

CLOUTÉ Alexandra

Master II – droit des affaires et fiscalité
Parcours restructurations d'entreprises / HEC
Université Paris I – Panthéon Sorbonne

Juin 2011

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales



Sous la direction de Maître Cédric Philibert
Avocat associé au Cabinet Fidal
Membre de l'Observatoire des Conventions Fiscales Internationales

D'une part ;

Sous la direction de Maître Daniel Gutmann
of Counsel au Cabinet CMS Bureau Francis Lefebvre
Professeur à l'École de droit de la Sorbonne - Université Paris I

D'autre part ;

« L'université Panthéon Sorbonne (Paris I) ainsi que l'Observatoire des Conventions Fiscales Internationales, n'entendent donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires de fin d'études ; ces opinions devront être considérées comme propres à leurs auteurs. »

Tableau des abréviations

AN :	assemblée nationale
Art. :	article
Ass. :	assemblée
BDCF :	bulletin des conclusions fiscales
BF :	bulletin Francis Lefebvre
CAA :	cour administrative d'appel
Cass. :	cour de cassation
CE :	conseil d'Etat
CE :	communauté européenne
CEDH :	convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales
CEDH :	cour européenne des droits de l'homme
CGI :	code général des impôts
CJCE :	cour de justice des communautés européennes
CJUE :	cour de justice de l'union européenne
Comm. :	commentaire
Concl. :	conclusions
DC :	décision constitutionnelle
Ex :	exemple
Fasc. :	fascicule
FR :	feuilles rapides Francis Lefebvre
Instr. :	instruction
IS :	impôt sur les sociétés
IR :	impôt sur le revenu
OCDE :	organisation de coopération et de développement économiques
OECE :	organisation européenne de coopération économique
P. :	page
Plén. :	assemblée plénière
SDN :	société des nations
TA :	tribunal administratif
UE :	union européenne
V. :	voir

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Sommaire

INTRODUCTION	8
TITRE I : LA THEORIE DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	17
CHAPITRE I : LES FONDEMENTS DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	17
<i>Section I : l'application des conventions fiscales internationales</i>	17
§1 : L'accès aux conventions fiscales internationales par le contribuable.....	18
§2 : L'objet et la portée des conventions fiscales internationales	20
<i>Sections II : l'impact du principe constitutionnel de supériorité des conventions fiscales internationales sur le droit interne</i>	23
§1 : L'application du principe de supériorité des conventions fiscales internationales sur le droit interne	24
A. Conditions d'application	24
B. L'énoncé du principe de supériorité des conventions fiscales internationales...	26
1. Le rapport de supériorité entre la convention fiscale internationale et la loi nationale	26
2. Le rapport de supériorité entre le droit conventionnel et le droit communautaire.....	27
§2. Limite au principe de supériorité des conventions fiscales internationales : le principe de non-aggravation ?	30
A. Définition et précision terminologique	30
1. Le principe de préservation des avantages accordés par le droit interne et le principe de non aggravation	30
2. La loi de 1959 et le principe de non aggravation	32
3. Synthèse et recentrage terminologique	34
B. Conflits de sources	35

CHAPITRE II : L'EVOLUTION DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	38
<i>Section I : L'émergence du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales</i>	38
§1. Vers la reconnaissance d'un principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales	39
A. Les jurisprudences antérieures à l'arrêt Schneider Electric	39
B. La consécration du principe par l'arrêt Schneider Electric	41
1. La nécessité d'un fondement légal interne à une imposition comportant des éléments d'extranéité	42
2. L'office du juge dédoublé.....	42
§2. L'application de la grille de lecture du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales	44
A. La primauté des conventions fiscales et l'office du juge	45
B. La qualification du contribuable et du revenu par le droit interne	47
C. L'apparition d'une méthode raccourcie du principe de subsidiarité	49
<i>Section II : L'essor du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales</i>	52
§1. La méthode raccourcie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales à l'épreuve des jurisprudences récentes.....	52
A. Utilisation, techniques de cassation et méthode raccourcie en matière d'imposition des bénéfices d'entreprises.....	53
1. La décision du Conseil d'Etat, Overseas du 31 juillet 2009.....	54
2. Clarifications apportées par les décisions ultérieures du Conseil d'Etat.....	56
B. Les interrogations pendantes de la méthode à appliquer au regard de l'impôt sur le revenu des particuliers	57
§2. L'ouverture jurisprudentielle du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales à de nouvelles applications	59
<i>Section III : Synthèse et tentative de rationalisation de la grille de lecture</i>	60
§1 : La faculté pour une convention fiscale internationale de fonder indirectement l'imposition en droit interne	60
§2 : L'utilisation raccourcie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales	61
§3 : Schéma de rationalisation	63

**TITRE II : LES ENJEUX PRATIQUES DU PRINCIPE DE SUBSIDIARITE DES
CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES 67**

