



LA SUBSIDIARITÉ DES TRAITÉS INTERNATIONAUX CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION ANALYSE CRITIQUE DE LA JURISPRUDENCE FRANÇAISE

¹Anapaula Trindade Marinho

RESUMEN

La France compte aujourd'hui plus de 130 conventions fiscales internationales bilatérales. Ces traités internationaux ont vu le jour dès le lendemain de la première guerre mondiale, moment où les échanges commerciaux à l'échelle internationale se sont intensifiés. L'objectif de ces traités était celui d'organiser le "partage" d'une même matière imposable entre deux juridictions fiscales souveraines, permettant ainsi aux contribuables de ne pas payer des impôts dans deux pays, l'Etat de source et l'Etat de résidence, et aux Etats de bien négocier un des éléments pouvant avoir un impact sur l'économie domestique. L'application et le respect effectif des conventions fiscales en droit interne dépendent en grande partie de la portée et de la méthodologie employée par le juge lors d'un contrôle de conventionnalité .

Mot-clé : La Subsidiarité ; La Double Imposition ; Jurisprudence Française.

SUBSIDIARIEDADE TRATADO INTERNACIONAL CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO ANALISE CRITICA DA LEI CASO FRANCES

RESUMO

O presente artigo trata de um princípio jurídico criado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo francês, Conseil d'Etat, corte autonoma, cujo impacto é nefasto na eficiência dos tratados tributários. Segundo ele, designado como "Princípio da subsidiariedade dos tratados tributários bilaterais contra a dupla tributação", o direito doméstico deve ser utilizado de maneira exclusiva para caracterizar o tipo de renda e a qualidade do contribuinte. Baseado nas qualificações do direito interno, o tratado será aplicado. Defende-se na presente contribuição que a ordem de consideração do direito doméstico altera a interpretação de um tratado, podendo produzir os seguintes efeitos: impossibilitar qualificações autônomas baseadas no texto mesmo do tratado (i); negar o benefício de um artigo específico do tratado ou negar o benefício do tratado a um contribuinte devido a impregnação do direito doméstico (ii); favorecer o fenômeno do "treaty dodging" (contravenção a tratados internacionais graças à utilização de leis internas) (iii). Em outras palavras, se o direito doméstico chamar um gato de cachorro, o artigo do tratado relativo a cachorros será aplicado, criando um risco de dupla tributação.

Palavra-chave: Subsidiariedade; A Dupla Tributação; Jurisprudência francesa.

¹ Docteur en droit public et fiscal par l'Université Paris, Paris (França).
Enseignante en Master 2 à l'Université Paris 9, Paris (França). Dauphine (Droit fiscal).





THE SUBSIDIARITY OF INTERNATIONAL TREATIES AGAINST DOUBLE TAXATION CRITICAL ANALYSIS OF FRENCH JURISPRUDENCE

ABSTRACT

The application of tax treaties by national courts around the world is not uniform. Depending on the country where a given taxpayer raised a conflict between the provisions of the national tax rules and the regime provided by a tax treaty, the interpretation of the tax treaty might vary. The result can lead to a situation of double taxation, contrary to the aim of tax treaties. The contribution is about a particular principle of law that the Administrative French Supreme Court, i.e., the “Conseil d’Etat”, follows to apply tax treaties according to which a previous characterization of the income and of the taxpayer at issue are to be made solely based on the domestic law. Once that these characterizations are made, based on them, the court applies the treaty. This method is called “principle of subsidiarity” of tax treaties. In our point of view, this method results on the breach of tax treaties because it disallows autonomous characterizations of income and of taxpayers by tax treaties even though the domestic law of each signatory state is not identical at all and could result on different characterizations (i), it may deny the benefit of tax treaties to taxpayers that would benefit from it if the application test was made solely based on the provisions of the tax treaty (ii), it creates a room for treaty dodging that is far too large (iii). In fact, if the domestic law of a given country calls cats as dogs, the article of the tax treaty on dogs will apply, even though the element is a cat. Given that the other jurisdiction that may tax will not follow the same characterization of income because its domestic law is different, double taxation situation may still happen.

