305
a) Le champ d'application des articles 4 bis, 165 bis et 209 CGI.....	305
b) L'unique subsidiarité permise	305
c) L'idéal de justice fiscale des articles 4 bis, 165bis et 209 du CGI.....	306
CONCLUSION Chapitre 4 -	306

SECONDE PARTIE - L'APPLICATION DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES 309

TITRE I - LES EFFETS DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES..... 310

CHAPITRE 1 : LA DEFORMATION DU CHAMP D'APPLICATION CONVENTIONNEL 311

Section 1 : La fragilité du champ d'application conventionnel.....	311
§ 1 - Les défaillances du champ d'application conventionnel.....	312
A - L'identification des défaillances	313
1°) Définition lacunaire du champ d'application	313
a) Le défaut de liens de connexion	313
b) Le défaut de qualification du revenu imposable.....	313
2°) La " <i>clé de vôte</i> " manquante.....	314
a) La clé de vôte des conventions fiscales.....	315
b) La légitimité de la subsidiarité des qualifications conventionnelles	315
B - L'identification des défaillances dans la doctrine française	316
1°) L'indifférence à la matière imposable	316
a) Une indifférence quasi unanime	317
b) Une prise en compte discrète du revenu imposable.....	317
c) L'absence de référence au revenu imposable.....	321
2°) L'omniprésence du champ d'application de la loi interne.....	324
a) Le dépassement du champ d'application de la loi.....	325
b) L'ordre d'examen des normes de référence du contrôle juridictionnel.....	326
c) L'ordre d'examen dans la doctrine française.....	327
§2 - Le champ d'application conventionnel en droit comparé	330
A) Des originalités respectueuses du champ d'application.....	330
1°) L'approche originale espagnole	330
b) La distinction claire des champs d'application	332
2°) Une approche américaine fertile	333
a) Harmonisation du droit domestique à l'échelle mondiale.....	333
b) L'absence de la subsidiarité des qualifications	334
B) le traitement innovant du champ d'application	335
1°) L'approche "francisée" au Portugal.....	335
a) La reconnaissance de "subsidiarités" conventionnelles.....	335
b) Champ d'application autonome	336
2°) L'approche pragmatique germanique	336

a) Des exigences de forme classiques	337
b) Des exigences de fond à l'abri du droit domestique.....	337
C) Le traitement "a-étatique" du champ d'application.....	338
1°) L'approche intéressante de Willem Kuiper	338
a) L'honneur à l'article 1er des modèles de convention	338
b) L'indifférence au revenu imposable.....	339
2°) L'approche inovatrice de Joanna Wheeler	339
a) L'impact de la clé de voûte.....	340
b) L'appel à la subsidiarité d'application.....	340
Section 2 : L'impact de la refonte du champ d'application sur la subsidiarité conventionnelle....	341
§ 1 - La récupération de la "clé de voûte" manquante.....	341
A - Le revenu, clé du champ d'application	342
1°) La place du revenu	342
a) La recherche d'une symétrie	342
b) L'exclusion de la subsidiarité des qualifications conventionnelles.....	343
2°) La place de la personne physique ou morale	344
a) La qualité du contribuable.....	344
b) Le lien entre le revenu et la personne du contribuable.....	344
B- Des critères d'attribution du revenu au contribuable	345
1°) La nécessité de critères d'attribution du revenu.....	345
a) Les critères de répartition du revenu	345
b) L'enjeu de la nature de la double imposition	346
2°) Double imposition économique chasse subsidiarité excessive.....	346
a) La personne au coeur de la distinction	347
b) Une distinction au coeur de l'affaire Schneider	347
§2 - La particularité de la double imposition Aznavour	348
A) La double imposition dans un contexte triangulaire	348
1°) <i>Les méfaits de l'approche subjective des conventions fiscales</i>	348
a) L'appréciation subjective de la double imposition.....	348
b) La nature mixte d'articles conventionnels, subjective et objective.....	349
2°) Les inconvénients de la nouvelle approche	351
a) Une distinction difficile à appliquer entre subjectivité et objectivité.....	351
b) La flexibilité des approches.....	351
B) Le contentieux des doubles impositions « économiques »	352
1°) La signification de l'affaire <i>Aznavour</i>	352
a) Le rapprochement avec l'affaire Pandamore	353
b) L'affaire TD Securities	353
2°) La portée des requalifications des dispositifs anti-évasion fiscale.....	354
a) De la double application des dispositions d'un traité.....	355
b) La requalification de la qualité du redevable ou d'assujetti.....	355
C) Le rôle de la qualité d'assujetti.....	356
1°) L'assujettissement à l'impôt au titre du revenu à protéger.....	356
a) L'effet d'une subsidiarité excessive	356
b) Le déclenchement de la protection conventionnelle	358
2°) L'obstacle pour les sociétés de personnes.....	359
a) Les redevables de l'impôt privés de convention fiscale.....	359
b) L'autonomie des règles de répartition du revenu	360
Conclusion Chapitre 1.....	362