CHAPITRE I : L'EXTENSION DU CHAMP TERRITORIAL DE L'IMPOT PAR LE PRINCIPE DE
SUBSIDIARITE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES 67

*Section I : l'impact relatif du principe de subsidiarité sur l'impôt sur le revenu des
particuliers..... 68*

§1. La portée limitée de l'extension du pouvoir d'imposition 68

§2. Illustration de la portée et des limites de cette application 70

A. L'application limitée de l'article 244 bis B du Code général des impôts 70

B. L'application prometteuse de l'article 244 bis A du Code général des impôts.. 72

1. L'application cumulée des articles 244 bis A et 165 bis du Code général des
impôts..... 72

2. La potentielle existence d'un moyen en défense : la cohérence des règles
fiscales..... 74

Section II : L'impact certain du principe de subsidiarité sur l'impôt sur les sociétés 76

§1. Le débat sur la portée de l'article 209, I du Code général des impôts 76

A. Origine du débat : la thèse de l'asymétrie 76

B. Position actuelle de la jurisprudence : la thèse de la symétrie 79

1. Position de la jurisprudence..... 79

2. Les doutes sur l'éventualité d'un moyen en défense 80

§2. Les conséquences pratiques au regard de la territorialité de l'impôt sur les sociétés
..... 82

A. Application cumulée des articles 244 bis A et 209, I du Code général des impôts
avec une disposition conventionnelle 83

B. Le choix de la base légale attribuée par une convention fiscale internationale et
les conséquences en matière d'assiette 85

C. Situations exceptionnelles d'extension d'imposition par dissociation des notions
d'installation fixe d'affaires et d'établissement stable 87

D. La déduction de l'impôt étranger par une société française..... 89

CHAPITRE II : PRINCIPE DE SUBSIDIARITE ET ARTICLE 209 B DU C.G.I : INFLUENCE ET ALTERNATIVE	91
<i>Section I : Présentation et impact du principe de subsidiarité sur l'article 209 B du Code général des impôts</i>	91
§1. Présentation rapide du mécanisme de l'article 209 B	92
§2. L'influence passée et présente du principe de subsidiarité sur l'article 209 B	93
A. L'influence du principe de subsidiarité sur l'article 209 B à l'encontre de filiales étrangères.....	94
1. L'impact du principe de subsidiarité antérieurement à la loi de finances pour 2005.....	94
2. L'impact du principe de subsidiarité suite à la loi de finances pour 2005	95
B. L'impact du principe de subsidiarité sur l'article 209 B à l'encontre d'un établissement stable à l'étranger.....	96
<i>Section II : Le principe de subsidiarité, une alternative à l'article 209 B ?</i>	97
§1. Les conventions fiscales atypiques et le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales	98
A. Illustrations de conventions fiscales contenant une clause atypique.....	98
B. Articulation du principe de subsidiarité et des clauses atypiques indépendamment de l'article 209 B.....	101
§2. Critiques et ouvertures	104

Introduction

Seuls les Etats disposent de la souveraineté fiscale, c'est-à-dire du pouvoir exclusif d'organiser librement et de mettre en œuvre le prélèvement fiscal dans un territoire déterminé. L'exercice de ce pouvoir souverain par chaque Etat a produit une mosaïque de systèmes fiscaux qui demeurent marqués par leur singularité. Un système fiscal est formé par un certain nombre de données particulières comme le niveau de pression fiscale, la répartition du prélèvement en types distincts d'imposition, les modes d'organisation de chacun d'eux¹. Les opérateurs internationaux sont naturellement attentifs à ces éléments, dont l'examen comparés des systèmes fiscaux révèle les distorsions entre chacun d'eux. Toutefois, l'impact d'un dispositif fiscal sur les échanges économiques internationaux résulte de la conception de la juridiction fiscale retenue par chaque Etat à l'exercice de son pouvoir souverain d'imposition. Cette conception peut être limitée, c'est-à-dire territoriale, permettant au pouvoir d'imposition de ne s'attacher qu'aux seuls éléments ayant un lien avec son territoire. A l'inverse, une conception plus large, c'est-à-dire mondiale, permet à celui-ci d'imposer les contribuables résidents sur son territoire à hauteur de l'ensemble de leurs revenus sans distinguer qu'ils sont de source française ou de source étrangère.

Jusqu'à la seconde moitié du 19^{ème} siècle, les prélèvements fiscaux opérés par les Etats ne soulevaient guère de problèmes internationaux. Avec l'évolution des techniques fiscales, l'institution d'impôts directs prenant en compte la capacité contributive globale des assujettis, et le développement des échanges internationaux, sont apparus des phénomènes de double imposition internationale.