Keyword: Subsidiarity; The Double Imposition; French Jurisprudence.

INTRODUCTION

La France compte aujourd'hui plus de 130 conventions fiscales internationales bilatérales. Ces traités internationaux ont vu le jour dès le lendemain de la première guerre mondiale, moment où les échanges commerciaux à l'échelle internationale se sont intensifiés. L'objectif de ces traités était celui d'organiser le "partage" d'une même matière imposable entre deux juridictions fiscales souveraines, permettant ainsi aux contribuables de ne pas payer des impôts dans deux pays, l'Etat de source et l'Etat de résidence, et aux Etats de bien négocier un des éléments pouvant avoir un impact sur l'économie domestique. L'application



et le respect effectif des conventions fiscales en droit interne dépendent en grande partie de la portée et de la méthodologie employée par le juge lors d'un contrôle de conventionnalité².

Les conventions fiscales internationales vont faire l'objet d'un contentieux à partir des années 60, et ce contentieux croit de jour en jour³. L'interprétation est loin d'être un exercice facile, notamment à cause de concepts qui ne revêtent pas la même définition dans chacun des Etats partie. Depuis les années 90, on assiste à une importante augmentation du nombre litiges portés devant les juridictions nationales. Le dualisme français des ordres de juridiction administrative et judiciaire est organisé par impôts; lorsque le litige a trait à l'impôt sur les revenus des personnes physiques ou morales, l'ordre administratif est compétent. En revanche, lorsque le litige porte sur l'imposition du patrimoine par le biais de l'impôt sur la fortune ou des droits de succession, seul l'ordre judiciaire est compétent.

Dans les années 2000, le Conseil d'Etat a rendu deux décisions charnières sur la subsidiarité des conventions fiscales qui ont fait jaillir le doute quant à leur cohérence juridique⁴. Dans ces décisions, les conventions fiscales font l'objet d'une application dite "subsidaire". Selon cette démarche, le juge contrôle la légalité de l'acte d'imposition uniquement par rapport aux dispositions du droit interne. Au cours de cette première étape du contrôle juridictionnel, la jurisprudence du Conseil d'Etat invite à prendre en considération les qualifications posées par le droit interne français pour lire et appliquer la convention fiscale en cause si, et seulement si, le contrôle de légalité fondé sur le droit interne n'a pas permis d'annuler l'acte d'imposition. Ensuite seulement, le contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition est autorisé à commencer. Sauf que ce contrôle sera fait compte tenu des qualifications préalablement consacrées par le droit interne français.

² La terminologie « *contrôle de conventionnalité* » renvoie au contentieux où, parmi les normes de références du contrôle juridictionnel, figure une norme "d'origine internationale" - norme adoptée en concert avec les autorités d'un autre Etat, à l'échelle internationale ou européenne plus précisément, faisant nôtre la définition soutenue par Madame le Professeur 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.

³ Les premières conventions furent signées en 1936 avec la Suède.

⁴ La première application d'une convention fiscale sous le prisme de la subsidiarité date de 1975 (CE, Plén., 7ème 9ème et 8ème 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). Ensuite les deux affaires sur lesquelles nous nous appuyons au départ: CE, Ass., 28/06/2002, rec. n°232276, Sté Schneider Electric, RDF 2002/36, com. 657, p.1151. CE, 10è et 9è ss-sect., 28/03/2008, n°271366, *Aznavour*, JurisData n°2008-081297, RDF 17/2008, com.293, concl. C. Landais.



Cela revient à dire que si en vertu du droit français, les revenus d'un contribuable donné, sont des bénéfices d'exploitation, le juge examinera la conformité de l'acte d'imposition par rapport à l'article conventionnel relatif aux bénéfices d'exploitation. Cela, quand bien même la convention contient elle aussi des "cédules" de revenus propres, et quand bien même ses dispositions fixent certaines limites aux qualifications posées par le droit interne au niveau de certains articles. La jurisprudence est dense en la matière, la subsidiarité est appliquée de façon presque systématique depuis l'affaire Schneider précitée, rendue en 2002.