CHAPITRE 2 - LE VERROU A L'ACCES AUX CONVENTIONS FISCALES 363

SECTION 1 : Un accès au texte conventionnel biaisé	363
§1 : Les préalables au choix de la norme de référence du contrôle.....	364
A) La recherche de qualifications juridiques du droit domestique	364
1°) Des qualifications préalables.....	364
a) Un contexte "triangulaire" complexe	365
b) Les aléas de la qualification lors de l'accès	366
c) Le choix du droit domestique de l'un des Etats partie.....	367
2°) De l'intrusion d'un contrôle de légalité.....	368

a) L'identification de bénéfices d'exploitation	368
b) L'identification de revenus d'artistes	369
B) Le choix de la norme de référence inappropriée	370
1°) L'identification des risques	371
a) Des qualifications conventionnelles divergentes	371
b) Des dispositions domestiques complexes	372
2°) La restriction du texte conventionnel	373
a) Le dispositif conventionnel strictement équivalent	373
b) La recherche de la norme de référence appropriée	374
§2- Un accès limité à l'article conventionnel miroir du droit domestique	375
A) Le choix de l'article 19 sur les revenus d'artistes.....	375
1°) La conventionnalité "négative" selon le Rapporteur public	376
a) La confrontation de l'acte d'imposition avec l'article 19	376
b) La conventionnalité par omission.....	377
2°) La conventionnalité ciblée selon le Conseil d'Etat.....	377
a) Le choix justifié de l'article 19 de la convention	377
b) Un choix opposé dans l'affaire Schneider	378
c) Le vice de la subsidiarité conventionnelle.....	379
B) L'exclusion discutable de l'article 23 sur les revenus innomés.....	382
1°) Le champ d'application de l'article sur les revenus innomés	382
a) L'article "attrape tout" des conventions fiscales.....	383
b) L'inexistence de revenus "orphelins "	383
2°) La justification de l'exclusion de l'article 23.....	384
a) Le retour à la fiction présumée de l'article 155 A CGI	384
b) La sauvegarde du droit d'imposer	384
C) L'indifférence à l'égard de l'article 7 de la convention franco-suisse	385
1°) L'applicabilité de l'article 7 de la convention franco-suisse	385
a) La qualification du revenu en droit interne français.....	385
b) L'indifférence à l'égard de l'article 7 de la convention fiscale	386
2°) L'application de l'article 7 au litige.....	387
a) Le contournement du dispositif anti-abus.....	387
b) L'opportunité de l'application de l'article 7 au litige	388
SECTION 2 - Le verrou définitif à l'accès aux conventions fiscales.....	389
§1 - La condition d'attributaire du revenu	390
A) L'invocabilité de la convention fiscale franco-britannique	391
1°) Les conditions d'invocabilité	391
2°) Le constat de l'invocabilité	392
B) L'invocabilité sous l'égide de la subsidiarité	393
1°) La qualité domestique d' "attributaire du revenu"	394
2°) Un champ d'application par clause conventionnelle	395
§ 2 - L'approche subjective des conditions d'accès	395
A) L'application de l'approche subjective	396
1°) L'approche subjective des conditions d'invocabilité	396
a) La restriction de l'accès aux conventions fiscales	396
b) Un attributaire type par clause conventionnelle	396
2°) L'approche subjective dans le contexte triangulaire	397
a) La fragmentation des éléments du champ d'application.....	397
b) L'impact de la transparence fiscale prescrite dans l'Etat de source	398
B) L'application de l'approche subjective à la transparence fiscale.....	399
1°) La transparence évasion fiscale	399
2°) La lacune des commentaires OCDE/ONU	400
a) La détermination du traité neutralisant	400
b) L'absence de la condition de résidence	400
Conclusion - Chapitre 2	401