En effet, une double imposition internationale, dite juridique, est constituée lorsqu'un contribuable se trouve atteint, au titre d'une même base et d'une même période, par des impôts de nature comparable appliqués par deux ou plusieurs juridictions fiscales nationales, dans des conditions telles que la charge fiscale globale qu'il supporte s'avère supérieure à celle qui résulterait de l'intervention, dans des conditions de droit commun, d'un seul pouvoir

¹ Bernard Castagnède, « *précis de fiscalité internationale* », édition PUF, p. 28

fiscal². Cette double imposition surgit généralement d'un conflit des lois entre l'assujettissement à une obligation illimitée d'un Etat et à une obligation territoriale de l'autre Etat, d'un conflit de règles de source laissant une grande part de subjectivisme à chaque législateur. A l'inverse, une double imposition économique internationale apparaît lorsque l'imposition frappe une même matière imposable relevant de plusieurs contribuables résidant dans différents Etats.

Ces doubles impositions constituent non seulement des entraves au développement des échanges mais également une atteinte à l'idée de justice fiscale pouvant exister. Afin d'obtenir l'élimination complète de ce phénomène de double imposition, l'ajustement des souverainetés fiscales de chaque Etat devait faire l'objet d'une négociation d'accords internationaux.

En conséquence, les conventions fiscales internationales constituent des traités internationaux dont l'objet n'est que purement fiscal. Les conventions fiscales majeures sont celles qui concernent les impôts sur le revenu et sur la fortune, les droits de succession, de donation et de timbre. Sauf rares exceptions, ces conventions ne traiteront ni des taxes sur le chiffre d'affaires ni des droits indirects car l'application de ces impôts est en principe limitée au territoire national ce qui exclut tout phénomène de double imposition.

Selon la doctrine et les praticiens, la première convention fiscale remonte à 1843 et était constituée entre la France et la Belgique³. Toutefois, l'objet de cette convention était très limité. Les véritables premières réflexions sur la fiscalité internationale se situent aux lendemains de la première guerre mondiale, en 1921 lorsque le comité financier de la Société des Nations entreprit de favoriser l'élimination de tous les obstacles aux échanges internationaux et décida de préparer une étude sur les aspects économiques de la double imposition afin d'assurer le développement des solidarités économiques dans le but d'éviter un nouveau conflit mondial. Les travaux de ce comité, composé de seulement quelques Etats, ont permis d'aboutir à l'élaboration des premiers modèles de conventions en 1928. Par la suite, le comité financier devenu comité fiscal permanent permit de formuler des règles

²Définition donnée par Bernard Castagnède, « *droit fiscal international* », 2ème édition, p. 29

³Bruno Gouthière, *les impôts dans les affaires internationales*, 8^e édition Francis Lefebvre, 2010, p. 22

fiscales pour l'imposition du revenu des entreprises exerçant leurs activités dans plusieurs Etats. Toutefois, le projet de convention qui en ressortit, et révisé à la suite de la conférence de Mexico en 1943, attribuait trop largement le droit d'imposition aux pays en développement par l'attribution fréquente du droit d'imposer à l'Etat de la source des revenus. En sens inverse, le nouveau modèle de Londres, qui faisait suite à la conférence de Londres de 1946, répartit l'imposition cette fois-ci en faveur des pays développés.

Suite à une interruption des discussions entre les pays en développement et les pays développés en 1954, ces derniers se concentrèrent au sein d'une organisation internationale, l'OECE (Organisation Européenne de Coopération Economique), qui avait initialement pour but d'accompagner l'administration du Plan Marshall, et de favoriser la reconstruction de l'Europe au lendemain de la seconde guerre mondiale. Dès lors, le comité fiscal de l'OECE a eu pour objet de réfléchir à la question de l'élimination des doubles impositions et de rédiger plusieurs rapports sur ce thème. Le 30 septembre 1961, l'OECE devint l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques), organisation internationale, ayant désormais pour mission de renforcer l'économie de ses Etats membres, de contribuer au développement des autres pays, et de favoriser les échanges internationaux. Cette organisation internationale, dont le siège est à Paris, comporte aujourd'hui 34 Etats membres, 5 Etats observateurs, et d'autres Etats en cours d'adhésion. Les travaux et rapports de l'OECE repris par l'OCDE ont abouti à un important projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, publié en 1963, puis un projet de convention tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur les successions et sur les héritages, publié en 1966.

Suite à la révision de ce premier modèle relatif à l'imposition du revenu et de la fortune en 1977, le Comité fiscal devenu Comité des affaires fiscales en 1971, se réunit périodiquement afin d'examiner les nouvelles tendances de la fiscalité internationale et de proposer des adaptations au modèle. Depuis et à partir de 1992, les modèles de conventions fiscales sont publiés sous la forme d'un classeur afin de faciliter les mises à jour régulières, notamment des commentaires afférents au modèle de convention. Une mise à jour a été effectuée en mars 1994, puis en septembre 1995. Le modèle a été à nouveau publié en novembre 1997 sous la forme de deux classeurs. Le volume I contient l'introduction, le modèle lui-même et ses commentaires ainsi que des notes historiques. Le volume II contient pour sa part les positions des pays non membres sur le modèle, différents rapports relatifs à

divers aspects des conventions fiscales, la liste des conventions conclues entre membres de l'OCDE et la recommandation du Conseil de l'OCDE relative à son modèle. Enfin une version abrégée de ces classeurs contenant uniquement l'introduction, le modèle de convention, les commentaires afférents et les positions des pays non membres est également disponible. La version actuelle de juillet 2010 intègre les travaux les plus récents du comité des affaires fiscales, en tenant compte également des précédentes mises à jour d'avril 2000, janvier 2003, juillet 2005 et juillet 2008 et juillet 2010.

