

ÉTUDE

par Philippe DEROUIN
Chargé de cours à l'Université de Lille II

Conventions internationales

L'APPLICATION ET L'INTERPRÉTATION DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES PAR LES TRIBUNAUX FRANÇAIS

1. Les conventions fiscales internationales se multiplient : la France a conclu une soixantaine de conventions bilatérales destinées à éviter la double imposition. L'internationalisation des échanges en rend l'application de plus en plus fréquente.

Il paraît donc utile de dégager les principaux enseignements d'une jurisprudence qui tend à se préciser. Ceux-ci sont d'une nature toute différente des préoccupations qui ont inspiré les études du Doyen Maxime CHRÉTIEN sur le sujet (l'application et l'interprétation des clauses fiscales des traités internationaux par les tribunaux français Rev. Crit. dr. int. pr. 1951.41; l'interprétation des traités bilatéraux sur la double imposition : méthodes et procédures, rapport au Congrès de l'IFA Bâle 1960, JCP 1960-I-1-561). Le savant auteur analysait principalement les procédures en vigueur pour l'interprétation des traités et critiquait vivement tant le principe que les modalités de la répartition des compétences entre d'une part les juridictions administratives et judiciaires, et, d'autre part le ministère des Affaires étrangères, plus ou moins inspiré, selon l'auteur, par l'Administration fiscale, c'est-à-dire par l'une des parties au procès.

2. A l'heure actuelle, ces procédures ne sont plus remises en cause. Les souhaits formés jadis quant à la création d'une juridiction fiscale internationale n'ont pas abouti et ne semblent pas avoir été renouvelés. La distinction entre l'application et l'interprétation des actes, pour être discutable philosophiquement, reste un principe fondamental du droit français. Qu'il suffise de rappeler l'étendue du contrôle de la Cour de cassation en matière de contrats : les actes ambigus ou imprécis nécessitent une interprétation pour laquelle les juges du fond sont souverains; en revanche les actes clairs et précis doivent être appliqués et leur méconnaissance constitue une dénaturation sanctionnée par la Cour régulatrice. Il n'y a donc rien d'illogique à ce que cette distinction soit utilisée en matière de traités internationaux pour déterminer les autorités compétentes.

On sait que les règles sont différentes suivant les ordres de juridiction. Comme les litiges fiscaux ne relèvent pas seulement des juridictions administratives mais également des juridictions civiles, compétentes en matière d'enregistrement et de contributions indirectes notamment, voire des juridictions répressives, en cas de fraude fiscale ou d'infraction douanière, les solutions seront donc différentes suivant la nature du litige et du tribunal saisi.

Les **juridictions administratives** ne se reconnaissent traditionnellement compétentes que pour l'application des actes clairs. A défaut, il est nécessaire de demander l'interprétation du ministre des Affaires étrangères. Ce dernier ne donne cependant pas de réponse pour le cas précis soumis au juge : il n'applique pas lui-même le traité, mais donne au juge les éléments d'interprétation du traité qui peuvent lui être utiles.

A l'inverse, les **juridictions civiles** se reconnaissent compétentes pour interpréter les traités internationaux, y compris les conventions fiscales, sauf lorsqu'elles mettent en jeu des questions de droit public international, ce qui, en matière fiscale, paraît viser essentiellement les immunités diplomatiques.

Les **juridictions répressives**, quant à elles, adoptaient traditionnellement la solution du Conseil d'État et s'estimaient incompétentes pour interpréter les traités. Cependant, les décisions récentes de la Chambre criminelle de la Cour de cassation donnent à penser que celle-ci s'aligne désormais sur la position des Chambres civiles.

3. Les décisions analysées émanent donc de ces trois ordres de juridiction. Les décisions judiciaires sont cependant fort rares : on relève quelques arrêts de la Chambre commerciale de la Cour de cassation, dont certains sont relativement anciens; les décisions des juridictions répressives sont plus rares encore mais plus récentes.

La matière provient donc **principalement des juridictions administratives**. Le contentieux est encore relativement peu abondant.

De ces décisions et de leur rapprochement, il est cependant possible de tirer un certain nombre d'enseignements.

D'une part, il se dégage des **principes généraux**, écrits ou non écrits, applicables pour toutes les conventions et à tous les problèmes traités par celles-ci (première partie).

D'autre part, les décisions analysées apportent des **réponses précises pour l'application de telles conventions**; elles font ainsi jurisprudence pour l'application de cette convention mais, en raison de la ressemblance des conventions fiscales internationales dont les plus récentes sont établies sur le modèle élaboré par l'OCDE, les réponses ainsi données constituent un matériau utile pour la construction d'un « droit commun conventionnel » (deuxième partie).

I. — DROIT FISCAL GÉNÉRAL : PREUVE ET QUALIFICATION

4. Les conventions fiscales sont des **traités internationaux**. Elles sont intégrées à l'ordre juridique français avec une **autorité supérieure à la loi** par application de l'article 55 de la Constitution.

Ce principe n'a jamais posé aucun problème alors qu'on sait la réticence du Conseil d'État à faire prévaloir les traités internationaux sur les lois postérieures (CE 1^{er} mars 1968 Synd. gén. des fabricants de semoules, Lebon p. 149).

Il est donc remarquable que la question n'ait jamais été évoquée devant le Conseil d'État. En réalité, même avant les Constitutions de 1946 et 1958, la Haute Assemblée faisait application des conventions fiscales, par hypothèse déroga-toire au droit interne, y compris à l'encontre des lois postérieures.

C'est que les conventions fiscales restent, malgré leur multiplication, des textes spéciaux, limités aux relations entre la France et l'État co-contractant. « Specialia generalibus derogant ». Invoquer une convention fiscale, c'est invoquer un **texte dérogatoire**.

Ceci entraîne un certain nombre de conséquences.