TITRE 2 - LES INSTRUMENTS DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITÉ DES CONVENTIONS FISCALES 404

CHAPITRE 1 – CONTROLE DE CONVENTIONNALITE

« ASCENDANT » et INTERPRÉTATION LITTÉRALE 404

Section 1 – L'exercice d'un contrôle de <i>conventionnalité</i> « <i>ascendant</i> ».....	405
§1 / Le choix d'un contrôle juridictionnel ascendant.....	407
A) La conventionnalité résultant d'un contrôle ascendant.....	407
1°) L'exercice d'un contrôle juridictionnel ascendant.....	408
a) Les étapes d'un contrôle juridictionnel ascendant.....	408
b) L'opportunité d'un contrôle de conventionnalité ascendant.....	408
2°) L'ordre d'examen des moyens.....	409
a) Rappel de la position doctrinale dominante.....	409
b) L'ordre selon la subsidiarité.....	410
B - La perte de la compétence fiscale du fait de l'ascendance.....	411
1°) Droit conventionnel aggravant.....	411
a) L'ascendance en cas de droit conventionnel plus souple.....	411
b) La conciliation avec la logique de l'ascendance.....	412
2°) La nécessité d'un contrôle descendant.....	412
a) La flexibilité de la subsidiarité d'application.....	412
b) La flexibilité des contrôles.....	413
§2/ Les entorses supposées au contrôle ascendant.....	414
A- Le développement d'une méthode « <i>raccourcie</i> ».....	414
1°) Un contrôle de conventionnalité quasi « <i>descendant</i> ».....	414
a) Une méthode adaptée aux aggravations légales.....	415
b) L'application de la méthode raccourcie par le Conseil d'Etat.....	416
2°) La dissociation de <i>Schneider</i> et <i>Interhome AG</i>	417
a) Le cantonnement de la jurisprudence <i>Schneider</i>	417
b) La neutralisation de la subsidiarité des qualifications conventionnelles.....	418
c) La remise en cause de la subsidiarité.....	419
B – Le recours casuistique à un contrôle « <i>purement</i> » descendant.....	420
1°) La convention monégasque fondement de l'impôt sur le revenu.....	422
a) L'article 7 de la convention franco-monégasque.....	422
b) Fondement à l'impôt sans "autorisation" légale.....	423
2°) L'article 7 de la convention fondement de l'impôt de solidarité sur la fortune.....	423
a) La tentative d'exportation du principe de subsidiarité.....	423
b) Le rejet catégorique du juge judiciaire.....	424
Section 2 – L'interprétation littérale des conventions fiscales.....	425
§1 – Les techniques d'interprétation des conventions fiscales.....	427
A) L'interprétation <i>Schneider</i> à la lumière de la CVDT.....	428
1°) Le point de départ de l'interprétation d'un traité.....	428
a) Le point de départ selon le droit international.....	428
b) Le point de départ selon Société <i>Schneider</i>	430
2°) Le contexte d'une convention fiscale.....	430
a) Le contexte selon les Modèles de convention fiscale.....	430
b) Les conditions du recours au droit interne.....	431
B) Le lien entre principe d'imposition et méthode d'interprétation.....	432
1°) La portée de l'exportation du droit domestique.....	432
a) Territorialité, mondialité et droit domestique.....	432
b) L'invitation du droit domestique par le principe de territorialité.....	433
2°) L'appel à l'exclusion du droit domestique.....	433
a) Le contexte conventionnel exclut le droit interne.....	434
b) La subsidiarité neutralisante de l'esprit du texte.....	435
c) L'interprétation téléologique au secours de Société <i>Céline</i> et <i>Natexis</i>	436
§2 – L'autonomie des qualifications conventionnelles.....	437
A) Les acquis indispensables à l'autonomie des qualifications.....	437
1°) Le respect des qualifications conventionnelles.....	438
b) Le contexte article par article.....	439
2°) Les erreurs d'interprétation.....	439
a) La non-double imposition objet de l'interprétation.....	440
b) Le droit domestique premier recours.....	440