L'analyse conduite au sein de cette étude a permis d'identifier deux types de "subsidiarités". La subsidiarité "prétorienne", érigée par le juge administratif dès 1975, de façon implicite d'abord, puis devenue explicite sous la terminologie d'un "principe" en 2013. Ensuite, le Code général des impôts consacre une autre subsidiarité, que nous qualifierons de "légale". La subsidiarité prétorienne contient elle-même deux volets: la subsidiarité d'application et la subsidiarité des qualifications conventionnelles. Selon la subsidiarité d'application, avant d'exercer un contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition, le juge doit exercer un contrôle de légalité dudit acte. Selon la subsidiarité des qualifications conventionnelles, le juge doit importer sur le terrain conventionnel les qualifications consacrées par le droit interne, utilisées lors du contrôle de légalité de l'acte d'imposition, pour exercer le contrôle de conventionnalité de l'acte d'imposition. La subsidiarité "légale" est en vigueur aux articles 4 bis, 165 bis et 209 du Code général des impôts. Ces articles autorisent l'utilisation d'une convention fiscale en tant que fondement légal à un acte d'imposition, lorsque un revenu ne peut être imposé suivant les autres articles du Code mais que la convention fiscale attribue à la juridiction fiscale française le droit d'imposer. **Or, dans la plupart des décisions rendues par le Conseil d'Etat sur la question, ces deux subsidiarités sont confondues, assimilées, comme si elles formaient un seul principe juridique.**

L'apport de notre étude consiste en l'identification de ces deux types de subsidiarités, suivi de l'examen approfondi de leurs effets. Nous avons soutenu que la subsidiarité prétorienne ne répond pas aux fonctions généralement attribuées à la subsidiarité en droit. La théorie de la subsidiarité est généralement utilisée afin de régler des conflits et renvoie



toujours à une utilisation "occasionnelle" du terme subsidiaire⁵. Il sera démontré tout au long de notre étude que les conventions fiscales ne peuvent pas être relayées à un rôle "occasionnel", telle une "troupe de réserve", ou une autorité censée aider en cas de défaillance du terme principal.

Prenant appui sur les résultats d'une recherche comparative, il est plausible de soutenir que la subsidiarité est susceptible de neutraliser les dispositions conventionnelles. L'étude conduite se révèle être une véritable chasse aux justifications discutables et aux effets redoutables de l'application d'un traité fiscal bilatéral suivant le prisme de la subsidiarité.

I ère Partie : Contestation des fondements de la subsidiarité des conventions fiscales

Le premier argument invoqué en faveur de l'application subsidiaire des conventions fiscales est le fait que ces normes soient dotées d'une supériorité relative par rapport aux lois ordinaires car elles sont dotées uniquement de la force de destruction ou de dérogation, par opposition à la force de production. Nous avons pris en considération la distinction opérée par le courant positiviste mais nous avons constaté que la subsidiarité conventionnelle n'était pas pour autant justifiée.

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. La doctrine française a pu avancer que la nature de la force supérieure dont dispose les conventions fiscales justifie l'utilisation de la subsidiarité en tant que norme de résolution de conflits entre le droit interne et les conventions internationales. Reprenant les écrits sur la théorie des normes, la supériorité

⁵ A. GOUËZEL, *La subsidiarité en droit privé*, Economica, 2013, 394 pages, p.21. 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. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire, Recherche sur les impôts directs*, L.G.D.J., 2005, p.263 à 267. J. Felix Pinto Nogueira, *Direito fiscal europeu. O paradigma da proporcionalidade*, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, p.54. J.-P. DEROSIER, *Au bord de la frontière Rehanne*, RDPC, 2009, p.262



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 inférieure (Favoreu et al., 2015); certaines normes pouvant revêtir les deux formes de supériorité à l'égard des normes qui lui sont inférieures.