Du côté des pays en développement, en 1967, l'opportunité d'encourager la conclusion de conventions fiscales bilatérales entre ces pays a été reconnue par le Conseil économique et social des Nations-Unies. Un groupe de travail composé d'experts et de fonctionnaires des services fiscaux a élaboré à son tour un « *manuel de négociation* » des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement ainsi qu'un modèle de convention en 1980, révisé à plusieurs reprises et à nouveau publié en 2003. Ce modèle qui s'intitule « *Modèle de conventions des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* » apporte au modèle de l'OCDE les correctifs nécessaires permettant aux pays en développement d'accéder plus largement à la faculté d'imposer les revenus trouvant leur source sur leur territoire. Malgré tout, les pays développés s'efforcent de faire prévaloir le modèle de l'OCDE plus favorable à leurs intérêts.

A présent, les modèles de conventions de l'OCDE et à titre subsidiaire de l'ONU sont la référence indispensable des négociateurs des conventions fiscales internationales.

Les conventions fiscales internationales conservent généralement un caractère bilatéral en raison de l'attachement des Etats à leur souveraineté fiscale et à la singularité des relations économiques d'un Etat à l'autre justifiant des adaptations au cas par cas. Ainsi, le caractère bilatéral des conventions fiscales en explique leur nombre élevé. Pour sa part, la France détient l'un des réseaux de conventions fiscales internationales le plus étendu. La France a signé une ou plusieurs conventions fiscales avec la plupart des pays (plus de 120 conventions fiscales⁴) sous réserve des principales lacunes marquées par la réticence des Etats d'Amérique latine. Malgré leur grand nombre, les conventions fiscales adoptées présentent

⁴ BOI 14 A-4-11 du 20 mai 2011, en vigueur au 1^{er} janvier 2011

une assez grande homogénéité en reprenant, généralement, le modèle OCDE, avec quelques petites particularités tenant à la spécificité, dans certains cas, du système fiscal français. A l'heure actuelle, la Direction de la législation fiscale a mis au point son propre modèle français de convention fiscale internationale à l'instar des Etats-Unis, mais ce dernier n'est toutefois pas publié pour le moment.

En conclusion, le mouvement conventionnel, par le biais duquel les concepts essentiels de la fiscalité internationale et un langage scientifique spécifique se sont affirmés, a connu un considérable succès. Ainsi, les conventions fiscales internationales sont apparues comme les instruments fondamentaux de la fiscalité internationale dont l'objectif premier est d'éliminer la double imposition entre deux Etats⁵. Par la suite, des objectifs hétérogènes secondaires sont apparus au sein de conventions fiscales internationales telles que la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale par des mécanismes d'échange et de renseignement ou d'assistance en matière de recouvrement de l'impôt, ou bien l'instauration de clauses de non-discrimination ou encore de mécanismes de protection des contribuables par l'existence de régimes fiscaux déterminés.

La mise en pratique d'une convention fiscale intervient, dans la majorité des cas, lorsque deux systèmes fiscaux sont susceptibles de se rencontrer, afin d'éliminer la double imposition affectant un contribuable. Dès lors, dans le cadre d'un litige mettant en œuvre une convention fiscale internationale, il convient de se demander s'il faut d'abord étudier les dispositions de droit interne avant celles des conventions fiscales ou inversement.

En droit français, est appliqué un principe de subsidiarité qui signifie que ce sont normalement les dispositions du droit interne français qui doivent être examinées en premier lieu, et par la suite, les dispositions de la convention fiscale internationale applicable. En d'autres termes et aux motifs que les conventions fiscales n'ont pas pour objet une application intrinsèque ou *ut singuli*, les règles de droit interne ont priorité sur les règles de droit conventionnel mais n'ont toutefois pas la primauté sur ces dernières en conformité avec l'article 55 de la Constitution qui dispose que les traités internationaux ont une autorité supérieure à celle des lois.