Tout d'abord l'application ou l'interprétation de la convention n'a pas lieu d'être si la **loi française elle-même ne justifie pas l'imposition**. Aussi le Conseil d'État a-t-il annulé le jugement demandant au ministres des Affaires étrangères l'interprétation d'une convention au motif que le tribunal aurait dû se prononcer d'abord sur le moyen tiré du droit interne (CE 19 décembre 1975 req. 84774-91895, Lebon p. 651; RJF 2/76 n° 77).

Une seconde conséquence, plus importante pratiquement, résulte de la règle « reus in excipiendo fit actor » : c'est le **contribuable qui supporte le fardeau de la preuve que la convention s'applique** au cas considéré. La mise en œuvre des conventions pose donc tout d'abord un **problème de preuve**.

Mais en outre les conventions fiscales, étant des textes de droit international négocié entre les administrations des deux États sur un modèle dressé par une organisation internationale, contiennent des définitions, utilisent des notions qui leur sont propres. En conséquence, les conventions fiscales posent de délicats **problèmes de qualification**.

A) La preuve

5. Il incombe à la partie qui demande le bénéfice d'un texte dérogatoire de prouver que les conditions sont remplies pour l'application de ce texte. S'il subsiste une incertitude le doute devra être retenu à l'encontre de la partie qui supporte ainsi la charge de la preuve, à savoir, en règle générale, le contribuable qui prétend à une exonération fondée sur la convention qu'il invoque.

Le fait est que de nombreuses décisions écartent l'application d'une convention, faute de preuve, ce qui conduit à s'interroger sur l'objet de la preuve et l'administration de celle-ci.

1° LA CHARGE DE LA PREUVE

6. L'attribution de la charge de la preuve au contribuable ne fait aucun doute. La jurisprudence du Conseil d'État est constante en la matière (v. en dernier lieu CE 14 février 1979, req. 6961, RJF 4/79 n° 184 p. 116). Bien qu'on ne connaisse pas de décision des juridictions répressives, le principe paraît admis en matière pénale (note Cosson sous Crim. 29 mai 1975, Gaz. Pal. 1975.2.583 et Doc. Francis Lefebvre, série CF-VIII-2343).

2° L'OBJET ET L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE

7. Les litiges soumis aux tribunaux français concernent principalement la preuve par le contribuable qu'il est effectivement **résident de l'État** avec lequel la France a conclu la convention qu'il invoque. Plus rarement, l'absence de preuve a été opposée au contribuable **résident français** qui prétendait à une **exemption** par application d'une convention.

a) Preuve de la résidence

8. Un nombre non négligeable de décisions écarte les prétentions du contribuable au motif que celui-ci n'apporte pas la **preuve qu'il est imposable à l'étranger** (CE 21 février 1966, req. 63.013, Lebon p. 129; Doc. F. Lefebvre, Série INT, Généralités § 407, f. verts).

Mais le problème est parfois plus subtil et l'allégation ou la preuve requises définies avec plus de précision. C'est ainsi

qu'on a exigé la preuve que la matière litigieuse soit imposée ou susceptible de l'être dans l'État où le contribuable est domicilié (Com. 16 décembre 1968, JCP 1969-II-15941). Mieux encore, le Conseil d'État a récemment écarté l'application d'une convention au motif que le contribuable, qui établissait être imposable dans l'État considéré, ne pouvait pas être **imposable dans cet État en qualité de résident** (CE 14 février 1979, précité § 6).

9. Cette rigueur dans l'exigence de la preuve et dans l'appréciation des éléments fournis conduit à s'interroger sur les **modalités d'administration de la preuve**. Pour l'application de certaines clauses des conventions, telles que celles qui prévoient des réductions de retenues à la source, voire le transfert de l'avoir fiscal, il existe un système de preuve préconstituée, fondé sur des attestations délivrées par les administrations fiscales du lieu de résidence du contribuable sur des formulaires agréés par l'Administration française. Il ne paraît pas que ces documents aient été contestés par le fisc français et l'on ne connaît aucune décision en la matière.

Sous réserve de ce cas particulier, la preuve de la résidence peut être faite par tous moyens. A cet égard, il faut noter que les conventions fiscales contiennent des **clauses d'échange de renseignements** qui devraient permettre aux Administrations d'obtenir les confirmations nécessaires quant à la situation du contribuable. Encore faudrait-il que ces clauses soient utilisées conformément à leur objet, pour faire rechercher si le contribuable est ou non résident de l'État considéré, et non point, comme on en a déploré l'exemple, pour contester la valeur probante de l'attestation produite par le contribuable sans se soucier de rapporter la preuve contraire. Un usage efficace des clauses d'échange de renseignements permettrait donc d'établir avec une plus grande certitude la situation exacte du contribuable à l'étranger et d'éviter que la décision soit rendue en présence d'un doute qui bénéficie alors au fisc.

b) Autres problèmes de preuve

10. **Lorsque le contribuable est résident français**, le fait à prouver est celui qui retire à la France le droit de percevoir l'impôt pour l'attribuer à l'État étranger où se trouve la source du revenu.

Dans une affaire très particulière, concernant l'application de la convention franco-américaine du 25 juillet 1939 modifiée, le Conseil d'État a **exigé une double preuve** du contribuable que le fisc français prétendait imposer sur une somme créditée à son compte bancaire aux États-Unis (CE 13 mars 1968, Lebon p. 181). Il a exigé tout d'abord la preuve de l'**origine des revenus** en observant que le fait qu'ils aient été perçus aux États-Unis et qu'ils aient supporté l'impôt américain ne suffisait pas. La Haute Assemblée a relevé en outre que le contribuable n'établissait pas la **nature de ces revenus** résultant selon lui de l'exercice d'une profession libérale. En effet, les conventions fiscales attribuent le droit d'imposer à l'État de la source ou à l'État de la résidence du bénéficiaire suivant la nature du revenu. Pour prétendre à une exonération dans l'État de sa résidence, le bénéficiaire doit donc établir la source étrangère du revenu et la nature de celui-ci.