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 sa propre « destruction »⁶ ; « *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* »⁷. 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 disparaître⁸, soit qu'elle en empêche provisoirement sa concrétisation⁹. Le rappel humble de la distinction faite 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.

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 autre quant à l'application concrète* »¹⁰. Les conventions fiscales sont supérieures selon la force dérogatoire vis-à-vis des lois fiscales ; elles sont censées constituer un obstacle à leur

⁶ *Ibid*, p.75.

⁷ *Ibid*, p.75.

⁸ O. Pfersmann, *Carré de Malberg et « la hiérarchie des normes »*, RFDC, 1997, n°31, p.491.

⁹ FAVOREU Louis ; GAÏA Patrick ; GHEVONTIAN Richard ; MESTRE Jean-Louis ; PFERSMANN Otto ; SCOFFONI Guy et ROUX André, *Droit constitutionnel, op.cit.*, p.75 et 76.

¹⁰ *Ibid*, p.75.



concrétisation, le cas échéant¹¹. Toutefois, notre étude insiste sur le fait que 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 met en porte à faux l'autorité hiérarchique des conventions fiscales.

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 contresens¹². Cette affirmation devrait sinon pouvoir être généralisée et 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'envers¹³. Le Professeur Marc

¹¹ 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.

¹² 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.

¹³ 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".



Pelletier considère également que la subsidiarité doit être considérée comme une norme de résolution de conflits entre lois et conventions internationales.

Mais, de fil en aiguille, notre étude souligne 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. 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 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* »¹⁴; 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. Cette norme de conflit ne devrait pas exister, elle n'est pas nécessaire.

La doctrine s'est ensuite appuyée sur le **manque d'exhaustivité d'une convention fiscale** pour justifier leur application subsidiaire. 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. Beltrame (L. MEHL ET P & BELTRAME, 1984). 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

¹⁴ M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal, op.cit.*, p.306.





moins large; le degré de variation dépend de l'« *exclusivité d'application* » et de l'« *autonomie technique* » (G. GEST ET G, 1990).

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 certaines¹⁵. 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* »¹⁶. Nous sommes invités à « *toujours regarder chaque norme sous deux aspects : la hiérarchie est toujours amphibologique* »¹⁷. 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. Les normes hiérarchiquement supérieures sont souvent moins "exhaustives" que les normes hiérarchiquement inférieures, adoptées en vue de la mise en oeuvre ponctuelle du droit. Si l'argument était convaincant, nous devrions constater l'application subsidiaire de tout engagement international, de toute norme d'origine internationale. Or, la réalité est autre.

Nous nous sommes appuyés notamment sur les écrits de Robert Kolb, parce qu'ils démontrent que la particularité du droit international consiste en « *l'indétermination de la normativité* », l'« indétermination » est une caractéristique des normes internationales¹⁸. 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* »¹⁹. 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

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ *Ibid.*, p. 493.

¹⁸ 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.

¹⁹ *Ibid.*



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. 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* »²⁰. 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* »²¹. 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* »²². 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 sa configuration* »²³. 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* »²⁴. Dans certains domaines, constate l'auteur, « *ce flux nourricier interne touche à son apogée* », sans doute pour nous en droit fiscal international²⁵, 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* ».

Ces analyses révèlent à contrario que l'indétermination en droit n'est pas toujours réglée par le recours à la subsidiarité. Nous avons fournis des exemples nombreux dans notre

²⁰ R. KOLB, *Réflexions de philosophie du droit international – Problèmes fondamentaux du droit international public : théorie et philosophie du droit international*, op.cit., p. 102.

²¹ *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 paru sans intérêt.

²² *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* ».

²³ R. KOLB., *Réflexions de philosophie du droit international – Problèmes fondamentaux du droit international public : théorie et philosophie du droit international*, op.cit, p.100

²⁴ *Ibid*, p.103.