B) Les utilisations possibles du droit domestique	442
1°) Le recours au droit interne dans le contexte de l'autonomie.....	442
a) Après épuisement du texte conventionnel.....	442
b) Références dynamiques croisées.....	443
2°) Le recours au droit interne par renvoi de la convention	444
a) Renvois à un ou deux droits domestiques	444
b) Le refus d'un renvoi illimité au droit interne.....	445
C) Le positionnement doctrinal à l'échelle comparée	447
1°) Les méfaits du droit interne dénoncés en Italie.....	447
a) Droit interne illimité et risque de double imposition juridique.....	447
b) Schneider version italienne	448
2°) Le choix d'un droit domestique selon l'article.....	448
a) Quel droit domestique selon l'article 3-2.....	449
b) Le principe de la concordance des décisions	449
Conclusion Chapitre 1.....	450

CHAPITRE 2 - L'IMPREVISIBILITÉ DU DROIT CONVENTIONNEL 451

SECTION 1 - Un contentieux imprévisible.....	452
1°) Une application classique de la subsidiarité d'application	453
a) Une convention fiscale atypique	454
b) Une subsidiarité orthodoxe.....	455
2°) Une subsidiarité devenue excessive.....	457
a) Le rapprochement manqué avec la convention fiscale	457
b) L'absence de renvoi conventionnel au droit domestique	457
a) La priorité de la convention fiscale en tant que norme de référence	460
b) La subsidiarité de la loi domestique en tant que norme de référence	461
c) Application des critères conventionnels du domicile	462
2°) L'exercice d'un contrôle « combiné ».....	463
a) La priorité de la norme conventionnelle	463
b) L'application de la convention fiscale.....	464
c) L'examen de la conventionnalité au fond	464
§2 - L'absence de subsidiarité dans le contentieux judiciaire.....	466
A) Une fausse alerte pour un contrôle de conventionnalité classique	467
1°) - De la « fausse » subsidiarité	468
a) L'affaire Ginez et la subsidiarité du droit interne.....	468
b) La subsidiarité parmi les critères conventionnels.....	469
2°) Une convention fiscale inapplicable.....	470
a) Un accès conditionné à la double résidence.....	470
b) La priorité au droit conventionnel.....	470
B) Le refus explicite du principe de subsidiarité.....	471
1°) Un litige portant sur la convention franco-luxembourgeoise	471
a) Un conflit de résidence.....	472
b) Priorité conventionnelle en appel.....	472
2°) L'autonomie des critères de résidence	472
a) Le critère conventionnel de foyer permanent	473
b) Le rappel de la supériorité hiérarchique.....	473
SECTION 2 - Un champ d'application conventionnel influencé par le rapport de systèmes.....	474
§1 - Le champ d'application conventionnel dans le contexte dualiste	475
A) Les bienfaits de deux sphères distinctes	475
1°) Le contexte dualiste.....	475
2°) L'indépendance des champs d'application	476
B) Une subsidiarité quasi-inexistante.....	477
1°) La champ d'application conventionnel selon la loi ordinaire	477
2°) La limitation du champ domestique par les conventions.....	479
§2 - Le champ d'application conventionnel dans le contexte moniste.....	480
A) Defaut de subsidiarité et identité des rangs hiérarchique.....	480
1°) L'inutilité de la subsidiarité	481
2°) Treaty override au lieu et place de la subsidiarité.....	481

B) Subsidiarité et diversité des rangs hiérarchique.....	481
a) Le principe de l'effet négatif des traités.....	482
b) La préservation des avantages du droit interne.....	483
CONCLUSION chapitre 2.....	484
<u>Conclusion générale</u>	485

BIBLIOGRAPHIE 488

1 - OUVRAGES.....	488
2- ARTICLES DE REVUES.....	493
3- ARTICLES CONSULTES SUR INTERNET	495
4- SITES INTERNET.....	496
4- DECISIONS DE JUSTICE.....	496
Arrets du Conseil d'etat.....	496
Décisions du conseil constitutionnel.....	501
Arrets de la cour de cassation.....	502
Arrets de la Cour de Justice de l'Union Européenne.....	502
Modèles de Conventions fiscales et travaux préparatoires.....	502