Au surplus, lorsque l'imposition à l'étranger est subordonnée à l'existence d'une **installation permanente**, le contribuable doit alléguer et prouver qu'il dispose bien d'une telle installation (CE 9 mai 1962, req. 44.824 Lebon p. 309).

11. Le rapide examen de ces décisions montre combien les faits à prouver pour l'application des conventions fiscales sont nombreux et combien lourde est la charge qui incombe aux contribuables. Il n'y a donc rien d'étonnant à ce que, dans ces conditions, une grande partie des litiges soient réglés faute de preuve, dans l'incertitude qui subsiste, ce qui n'est point satisfaisant.

Il serait donc éminemment **souhaitable** que la **coopération internationale** en matière de recherche des preuves soit développée. Les clauses d'échange de renseignements ont le mérite d'exister. Ne pourrait-on les utiliser plus largement pour la réunion des preuves nécessaires à la solution des litiges? Les tribunaux ne pourraient-ils point enjoindre à l'Administration fiscale de demander tel renseignement qui leur paraît pertinent? Il y a là un domaine inexploré ouvert à l'imagination des juges et des plaideurs.

B) La qualification

12. Il est à peine besoin de rappeler l'importance de la qualification en droit fiscal. Toutefois, le problème perd une grande partie de son acuité en droit interne du fait de l'unification de l'impôt sur le revenu et de l'extension du régime des bénéficiaires industriels et commerciaux. Celui-ci s'applique à tous les bénéficiaires réalisés par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (art. 209-I al. 1^{er} CGI) ainsi qu'aux revenus ressortissant à des catégories différentes réalisés par une entreprise industrielle ou commerciale relevant de l'impôt sur le revenu (art. 155 CGI).

Mais la **difficulté renaît avec les conventions internationales** qui réintroduisent les **cédules** : les règles d'attribution du droit d'imposer, c'est-à-dire les règles de conflit de lois distinguent entre différentes catégories de revenus. Les revenus fonciers, les redevances, les intérêts, les bénéficiaires industriels et commerciaux, qui sont soumis à un régime unique en droit interne dès lors qu'ils sont réalisés par une société ou une entreprise industrielle ou commerciale, connaissent des sorts tout différents selon les conventions.

Cela étant, il faut souligner que cette qualification est sans influence sur le régime fiscal applicable dans l'État compétent pour percevoir l'impôt et notamment sur la qualification du revenu pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

On n'en voudra pour preuve que l'**exemple** suivant.

Une **société suisse** de capitaux possédait un **immeuble en France qu'elle donnait en location**. Les produits de la location étaient certainement imposables en France au sens de la convention comme revenus de biens immobiliers (art. 6 modèle OCDE).

Le litige concernait notamment la déduction des **amortissements** qui n'avaient **point été comptabilisés** par la société suisse, laquelle faisait valoir qu'une telle écriture n'est pas exigée par la législation helvétique pour pouvoir déduire un amortissement normal.

Le Conseil d'État a écarté cette objection en retenant que le **droit français est « seul applicable »** pour les sommes provenant d'un immeuble sis en France en vertu de la convention franco-suisse. Il en a déduit que, la société étant passible de l'impôt sur les sociétés, son bénéfice devait être déterminé selon les règles applicables aux bénéficiaires industriels et commerciaux ce qui **exigeait** que les **amortissements** fussent « réellement effectués » c'est-à-dire **constatés dans les écritures comptables**. La Haute Assemblée a même ajouté qu'en s'en abstenant la société suisse aurait pris une « décision de gestion » et non pas commis une erreur susceptible d'être corrigée par la suite (CE 26 avril 1972 req. 81.219 Dupont 1972 n° 15.262 p. 260).

Cette décision confirme, si besoin était, qu'en désignant l'État compétent pour imposer, les conventions fiscales posent des règles de **conflits de lois**. La mise en œuvre de la règle de conflit ne préjuge pas du régime appliqué par l'État compétent. Inversement, les notions dégagées en droit interne pour l'application des règles matérielles d'assiette de l'impôt ne sont pas nécessairement utilisables lors de l'application des règles de conflit.

Il en va d'autant plus ainsi que les conventions, textes de droit international, souvent inspirés d'un modèle uniforme, recourent à des notions ou des catégories qui ne correspondent pas toujours à celles du droit interne.

La mise en œuvre des conventions pose donc le problème délicat de la place que peut prendre le droit interne dans la qualification : Quelle est la **loi applicable à la qualification**? N'y a-t-il pas lieu d'abandonner ou, du moins, d'assouplir les catégories du droit interne?

1° LA LOI APPLICABLE A LA QUALIFICATION

13. Ce problème classique du droit international privé a reçu une solution non moins classique à savoir celle de la compétence de la « **lex fori** » c'est-à-dire la « **loi du for** » ou **loi du droit interne**. La même solution prévaut traditionnellement en droit fiscal international avec cette particularité que la loi du for coïncide avec la loi de l'impôt litigieux.

Cependant, les conventions internationales modifient les données du problème parce que la règle de conflit est conventionnelle et parce que les traités indiquent eux-mêmes quelle est la loi applicable : la loi du for en général, **mais parfois** aussi telle **loi plus appropriée** à la matière.

a) Principe : la loi du for (loi du droit interne)

14. Le modèle de convention OCDE dispose en son article 3 (2) que :

« Pour l'application de la Convention par un État contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la convention à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. »

Cette clause se retrouve dans la plupart des conventions. **Chaque État qualifie donc selon sa loi.**

Il en résulte que le contribuable ne peut opposer aucune exception ou fin de non-recevoir du seul fait que l'Administration fiscale étrangère qualifierait différemment le revenu litigieux (CE 10 février 1965, req. 59.660, Lebon, p. 97). Saisi d'un tel moyen, le tribunal n'a même pas à demander l'interprétation de la convention au ministre des Affaires étrangères (ibid.).