²⁵ 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* ».



étude de non-emploi de la subsidiarité alors même qu'il y avait indétermination du droit international général ou européen. D'autres méthodes palliatives existent, telles que l'application combinée des normes en présence, en respectant leur hiérarchie, ou l'application prioritaire de la norme hiérarchiquement supérieure, jusqu'à son "épuisement", complétant ensuite la résolution d'un fait juridique par la norme hiérarchiquement inférieure davantage détaillée. L'important, avons-nous soutenu, c'est de reconnaître et respecter le domaine de compétence exclusif des conventions fiscales. Le droit européen fut pris pour illustrer nos propos dans la mesure où, de plus est, un principe de subsidiarité existe, sans pour autant que les normes européennes subissent une subsidiarité d'application. En effet, 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. Le parallèle incontournable dans le contexte du débat sur la subsidiarité des conventions fiscales doit être fait : 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 membres²⁶. 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* »²⁷. 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*

²⁶ *Ibid*, p.21.

²⁷ 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.



leur domaine – c'est-à-dire l'ordre juridique communautaire – elles ne 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 »²⁸.

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'impôt²⁹. 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 régional³⁰. 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.

Ainsi, l'étude révèle un préjugé, dirions-nous, au sujet des conventions fiscales, consistant à considérer 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

²⁸ 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.

²⁹ CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 12/03/2014, n°362528, Sté Céline, RDF 22/2014, com.356, p.21 à29.

³⁰ Voir développements sur la subsidiarité en droit européen au cœur de la 2^{ème} section de ce chapitre.



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 claire³¹. Or, 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* »³². 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.

Ces éléments de précision existent et ne peuvent être ignorés lors de l'application d'une convention fiscale sous le prétexte de ne pas être suffisamment exhaustifs.

La légalité de l'impôt consacrée à l'article 34 de la Constitution de 1958 constitue l'un des fondements majeurs de la subsidiarité de conventionnelle dans la doctrine. Nous avons tenté de mettre en exergue le conflit qu'il existe alors entre les articles 34, 53 et 55 de la Constitution dans la mesure où, suivant les deux derniers de ces articles, une convention fiscale doit prévaloir sur une loi ordinaire et ne connaît pas de limites "matérielles" s'agissant de son contenu.

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

³¹ 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.

³² G. GEST ET G. TIXIER, *Droit fiscal international*, puf, 2^{ème} éd. 1990, p.85.



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. 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.

Nous nous sommes attachés à démontrer que le sacre de la loi appartient au passé, que les exceptions au principe de légalité de l'impôt sont nombreuses et parfois violentes si l'on prend l'exemple des lois de validation ou des délégations possibles entre le Parlement et le gouvernement; le fait majoritaire est un obstacle incontournable à une application si orthodoxe du principe de légalité de l'impôt.

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 œuvre 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.

Nous avons démontré qu'il existe à l'heure actuelle 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. 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 traités, réducteur donc des garanties et protection que le contribuable est censé pouvoir bénéficier grâce aux dispositions conventionnelles. En revanche, 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'étude insiste sur le fait que 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.

Selon partie de la doctrine française, un dernier argument en faveur de l'application conventionnelle des conventions fiscales **est 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 origines³³. 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 juridique³⁴. 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.

La expectative 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 révélée 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.

Nous avons essayé de démontrer qu'un a priori est vite fait au regard de la non-aggravation parce que le concept d'aggravation, mérite encore d'être défini et délimité. Nous avons proposé dans cette étude la distinction entre les vraies aggravations et les fausses. Il y aurait vrai aggravation lorsque de la combinaison du droit interne et du droit conventionnel, il résulterait néanmoins une double imposition. Cette double imposition ne serait pas intervenue en l'absence de convention fiscale, puisque le droit interne prévoit des mesures unilatérales d'élimination de la double imposition. Ensuite, la double imposition n'est pas censée non plus résulter de la convention fiscale, censée au contraire l'éliminer. En revanche, dans les affaires où la charge du contribuable est aggravée à cause du droit applicable dans l'Etat auquel la convention fiscale reconnaît le droit d'imposer, il y a fausse aggravation.