⁵ Bernard Castagnède, « *précis de fiscalité internationale* », PUF, 2010, p. 32

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales résulte de dispositions prétorienne et a notamment été apporté par le Conseil d'Etat dans un arrêt d'Assemblée du 19 décembre 1975⁶ et dans un arrêt *Memmi* du 17 mars 1993⁷, sous les conclusions du commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova. Il a été par la suite solennellement et expressément consacré et reconnu comme principe intangible dans un arrêt d'assemblée du Conseil d'Etat en date du 28 juin 2002, *Schneider Electric*⁸. Le principe de subsidiarité apparaît essentiellement comme une méthode⁹ ayant vocation à guider le contribuable, l'administration et le juge de l'impôt dans l'application des règles fiscales dans un contexte international. En pratique, il est dans tous les cas nécessaire de prendre en compte à la fois les dispositions du droit interne et celles des conventions fiscales internationales. Ainsi, dans un contexte international, il convient de se demander où ce revenu est imposable en application de la convention fiscale applicable et selon quelles modalités ce revenu est imposé dans l'Etat qui est autorisé à prélever l'impôt sur ce revenu.

D'une manière générale, la subsidiarité peut être définie comme « *le caractère de ce qui est subsidiaire* », ce qui « *a vocation à venir en second lieu (à titre de remède, de garantie, de suppléance, de consolation) pour le cas où ce qui est principal, primordial, vient à faire défaut* »¹⁰. Ce principe, qui est reconnu en droit administratif et en droit privé, connaît une application privilégiée en droit communautaire.

En effet, en droit communautaire, le principe de subsidiarité a pour objectif de limiter l'extension des compétences communautaires et de protéger l'autonomie législative et réglementaire des Etats membres. Ce principe oblige les institutions habilitées d'une compétence partagée avec les Etats membres à adopter des dispositions de droit dérivé et à

⁶ CE 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895, Plén. : RJF 2/76 n° 77, chronique B. Martin Laprade RJF 2/76 p. 41 avec conclusions D. Fabre Dr. fisc. 27/76 c. 925.

⁷ CE 17 mars 1993, n° 85894, 8e et 9e s.-s., *Memmi* : Dr. Fisc. 1993, n°25, comm. 1293 ; RJF 5/93, n° 612, concl., p. 329.

⁸ CE, ass., 28 juin 2002, n°232276, *Sté Schneider Electric* : Juris-Data n°2002-080182 ; Dr. Fisc. 2002, n°36, comm. 657, chron. P. Dibout, ét. 28.

⁹ Concl. S. Austray BDCF 10/02 n° 120.

¹⁰ Gérard Cornu, Association Henri Capitant, *Vocabulaire juridique*, édition PUF, mai 2008.

s'interroger à titre préalable sur le fait de savoir s'il est utile que la mesure envisagée soit adoptée au niveau communautaire et s'il ne serait pas préférable pour les Etats membres de légiférer eux-mêmes. Ce principe communautaire, initialement mentionné par l'Acte unique dans le domaine de la protection de l'environnement¹¹, a été introduit dans les Traités par le Traité de Maastricht¹² et repris à l'article 5 paragraphe 3 du traité de Lisbonne¹³. Pour Maurice-Christian Bergerès, dans cette optique le principe de subsidiarité ne traduit pas véritablement la confrontation entre deux normes et la supériorité de l'une d'entre elles. Au contraire, il s'agit plutôt de l'établissement d'une préséance dans l'exercice des compétences partagées qui est dictée par des critères essentiellement pragmatiques dont le contenu repose sur l'efficacité¹⁴. A priori, le principe de subsidiarité tel qu'il est retenu en droit fiscal ne s'inscrit pas totalement dans un schéma identique. En matière fiscale, le principe de subsidiarité édicte un mode de raisonnement, une méthodologie à suivre, face à un litige concernant l'application d'une convention fiscale internationale.

En droit privé, pour le professeur Jacques Raynard, la subsidiarité est d'abord un instrument d'une certaine hiérarchie dans le droit : entre deux règles, elle distingue « *l'essentiel* » qui vient en premier du « *subsidaire* » et qui ne saurait primer le précédent. La subsidiarité permet de subvenir à la carence de la norme essentielle en surmontant la concurrence de deux règles à raison de la hiérarchie qu'elle établit entre elles¹⁵. En droit fiscal, comme le souligne Maurice-Christian Bergerès, cette suprématie normative joue paradoxalement en sens inverse. La convention fiscale internationale, qui joue le rôle de norme subsidiaire, est dotée de part la constitution d'une valeur supérieure à celle considérée

¹¹ Article 174 TC de l'Acte Unique.

¹² Traité de Maastricht signé le 7 février 1992.

¹³ Traité de Lisbonne, article 5 : « *en vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union* »

¹⁴ Maurice-Christian Bergerès, « *le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales* », RDF n°36, 8 septembre 2006, p. 1328

¹⁵ Jacques Raynard, « *a propos de la subsidiarité en droit privé* », Mélanges Mouly, Litec, 1998, p. 131 s.

comme « essentielle », c'est-à-dire la règle de droit national. Selon l'auteur, il serait plus rigoureux de parler de supplétivité de la norme fiscale internationale, entendue au sens de règles applicables à défaut d'autres dispositions en dehors de toute hiérarchie des normes.