De même, le juge répressif n'a pas à surseoir à la poursuite jusqu'à l'intervention d'un accord amiable des autorités compétentes, qui peut d'ailleurs ne jamais intervenir, ainsi que l'a observé la Cour de cassation (Crim. 29 mai 1975, Gaz. Pal. 1975. 2. 583 note Cosson précité § 6).

Pour sa part, le **Conseil d'État** n'hésite pas à procéder à la **qualification suivant les principes** qu'il a **dégagés pour l'application du droit interne**.

C'est ainsi que, pour qualifier de bénéficiaire industriel et commercial au sens de la convention franco-suisse du 31 décembre 1953 une redevance perçue par un résident suisse au titre de l'**exploitation d'une méthode d'enseignement**, la Haute Assemblée a fait application de sa jurisprudence selon laquelle le défaut de participation du propriétaire d'un établissement à l'exploitation de celui-ci lui confère un caractère commercial (CE 8 mars 1972, req. 81 907 concl. Schmeltz, Droit fiscal 1972 com. 1852; Doc. F. Lefebvre, série INT, Suisse § 23 a).

De même le Conseil d'État a retenu que, selon la loi française, certaines **plus-values immobilières** sont imposées comme bénéficiaires industriels et commerciaux pour les qualifier de « revenus des entreprises commerciales » au sens de la convention franco-canadienne du 16 mars 1951 (CE 26 novembre 1975 req. 93 167 concl. Latournerie, Droit fiscal 1976 comm. 735. Ciunet 1976, 908 et la note; Dupont 2/76 n° 82; Doc. F. Lefebvre, série INT, Canada § 91).

b) Exceptions : qualification selon la loi étrangère

16. Les conventions fiscales dérogent à ce principe dans certaines hypothèses. Deux d'entre elles ne paraissent avoir donné lieu à aucun litige devant les tribunaux français :

La première concerne la **définition des immeubles** pour laquelle les conventions renvoient à la **loi du lieu de situation des immeubles** (art. 6 (2) modèle OCDE). La convention franco-suisse de 1953, toujours applicable en matière de droits de succession, précise même qu'il s'agit du droit privé de l'État où se trouve l'immeuble.

Sur cette question, une décision récente d'un tribunal allemand — déferée au Bundesfinanzhof — a dénié la qualité de bien immobilier aux droits qu'un résident allemand tirait d'un bail à long terme sur une propriété située en France et auxquels il avait renoncé moyennant une indemnité (Sarre 9 mai 1978 n° 370.75, *International Tax Treaties*, art. 6 p. 9).

La seconde concerne la **définition des dividendes** qui doit être faite selon la **loi de la société distributrice** (art. 10 (3) modèle OCDE). Toutefois, cette clause n'est pas toujours reprise dans les conventions effectivement conclues. En revanche, la convention franco-américaine du 28 juillet 1967, suivant en cela le modèle OCDE de 1963, renvoie aussi à la loi de l'État de la source pour la définition des autres produits assimilés aux intérêts (art. 10 (5) conv. Fr. États-Unis) alors que ce renvoi est abandonné dans le nouveau modèle OCDE de 1977 lequel donne une définition qui se veut exhaustive (art. 11 (3) modèle OCDE et les commentaires).

Mais la principale source de litige est la **définition du résident**. Dans les conventions modernes, il est stipulé que le résident d'un État contractant est :

« Toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence (...) ou tout autre critère de nature analogue » (art. 4 (1) modèle OCDE). Les conventions contiennent par ailleurs des dispositions permettant de régler le conflit de compétence lorsqu'en vertu du droit interne de chaque État, l'intéressé est considéré comme résident de l'un et de l'autre. Mais la condition préalable à l'application de la convention est que le contribuable soit résident de l'État étranger selon son droit interne. La qualification se fait donc **selon la loi de l'État de résidence**.

Cette règle avait été mise en œuvre naguère par un juge américain pour l'application de la convention franco-américaine de 1939 à l'écrivain Georges Simenon : le juge avait relevé que le contribuable n'apportait pas la preuve de sa résidence en France selon la loi fiscale française alors que, selon les critères retenus par le droit américain, il aurait été considéré comme résident de cet État (Simenon 44 TC 820, dec. 27570 *International Tax Treaties*, art. 5 p. 84; Doc. F. Lefebvre, série INT, États-Unis § 161.).

Le Conseil d'État français a récemment fait application du même principe en exigeant d'un contribuable qui invoquait la convention franco-britannique du 22 mai 1968 qu'il fasse la preuve de « sa situation de résident au regard de l'« income tax » (CE 14 février 1979 précité § 6).

Il faut observer que cette qualification selon la loi étrangère est susceptible de poser de **sérieux problèmes de preuve de cette loi**, spécialement pour les États au sujet desquels la documentation juridique et fiscale est peu abondante et peu accessible. Les clauses d'échange de renseignements pourraient encore être utilisées en cette matière. Au cas où le doute subsisterait sur la teneur de la loi, il faudrait probablement qualifier selon la loi du for en raison de la vocation subsidiaire de celle-ci (Batiffol et Lagarde n° 349 et les références citées). L'absence de précédents donne toutefois à penser que le problème n'est sans doute pas très actuel, les litiges étant, le plus souvent résolus faute de preuve de la

situation du contribuable (voir ci-dessus §§ 8 à 11) et non de la loi. Encore faudrait-il que la distinction soit clairement faite par les tribunaux, ce qui n'est pas toujours le cas (aff. Simenon précitée, où le juge a relevé à la fois l'absence de preuve de la résidence en France et l'absence de preuve de la loi française).