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

³³ B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, puf, 5^{ème} ed., 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.

³⁴ *Ibid.*



à la scène internationale et au risque d'une double imposition juridique définitive. Le sujet est alors devenu beaucoup plus sérieux. 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 urgent. Une autre forme d'aggravation prévue par notre droit a été analysée afin de bien la distinguer de la subsidiarité des conventions fiscales et afin de mieux comprendre l'utilisation qui mérite d'être faite. Les articles 4 bis, 165 bis ou 209 du Code général des impôts permettent en effet d'imposer les revenus qui échapperaient à toutes les juridictions fiscales. En cas donc de non-double imposition, l'aggravation dite "légale" de la situation du contribuable restaure l'idéal de justice, de civisme et d'équité fiscale. Or, seul dans ces cas précis le concept de subsidiarité trouve sa place. Les articles du Code précités sont censés permettre d'imposer un revenu en fuite, alors que les articles du Code général des impôts ne le permettent pas de le faire. Les conventions fiscales sont relayées uniquement dans ces cas de revenus en fuite au rang de "troupe de réserve".

A partir de là, nous avons proposé 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 fiscales³⁵. Débarrassée de la subsidiarité des qualifications conventionnelles posée par la jurisprudence Schneider, l'application de la convention fiscale se porte bien mieux.

II Partie - Mise en exergue des instruments et des effets de la subsidiarité conventionnelle

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

³⁵ D. VILLEMOT, *Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales*, RDF 17/2009, com.286, p.15.



domestique, entraînant l'application de l'article du traité qui correspond le mieux à cette loi domestique. Nous parlons alors de qualifications juridiques, ou qualifications conventionnelles, signifiant les définitions de revenus ou des relations qu'un contribuable peut avoir avec un revenu donné. Les conventions fiscales sont bâties autour de cédules de revenus, en grande partie comme notre propre droit, mais les cédules ou catégories s'appliquent de manière diversifiée aussi bien aux personnes morales qu'aux particuliers.

Mais la subsidiarité des qualifications conventionnelles aurait aussi un impact au niveau de l'application au fond d'un traité étant donné que, si le champ d'application de la convention fiscale est mal déterminé du choix d'un article inapproprié à la résolution du litige, déterminé par la qualification du droit interne, le résultat final sera également déformé. Or, s'agissant de traités signés par deux Etats et censés être appliqués par deux juridictions le cas échéant, le déformation en France d'une convention fiscale, peut être à l'origine d'une double imposition ou d'une non-double imposition, ou du refus d'un crédit d'impôt prévu initialement dans le texte conventionnel. En effet, si l'autre Etat partie applique la convention fiscale de façon impartiale par rapport aux qualifications de son droit interne, alors que la France empreigne de droit interne les dispositions conventionnelles, la convention fiscale n'est plus à même de produire les effets initialement impartis et acceptés par les Etats partie.

Toutefois, nous avons pu expliquer que si la subsidiarité des qualifications conventionnelles a pu s'installer dans le contentieux administratif et fiscal français, c'est au départ à cause des lacunes véhiculées dans les modèles de convention et dans les conventions fiscales signées fidèles aux modèles. En prenant appui sur les études de Joanna Wheeler, la clé de voute du modèle est toujours manquante, laissant place à une utilisation du droit interne excessive³⁶. 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 senties libres de puiser dans le droit interne afin de consolider le fondement légal de leurs décisions. 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

³⁶ 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.



de convention donne de son propre champ d'application³⁷. La critique repose essentiellement sur l'absence de référence au revenu imposable, et de l'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 anglo-saxons 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. Cette lacune a joué un rôle très important dans l'affaire Aznavour rendue par le Conseil d'Etat et largement critiquée tout au long de l'étude. Les conventions sont lacunaires sur la qualification des revenus imposables mais pas silencieux. L'exercice consistera alors à prendre tout ce que la convention définit, pour ensuite élire un droit domestique susceptible de combler les lacunes. Mais ce droit interne doit, selon nous, être explicitement élu par les deux Etats partie à la convention fiscale.