Le terme subsidiarité, que n'emploie pas le Conseil d'Etat, était originellement appelé « *principe de priorité du droit interne* » par la doctrine suite aux premières décisions citées. Peu employé suite à sa révélation, ce n'est que très récemment que le l'articulation du principe de subsidiarité envers les conventions fiscales internationales a connu un regain d'intérêt. En effet, si le concept était clair, sa portée il n'est pas aisé de définir sa portée. Une première difficulté naît des dispositions de la loi du 28 décembre 1959, codifiée aux articles 4 bis, 165 bis, et 209, I du Code général des impôts qui dispose que « *nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ». Compte tenu de cette règle, le principe de subsidiarité semble se vider de sa portée dès lors que la France impose tous les revenus dont le droit d'imposition lui est conféré par une convention fiscale internationale. Il convient dès lors de s'interroger sur la pertinence d'une analyse en deux temps au lieu d'une application directe de la convention fiscale en cause au litige. Cette voie a été mise en lumière par les décisions Interhome AG et Midex du Conseil d'Etat qui précisent que le Conseil d'Etat n'a pas à vérifier dans un premier temps la régularité de l'imposition au regard du droit interne suite au cumul des dispositions de la loi de 1959 codifiée à l'article 209, I du CGI et des conventions fiscales internationales. Cette application réalisée en matière d'imposition des bénéficiaires d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés doit-elle seulement se limiter à cette situation ? Par ailleurs, comment apprécier cette nouvelle application ? La jurisprudence et la doctrine sont désormais plus qu'abondantes et semble se contredire, à certaines occasions, sur les méthodes d'application de ce sujet. Par ailleurs, par ces récentes applications, les lignes de la grille de lecture du principe se sont étendues et précisées vis-à-vis de la décision Schneider Electric. Ainsi, les récentes décisions ont non seulement précisé l'articulation du droit interne au regard du droit conventionnel, mais également au regard de ces dispositions exorbitantes de droit commun. Dès lors, la nécessité d'un principe de non-aggravation reconnu par le droit positif émerge dans l'esprit des praticiens afin de sécuriser les transactions et l'imposition de leurs clients non-résidents malgré l'éventualité d'un conflit de ce principe au travers de la hiérarchie des normes. Dès lors, dans quelle mesure le principe de subsidiarité des conventions fiscales

internationales établie par la décision *Schneider Electric* est-il toujours conforme à son but originel qui correspondait à la simple application des conventions fiscales internationales et de quelle manière impacte-t-il désormais la pratique fiscale française d'établissement de l'imposition.

En conclusion, il convient d'une part de mesurer l'impact du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales suite à la jurisprudence de ces dernières années au regard de sa méthode d'application. En effet la grille de lecture du principe de subsidiarité a connu un réel essor par sa combinaison avec la loi du 28 décembre 1959, qu'il convient désormais de recentrer selon un nouveau schéma d'application impliquant à l'occasion l'utilisation d'une méthode raccourcie. Pour illustration, l'application des conventions fiscales par le biais d'une portée étendue de cette loi met à mal l'intérêt d'une application complète du principe de subsidiarité, sauf certaines exceptions. Ainsi, il est possible d'établir désormais deux formes de principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales l'un méthodologique et l'autre, dans son application traditionnelle, d'une portée beaucoup plus normative et dont le non-respect reste soumis à cassation (**Titre I**). D'autre part, cette nouvelle dimension du principe de subsidiarité engendre un impact pratique certain vis-à-vis des groupes internationaux et des particuliers dont la sécurité juridique semble être également mise à mal, dans l'attente de précisions par l'administration fiscale. En effet, désormais le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales apparaît comme une extension du pouvoir de l'administration à fonder l'imposition par le biais des conventions fiscales internationales dont le but, à première vue, est au contraire de faire obstacle à la notion de double imposition. Afin de contrebalancer cette extension, celui-ci impacte négativement les dispositifs anti-abus du droit interne français au regard de leur articulation avec les conventions fiscales internationales. Cependant, l'insertion de clauses atypiques par l'administration afin d'autoriser ce mécanisme dans les années 90, pose une insécurité juridique réelle vis-à-vis de la nouvelle interprétation du principe et de la portée de l'article 209, I du Code général des impôts. (**Titre II**).

Titre I : La théorie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Afin de cerner pleinement la méthodologie imposée par le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales (**Chapitre II**), il est essentiel de se référer au préalable aux fondements mêmes de ce principe (**Chapitre I**). En effet, dans une situation impliquant des éléments fiscaux d'extranéité, un éventuel « *raisonnement raccourci* » du principe de subsidiarité n'est possible que dans le respect de ses fondements.

Chapitre I : Les fondements du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Comme établi dans l'arrêt de principe du Conseil d'Etat « *Schneider Electric* »¹⁶, le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales met en œuvre deux types de normes : la norme interne et la norme conventionnelle.