2° LES MÉTHODES DE QUALIFICATION

16. Affirmer la compétence de la loi du for ne suffit pas à épuiser le problème des qualifications, spécialement en présence d'une convention internationale. On sait la critique qu'appellent les traités instituant une règle internationale de conflit de lois tout en renvoyant la qualification à la loi du for (Niboyet « Le problème des qualifications en matière de traités » *Rev. crit. dr. int. pr.* 1935.1).

La **divergence des qualifications** peut, en effet, **aboutir à une double imposition ou à une absence d'imposition**, malgré l'existence du traité destiné à éviter l'une et l'autre. Il existe des exemples bien connus en pratique : naguère, celui des **boxeurs** considérés comme exerçant une profession libérale par la France mais non par les États-Unis, ce qui a conduit à un conflit négatif et à une absence d'imposition (Tixier et Kerogues, *Droit fiscal international* p. 122-123); plus récemment l'exemple toujours actuel des **sociétés transparentes françaises** dont la personnalité juridique est ignorée par le droit fiscal français qui impose les profits réalisés par les associés, mais reconnue par le fisc belge qui taxe une nouvelle fois le même revenu en le qualifiant de dividende.

L'application stricte des catégories du droit interne est donc critiquée en doctrine à telle enseigne qu'en droit international privé, il est admis qu'il y a lieu d'élargir, voire de déformer les catégories de la loi du for (Batiffol, *Aspects philosophiques* n° 15, Batiffol et Lagarde *Traité* n° 297). La même préoccupation transparaît en droit fiscal conventionnel où les auteurs considèrent qu'il incombe au juge de rechercher des solutions avec la perspective d'une application uniforme du traité (*Juriscl. dr. int. fasc.* 350 n° 168 par Kerlan et Dalimier).

On ne trouve aucune expression du même souci dans les arrêts du Conseil d'État qui applique fort strictement les catégories du droit interne (CE 8 mars 1972 et 25 novembre 1975 précités § 15). Cela ne manque pas d'avoir des conséquences parfois surprenantes comme lorsque la Haute Assemblée déclare que n'est pas imposable en France la plus-value réalisée lors de la vente d'un immeuble situé en France (CE 26 novembre 1975 précité § 15) ou qu'un contribuable a son « foyer permanent d'habitation » au Gabon au motif qu'il y exerce les fonctions d'expert d'une organisation internationale et y a séjourné du mois de mars au mois de décembre, ce qui définit plus le « centre des intérêts » et le « lieu de séjour principal » bien connus du droit français que le foyer — « sweet home » — des conventions internationales (CE 22 décembre 1971, req. 82.149 Lebon, p. 790).

17. Ce dernier exemple révèle qu'en réalité, **l'assouplissement des catégories du droit interne est nécessaire**.

Le Tribunal administratif de Paris l'avait naguère admis en considérant comme « traitements, salaires et rémunérations analogues ainsi que les pensions de retraite versées par l'un des États... en considération des services administratifs ou militaires » au sens de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959 la **rente viagère versée par l'État allemand** et qui trouvait son origine dans les dommages subis du fait de **persécutions** exercées par les autorités hitlériennes (TA Paris 6 avril 1965, Lebon, p. 741).

Le Conseil d'État a dû l'admettre à son tour. Attachée à la conception française du domicile fiscal comme centre des intérêts économiques, la Haute Assemblée n'avait pas trouvé claire la définition du « foyer permanent d'habitation » donnée par la convention franco-suisse du 31 décembre

1953 laquelle faisait référence au « centre des intérêts vitaux » du contribuable « c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites ». Elle avait en conséquence requis l'interprétation du ministre des Affaires étrangères (CE 19 mai 1972 req. 76.534 Concl. Delmas Marsalet, DF 1973 comm. 736).

La réponse du ministre opportunément publiée (Rép. Bourgeois JO déb. AN 26 janvier 1974, p. 488 n° 6010; Doc. F. Lefebvre Série INT, Suisse § 6 c), fut extrêmement nette : « Cette rédaction fait apparaître que la notion de domicile résultant de cette **définition** a un **caractère autonome** dans le sens qu'elle ne correspond pas à des notions existant dans le droit interne des deux États. »

Et le ministre ajoutait en termes vifs, bien que diplomatiques :

« Si les négociateurs avaient voulu entendre par « domicile » le lieu où se trouvent réunis les principaux intérêts patrimoniaux, ils n'auraient sans doute pas manqué de l'exprimer formellement. Or, bien au contraire, les différents termes utilisés procèdent d'une conception bien différente. Par l'usage du mot « foyer », il est fait appel à des liens affectifs et familiaux; la mention des relations personnelles a évidemment le même objet... »

Le Conseil d'État a donc fait application de cette notion nouvelle de « foyer permanent d'habitation » sans plus faire référence aux notions de droit interne (CE 7 décembre 1974, req. 76.534 concl. Schmeltz, DF 1975 comm. 1052, Doc. F. Lefebvre série INT, Suisse § 6 d; 2 juillet 1975 req. 83.242 Lebon p. 397, Doc. F. Lefebvre, Suisse § 6 f. verts; 14 juin 1978 req. 4535 RJF 9/78 n° 332, Doc. F. Lefebvre, Autriche, f. verts; 14 mars 1979 req. 8046, RJF 5/79 n° 266).