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 critiquée (J.-C. MARTINEZ, 1986). Notre étude estime 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.

³⁷ 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.



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.

La doctrine française tranche 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 interne³⁸.

Michael Lang explique dans son ouvrage sur l'introduction au droit des conventions fiscales que H. Loukota prône pour une méthode à trois temps³⁹. 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;

³⁸ 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 Stuw 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 Stuw 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.

³⁹ M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, IBFD, 2010, p.36., en référence à H. LOUKOTA, (SWI 1998,560).



- 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.

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 française 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. Pouvoir trancher le débat en affirmant que l'ordre des facteurs compte est en soi un apport non négligeable, rendu possible grâce aux inconvénients du principe de subsidiarité des conventions fiscales.

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 juridique, il va de soi qu'il faudrait prendre en considération les deux droits domestique, et non pas le seul droit de l'un des deux Etats. Dans le cas contraire, à quoi bon conclure un traité fiscal? Autant se contenter des mesures unilatérales d'élimination de la double imposition. Le deuxième aspect réside dans la particularité une fois de plus du droit fiscal qui, à l'échelle internationale, peut véritablement compromettre la capacité contribuable du contribuable sans que l'on puisse prévoir à l'avance jusqu'à quel point, étant donné les difficultés d'accès à l'autre juridiction.

Une fois les effets négatifs de la subsidiarité conventionnelle démontrés, nous avons identifié deux instruments au service du prisme de la subsidiarité. Tout d'abord, l'exercice



d'un contrôle de conventionnalité ascendant, selon lequel on part des normes hiérarchiquement inférieures pour seulement après s'attacher aux normes hiérarchiquement supérieures. Ensuite, l'imprévisibilité du contentieux relatif aux conventions fiscales. Moins l'application des dispositifs conventionnels est prévisible, mieux la subsidiarité se portera puisque tout sera décidé en fonction du droit interne. Or, dans lorsque l'application d'une norme devient imprévisible, la justiciable perd en sécurité juridique; comment fonder légitimement sa confiance sur des dispositifs conventionnels voués à une application hétérogène selon le juge saisi, et selon les qualifications domestiques du revenu?

Le contrôle ascendant est l'occasion pour le juge administratif d'être influencé par le droit domestique et les concepts qu'il consacre. Pourtant, l'étude révèle que ce procédé n'est pas commun en droit international public, illustrant une particularité supplémentaire du contentieux de la conventionnalité en droit fiscal. Les exceptions au contrôle ascendant 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 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 exposé 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. Nous avons ainsi vu que l'interprétation de conventions fiscales dans le souci de ne pas autoriser une situation de non-double-imposition est inutile en France, même si le



juge s'y prête. L'inutilité résulte de la présence dans notre code d'articles qui nous permettent d'imposer la matière imposable en fuite; alors à quoi bon s'armer en plus d'une méthode d'interprétation corrosive?

L'objet principal ou majeur des conventions fiscales est celui d'éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale. Toutefois, l'étude tend à démontrer qu'enfermé dans ces deux fonctions, le travail d'interprétation du juge fiscal s'est parfois traduit par des décisions jusqu'aujourd'hui discutables⁴⁰. Les conventions fiscales peuvent, par exemple, prévoir des dispositifs "d'aide fiscale au développement", en dehors d'une quelconque double imposition ou d'un dispositif anti-évasion fiscale⁴¹. 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 nous verrons 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.

BIBLIOGRAFÍA

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

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

J.-C. MARTINEZ. (1986). « *Les conventions de double imposition* », Litec droit, extrait du Juris-classeur, Droit fiscal International, Paris, p.41.

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

⁴⁰ 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.

⁴¹ *Ibid.*