En raison de l'originalité même des conventions fiscales internationales au regard du droit international classique, ce principe pose un raisonnement en deux étapes, qualifié au départ de « *principe de priorité du droit interne* », qui conserve néanmoins la portée de l'article 55 de la Constitution de 1958 établissant une hiérarchie des normes entre la loi et les traités internationaux.

Dès lors, seront examinés successivement les fondements conventionnels (**Section I**) ainsi que les fondements constitutionnels (**Section II**) afférents au principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales.

Section I : l'application des conventions fiscales internationales

Les conventions fiscales internationales applicables (§1) sont traitées par le principe de subsidiarité comme « subsidiaires » vis à vis du droit national en raison de leur objet particulier qui en fait un droit spécifique au regard du droit international classique (§2).

¹⁶ CE, ass., 28 juin 2002, n°232276, Sté Schneider Electric : Juris-Data n°2002-080182 ; Dr. Fisc. 2002, n°36, comm. 657, chron. P. Dibout, ét. 28.

§1 : L'accès aux conventions fiscales internationales par le contribuable

Sauf certaines exceptions, les conventions fiscales internationales ne sont applicables qu'aux seuls résidents des Etats contractants tels que définis dans la convention fiscale internationale. Outre ce critère, pour être applicable, la convention fiscale internationale doit également être en vigueur et viser l'impôt en cause.

L'article 1 de la Convention modèle de l'OCDE précise que les conventions fiscales internationales s'appliquent « *aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants* ». Afin d'approfondir cette définition, les articles 3§1-a et 4 de la convention modèle de l'OCDE précisent la notion de « personne » et de « résident ».

S'agissant des personnes, l'article 3§1-a¹⁷ établit une définition assez large incluant les personnes physiques, les sociétés ou tout autres groupements de personnes. Le terme de société est défini quant à lui à l'article 3§1-b comme « *toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition* ». Dès lors, l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes dépendra de la reconnaissance d'une transparence (absence de personnalité fiscale) ou d'une translucidité (personnalité fiscale – cas français) fiscale par la législation nationale de leur Etat¹⁸.

S'agissant de la définition de résident par l'article 4 de la convention modèle OCDE, celle-ci renvoie en premier lieu au droit interne des Etats contractants à la condition que la personne soit également soumise à une obligation fiscale illimitée¹⁹. Bien entendu, généralement, la notion de résident va de pair avec ce type d'obligation, exception faite des pays en développement qui demeurent pour la majorité d'entre eux régis par une obligation fiscale limitée à leur territoire. Par conséquent, ils n'ont pas pour intérêt à reprendre cette

¹⁷ Article 3§1-a de la convention modèle OCDE « *le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes* ». A cela, l'article 3§1-2 précise que le terme société « *désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition* ».

¹⁸ V. OCDE, « *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes* », les éditions de l'OCDE, 1999.

¹⁹ A noter que la convention modèle de l'ONU ne reprend pas pour sa part cette restriction.

restriction dans leurs conventions. Dans le cas d'un conflit de lois lorsque le contribuable est considéré par la législation des deux Etats contractants comme résident dans chacun d'eux, la convention modèle de l'OCDE prévoit une série de critères subsidiaires hiérarchisés pour les personnes physiques²⁰ et un unique critère subsidiaire pour les personnes morales se rapportant à leur siège de direction effective. Toutefois, malgré ce modèle, il convient d'examiner chaque convention fiscale avec beaucoup d'attention.

Par ailleurs, certaines clauses d'une convention fiscale internationale permettent d'être appliquées en dehors de la notion même de résidence. Tel est le cas de l'article 24 de la convention modèle de l'OCDE relative à la non-discrimination qui précise que nonobstant l'article 1, la présente disposition s'applique aussi aux personnes qui ne sont pas résident des Etats contractants²¹.

Cependant, certaines conventions fiscales internationales peuvent ne pas faire mention de cette précision. Le Conseil d'Etat dans un arrêt du 11 juin 2003 min c/Biso²², a reconnu un principe d'autonomie de la clause de non-discrimination, et a admis la possibilité d'invoquer cette clause à tous les nationaux des Etats contractants, qu'ils soient ou non-résidents. Cette solution était également présente dans un arrêt Benmiloud du Conseil d'Etat en date du 30 décembre 1996²³ dans lequel une clause de non-discrimination qui ne se réfère qu'à la nationalité mais non à la résidence, et qui figure dans une convention qui ne limite pas son

²⁰ Les critères subsidiaires visés par la convention modèle OCDE sont le foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux, le séjour habituel et la nationalité, enfin et en dernier ressort les autorités des Etats seront amenées à trouver un accord.

²¹ L'article 24§1 de la convention modèle de l'OCDE dispose que : « *Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants* ».

²² CE 11 juin 2003 n° 221075 (et cinq autres décisions), min. c/ Biso : RJF 8-9/03, avec chronique Laurent Olléon p. 663, et conclusions Laurent Vallée au BDCF 8-9/03 n°115.