Un problème semblable s'est posé à propos de l'appréciation du lien de « **dépendance** » entre les **entreprises associées**. Pour l'application du droit interne, et spécialement de l'article 57 du CGI, le Conseil d'État prend en considération la dépendance économique ou la dépendance de fait, même en l'absence de toute dépendance juridique (CE 6 mai 1966 req. 62.129 Lebon p. 306; 23 janvier 1964 req. 47.515 Dupont 1964 p. 253; 3 août 1942 req. 66.810). Cependant, les conventions bâties sur le modèle OCDE ne prennent en considération que la « participation à la direction, au contrôle ou au capital » (art. 9 (1) modèle OCDE), ce qui implique l'existence de liens juridiques. Le problème s'est posé, non point de l'application de ces conventions mais de la **convention franco-monégasque** du 18 mai 1963 qui exige, pour la déductibilité de certaines dépenses « qu'il n'existe aucun rapport de dépendance entre le bénéficiaire et l'entreprise versante ». Le ministre des affaires étrangères, interrogé par un Tribunal administratif (TA Marseille 14 mars 1975 som. Lebon p. 944), a répondu que cette disposition avait pour objet de faire échec à l'évasion fiscale, « que la dépendance peut être de toute nature ou origine, y compris une dépendance découlant de la nature du contrat, bien qu'une dépendance de ce type ne puisse s'imaginer que dans des hypothèses tout à fait exceptionnelles ».

En conséquence, le Conseil d'État a rejeté les prétentions de l'Administration qui soutenait que l'importance relative des ventes réalisées sous les marques concédées par un résident monégasque et les stipulations des contrats caractérisaient la dépendance économique de l'entreprise française versante (CE 29 mars 1978 req. 5.125 concl. Rivière, DF 1979 comm. 85, RJF 5/78 n° 227; Doc. F. Lefebvre, Série INT, Monaco § 223, f. verts).

18. De ces solutions, rares encore et imposées ou suggérées par l'interprétation des conventions donnée par le ministre des Affaires étrangères, on peut déduire la confirmation que les conventions fiscales internationales utilisent des notions qui leur sont propres et qu'un ajustement des catégories du

droit interne est inévitable. En cette matière, les **commentaires** sur la convention modèle de l'**OCDE** devraient fournir, sans qu'il soit nécessaire de recourir à l'interprétation du ministre, les éléments d'interprétation utiles pour la solution de la plupart des litiges.

On attend donc avec intérêt les prochains développements de la jurisprudence qui permettront de définir et de préciser le contenu de notions essentielles du droit fiscal international lequel est désormais largement conventionnel.

Mais d'ores et déjà, les décisions examinées donnent quelques indications sur ces concepts et ces institutions. Sans en faire une revue exhaustive, on présentera donc les **principaux apports de la jurisprudence** sur les points les plus sensibles.

II. - DROIT FISCAL SPÉCIAL

19. Les conventions fiscales internationales ont pour principal objet d'**attribuer le droit d'imposer** à chacun des États contractants, de faire une répartition des compétences en fonction, d'une part, des éléments de rattachement retenus, d'autre part, de la nature des sommes imposables.

Les conventions conclues en matière d'**impôts sur le revenu**, qui sont les plus nombreuses, les plus importantes compte tenu du poids de ces impôts dans les économies modernes et, par suite, celles qui donnent lieu au plus grand nombre de litiges et de décisions, vont être au centre de l'examen.

En cette matière, les États concurrents sont, d'une part, celui de la source du revenu et, d'autre part, celui de la résidence du bénéficiaire du revenu. Suivant la nature du revenu, le droit d'imposer est attribué à l'**État de la source** ou à l'**État de la résidence**, parfois partagé entre eux avec la combinaison d'une retenue à la source et d'une imposition dans l'État de résidence avec un crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source.

On en déduit sans peine que les principaux problèmes que posent les conventions internationales en matière d'impôt sur le revenu s'articulent autour de deux préoccupations : la définition des **éléments de rattachement**, la détermination de la **nature des revenus**. Les **méthodes employées pour éviter la double imputation** seront également évoquées.

A) Les éléments de rattachements

1° LA SOURCE DU REVENU

20. La définition de la source du revenu — ou plus exactement de celle de chacun des revenus, car les définitions varient parfois suivant la nature des revenus — ne paraît pas avoir donné lieu à de nombreuses contestations devant les tribunaux. Tout au plus peut-on citer une décision relative à la source de **salaires** (TA Paris 8 février 1978, n° 2097/76 International Tax Treaties art. 15, p. 10.5001) qui déclare de source française, le salaire versé par une agence de presse américaine au responsable de son bureau de Paris qui couvrait l'Europe et l'Asie et se déplaçait fréquemment dans les pays de ces continents. (V. aussi CE 13 mars 1968 précité § 10).

En revanche, la jurisprudence est sensiblement plus abondante au sujet des deux éléments de rattachement dont la définition fait l'objet d'un article particulier dans la plupart des conventions, à savoir la résidence du bénéficiaire et l'établissement stable.

2° LA RÉSIDENCE DU BÉNÉFICIAIRE

21. Les conventions internationales contiennent une série de critères qui permettent de trancher les **conflits positifs**

de compétence, lorsque chacun des deux États contractants considère le contribuable comme résident au sens de son droit interne.

Le critère principal est celui du « foyer permanent d'habitation » ce qui « fait appel à des liens affectifs et familiaux » ainsi qu'on l'a vu ci-dessus § 17.

Le Conseil d'État a donc sensiblement infléchi sa jurisprudence sur ce point à la suite de l'interprétation donnée par le ministre des Affaires étrangères (comp. 7 décembre 1974 et 2 juillet 1975 à 22 décembre 1971 précités 55 16 et 17).

L'observateur regrettera cependant que l'excessive sobriété des motifs des arrêts précités ne permette point de préciser les éléments retenus comme déterminants par la Haute Assemblée qui se borne à constater « que la dame X était installée en France depuis 1963 et percevait une pension » (2 juillet 1975) ou que « les époux X séjournèrent habituellement en Suisse dans la maison dont ils étaient locataires à... » (7 décembre 1974). Un arrêt plus récent est quelque peu plus précis : le Conseil d'État relève que la contribuable s'est installée en Suisse avec son père et sa sœur avant 1939 et qu'elle y a vécu, qu'elle était locataire avec sa sœur d'un appartement en Suisse; qu'elle a d'ailleurs exprimé le vœu d'y être inhumée et qu'enfin certains de ses enfants y habitent (CE 14 mars 1979, req. 8096, RJF 5/79 n° 266, p. 159, Doc. F. Lefebvre, Bull. 5/79, Inf. 528; comp. TA Paris 17 mars 1977 req. 2034/75 RJF 4/78, n° 142, p. 112 qui énonce les éléments de rattachement avec la France et fait finalement jouer le critère de la nationalité).

Cela étant, il faut écarter l'objection qui a été faite, selon laquelle la disposition appliquée par le Conseil d'État serait tout à fait particulière et exceptionnelle et ne concernerait que la convention franco-suisse, les autres conventions en vigueur définissant le centre des intérêts vitaux comme le lieu avec lequel les liens personnels et économiques sont les plus étroits (Doc. F. Lefebvre, série INT, Suisse 5 6 d). Ce commentateur perd de vue que le **centre des intérêts vitaux** ainsi défini n'est qu'un **critère subsidiaire** applicable seulement lorsque le contribuable dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants (art. 4 (2) a conv. modèle OCDE). Au demeurant, il est éminemment souhaitable que les juridictions fassent prévaloir une conception uniforme des concepts communs aux différentes conventions bâties sur le même modèle et que se développe un droit commun conventionnel (en ce sens v. CE 14 juin 1978 req. 4535 RJF 9/78, n° 332, p. 237 pour l'application des conventions franco-belges du 16 mai 1931 et du 10 mars 1964).

En revanche, il faut souligner que la portée de ces définitions est limitée au règlement d'un conflit positif entre deux législations fiscales. **On ne saurait étendre la définition du « résident »** résultant d'une convention **hors du domaine de la convention**. C'est donc à juste titre qu'une juridiction répressive a refusé de faire application du concept de « foyer permanent d'habitation » dans une affaire concernant la réglementation des changes (Versailles 9 décembre 1977 Aznavour inédit).

Pour le reste, on se bornera à signaler un exemple d'application du **critère subsidiaire de la nationalité** (CE 5 mars 1971 Lebon, p. 188, Doc. F. Lefebvre, série INT, Espagne, f. verts).

3° L'ÉTABLISSEMENT STABLE

22. Autre notion essentielle, l'établissement stable est un élément de rattachement des bénéfices industriels et commerciaux. Toutefois, il s'agit d'un critère secondaire en ce sens qu'il ne vaut que pour les bénéfices qui sont imputables à l'établissement stable, le principe restant le rattachement à la résidence. Ces règles donnent naissance à **deux séries de**

problèmes, l'une de **définition** de l'établissement stable, l'autre d'**imputation des bénéfices**.

a) Notion d'établissement stable

23. Les définitions données dans les conventions sont extrêmement complètes et précises. Leur application par les tribunaux français en donne de bonnes illustrations. Ainsi pour un bureau de société étrangère annoncé dans un journal d'annonces légales et inscrit au registre de commerce, le Conseil d'État a relevé qu'un fondé de pouvoirs avait été désigné, que le bureau tenait une comptabilité distincte et arrêtait un bilan, qu'au surplus il assurait la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières (CE 4 avril 1973, req. 81.342 et 81.695, Lebon, p. 278, Dupont 1973, n° 16172, p. 196).

Constitue également un établissement stable toute personne agissant pour le compte d'une entreprise étrangère et disposant, dans l'État considéré, de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise (art. 5 (5) modèle OCDE). Le Conseil d'État a jugé que tel n'était pas le cas d'un représentant de compagnie d'assurance chargé des relations avec les administrations publiques mais qui ne négociait ni ne concluait de contrats (CE 31 mai 1965 req. 52.161 et 52.162 Lebon, p. 322). En revanche, un Tribunal administratif a jugé que l'actionnaire principal d'une société suisse qui a conclu en France de nombreux contrats d'achat, de façonnage et de vente constituait un établissement stable alors même qu'il n'avait en France ni résidence stable ni moyens matériels soutenant son activité d'agent d'affaires (TA Toulouse, 18 janvier 1974, req. 9345, Lebon, p. 670).

Il faut également mentionner une espèce où le Tribunal correctionnel a retenu comme élément de preuve de la fictivité d'une société suisse le fait que son mandataire en France, qui n'avait pas le pouvoir de conclure des contrats, avait, en réalité, dépassé son mandat et souscrit des engagements importants au nom de la société suisse (TGI Paris 11 juillet 1977, Stark inédit, confirmé par Paris 4 avril 1979 inédit).

b) Imputation des bénéfices à l'établissement stable

24. Un principe général doit tout d'abord être rappelé, celui de la **non-discrimination entre nationaux et étrangers** qui se trouve dans la même situation (art. 24 modèle OCDE). Ce principe impose de ne pas soumettre à un régime fiscal défavorable l'établissement stable sur le territoire national d'une société étrangère bien que, par hypothèse, celle-ci ne soit pas exactement dans la même situation qu'une société française.

C'est ce qui a été jugé par le Conseil d'État en application du traité d'établissement franco-belge du 6 octobre 1927 dans une hypothèse assez remarquable puisqu'elle concernait l'incorporation au capital des réserves de réévaluation de la **succursale française d'une société belge**. La Haute Assemblée a jugé que la taxe sur les réserves de réévaluation non incorporées au capital avant le 1^{er} juillet 1959 n'était point applicable aux réserves de réévaluation dégagées par la succursale française et incorporées au capital de la société belge avant cette date mais qu'elle était applicable aux réserves dégagées ultérieurement (CE 7 juillet 1972 req. 78.424 Dupont 1972, n° 15463, p. 333).

25. Sur l'**imputation proprement dite des bénéfices et des pertes**, deux décisions méritent d'être signalées.

L'une concerne l'attribution de recettes à un établissement stable situé en France. Il a été jugé qu'une **commission sur caution** était attribuable au bureau français d'une société canadienne dont le représentant avait accordé le cautionnement en France pour un prêt consenti en France par le Crédit national à une entreprise française, garantie reposant sur le portefeuille de valeurs mobilières détenu par l'établissement

parisien alors même que la commission avait été versée directement par le bénéficiaire de la caution au Canada. En revanche, les intérêts d'un prêt perçus en France et réinvestis en France n'étaient point un revenu du bureau de Paris qui n'avait pas de facultés financières propres et n'avait pu consentir le prêt (CE 4 avril 1973 précité § 23). En d'autres termes, il faut analyser pour chaque recette l'économie de l'opération qu'elle rémunère sans s'en tenir au lieu de versement, ce qui est d'ailleurs conforme à la notion de source du revenu (v. CE 13 mars 1968 et TA Paris 8 février 1978 précités §§ 10 et 20).

La seconde décision porte sur l'attribution de charges à une succursale établie à l'étranger : les **pertes de la succursale étrangère** résultant de ventes demeurées impayées se rattachent à l'activité de cet établissement alors même qu'un bénéfice serait imposable en France du fait de la livraison desdites marchandises à la succursale étrangère; en outre, la quote-part de frais généraux afférente à l'établissement étranger doit être exclue des charges déductibles du bénéfice imposable en France ainsi que les frais incombant à cet établissement mais payés par le siège (CE 14 juin 1974 req. 80.624 Lebon, p. 339, Dupont 1974, n° 17.293, p. 353). Cette décision paraît bien rigoureuse : certaines règles comptables permettent de ne point imputer de frais généraux à une activité en perte et il est anormal de considérer comme réalisés par l'entreprise le « profit » comptabilisé à des fins purement internes lors d'un transfert d'un établissement à un autre alors que ce « profit » n'est pas définitivement acquis, surtout lorsque l'opération finale se solde par une perte. Cela révèle combien il est artificiel de traiter les succursales étrangères comme des entreprises autonomes traitant indépendamment avec leur siège.

B) La nature des revenus

26. Il suffira de rappeler les décisions citées plus haut sur la qualification des plus-values immobilières considérées comme bénéfices industriels et commerciaux en raison des dispositions de l'article 35 A du CGI (CE 26 novembre 1975 précité § 15, ou sur l'inclusion des rentes viagères servies aux victimes des persécutions hitlériennes dans la catégorie des pensions publiques (TA Paris 6 avril 1965 précité § 17).

Signalons toutefois l'usage fait par le Conseil d'État de la clause visant les revenus innomés, c'est-à-dire les revenus non définis par ailleurs dans la convention (art. 21 modèle OCDE). La Haute Assemblée a fait entrer dans cette catégorie la **rémunération d'un gérant majoritaire** de sociétés allemandes après avoir exclu tant la qualification de « revenu provenant d'un travail dépendant » que celle de « revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale et autres revenus du travail » (CE 25 novembre 1968 req. 71.227 Lebon, p. 593; Doc. F. Lefebvre, série INT, Allemagne § 333).

Mentionnons encore la qualification de bénéfices industriels et commerciaux appliquée aux **revenus d'un associé de SARL ayant opté** pour le régime des sociétés de personnes.

A ce titre ces revenus étaient imposables en France et non en Suisse, où l'associé avait sa résidence, comme revenus de capitaux mobiliers (CE 31 janvier 1969 req. 73.518, Dupont 1969, n° 11.703, p. 130; Doc. F. Lefebvre, Série INT, Suisse § 22.a).

C) Méthodes pour éviter la double imposition

27. Dans la plupart des conventions qu'elle a conclues, la France a opté pour la méthode dite de l'exemption avec progressivité dans laquelle les revenus dont l'imposition est attribuée à l'État étranger ne sont pas imposables en France, mais sont pris en compte pour la détermination du taux de l'impôt dénommé « **taux effectif** » (art. 23 A modèle OCDE).

En application de cette règle, le Conseil d'État a jugé que les revenus fonciers de source allemande perçus par une personne physique résidant en France devaient être pris en compte pour calculer le taux de la surtaxe progressive applicable aux revenus imposables en France (CE 25 novembre 1968 précité § 26).

De même, un Tribunal administratif a jugé que le déficit subi par un contribuable personne physique dans l'exploitation d'un commerce en Sarre devait être déduit de la base de calcul du taux de l'impôt dont il était redevable en France (TA Strasbourg 24 mars 1977 Riethmuller, Lebon, p. 567).

CONCLUSION

28. Ce survol des principales décisions émanant des juridictions françaises permet de déterminer les problèmes majeurs que posent l'application et l'interprétation des conventions fiscales internationales. Des progrès considérables doivent être accomplis dans la recherche des preuves et dans l'affinement des méthodes de qualification.

Sans méconnaître l'intérêt qu'il peut y avoir à perfectionner les instruments internationaux, à rechercher les définitions les plus exhaustives, à élaborer les procédures d'arbitrage entre les administrations, voire à envisager des conventions multilatérales, il faut souligner combien l'application courante de conventions bilatérales, peut-être imparfaites, est une tâche fort lourde pour tous les praticiens qui doivent se familiariser avec des notions encore nouvelles et pour ceux qui s'efforcent de tirer une synthèse des décisions rendues.

A cet égard, on ne peut qu'accueillir avec faveur les initiatives prises pour faire connaître à un plus large public la jurisprudence ou les décisions administratives des différents États sur l'application des conventions inspirées du modèle OCDE (p. ex. International Tax Treaties par M. Edwardes Ker).

En effet, seul le rapprochement des précédents par delà les frontières permettra de donner quelque corps au « droit international fiscal commun » qui, faute de pouvoir naître de juridictions supranationales, se dégage des décisions rendues par les juridictions nationales.