²³ CE 30 décembre 1996, n° 128611, 8^e et 9^e s.-s., ministre c/ Benmiloud : RJF 2/97 n°158 avec conclusions Bachelier.

champ d'application aux personnes résidant dans l'un des Etats contractants, est applicable aux ressortissants des Etats contractants ne résidant pas dans l'un d'entre eux. Plus généralement, lorsque l'article 1 du modèle OCDE n'est lui-même pas repris dans une convention fiscale internationale, l'arrêt Benmiloud précise alors implicitement qu'il n'existe pas de principe général selon lequel une convention bilatérale fiscale est réputée, sauf clause expresse contraire, ne s'appliquer qu'aux personnes résidant dans l'un des Etats contractants²⁴.

Si la notion de résidence est importante pour déterminer l'application des conventions fiscales, elle a aussi son importance au regard de l'objet même des conventions fiscales internationales

§2 : L'objet et la portée des conventions fiscales internationales

Outre la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ainsi que la protection des contribuables, l'objet principal des conventions fiscales internationales est d'éliminer la double imposition entre les Etats contractants comme indique le titre de chaque convention. A cette fin, la convention fiscale internationale distingue l'Etat de résidence - qui correspond à l'Etat dans lequel le bénéficiaire du revenu à son domicile, sa résidence, son siège de direction effectif - et l'Etat de la source - l'Etat de l'origine du revenu, du lieu de situation du bien qui produit le revenu ou dans lequel l'activité s'exerce -.

Dès lors, la convention examine différents types de revenus et détermine pour chacun d'eux lequel des Etats concernés a le droit d'imposer le revenu du contribuable. Cette classification faite par la convention fiscale internationale n'est pas sans rappeler les premiers systèmes fiscaux cédulaires. Les principes de répartition de l'imposition peuvent se représenter de la manière suivante :

- i) revenus exclusivement imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire ;
- ii) revenus exclusivement imposables dans l'Etat de leur source ;
- iii) revenus imposables mais non exclusivement dans l'Etat de leur source.

²⁴ En l'occurrence, il s'agissait de la convention fiscale conclue entre la France et l'Algérie.

Selon le modèle OCDE et à titre d'illustration non exhaustive, les bénéficiaires des entreprises en l'absence d'un établissement stable dans un autre Etat, les redevances, les gains en capital, les revenus innommés sont exclusivement imposables dans l'Etat de résidence alors que les rémunérations publiques, les pensions publiques sont, elles, exclusivement imposables dans l'Etat de leur source. Enfin, font l'objet d'une compétence partagée, les revenus immobiliers, les bénéfices imputables à un établissement stable, les revenus passifs, les revenus des artistes et sportifs.

Face à cela, il est possible d'assimiler pour partie la méthode d'élimination des doubles impositions par les conventions fiscales internationales à une méthode de réglementation des conflits de loi applicable en droit international privé. Pour Jacques Maury²⁵, le droit international privé se résume à une série de règles que l'on peut à chaque fois écrire sous la forme : $a \xrightarrow{m} X$

- i) A étant vu comme objet de la qualification: (localisation de la question de droit) ;
- ii) M étant vu comme critère de désignation de la loi applicable (facteur de rattachement) ;
- iii) X étant vu comme la loi matérielle inconnue applicable.

La méthode de règlement des conflits de lois consiste à seulement indiquer à quelle source du droit il faudra se référer pour obtenir la réponse à la question. Elle ne répond pas elle-même à la question de droit matériel posée mais se borne à désigner la source qui va fournir la réponse à cette question. La règle de conflit de lois d'un Etat est dite bilatérale quand elle conduit indifféremment à l'application de la loi de cet Etat ou à l'application d'une loi étrangère. Ainsi, afin de découvrir la loi applicable au conflit de lois en présence, il convient d'identifier la question de droit et de la localiser selon sa nature dans le domaine d'une loi. Pour chaque nature de question, une catégorie sera créée de même qu'une règle de conflit de lois afin de localiser les questions de cette catégorie. En conséquence, le facteur de rattachement attribue à une des circonstances de fait à l'occasion de laquelle la question de droit se pose une fonction localisatrice.

²⁵ Mélanges offerts à Jacques Maury, T. I : Droit international privé et public, t. II : Droit comparé, Théorie générale du droit et Droit privé.

Toutefois, les conventions fiscales internationales ont la particularité, au regard des règles de conflit de lois classiques, de ne pas toujours désigner une loi unique applicable mais d'attribuer généralement un partage de compétence fiscale mais dont l'effet de la double imposition est atténué par un crédit d'impôt (ou exemption). Dès lors, comme le relève le professeur Daniel Gutmann, la notion de double imposition est trompeuse puisque la double imposition peut être écartée malgré l'existence d'un double impôt²⁶. Par ailleurs, comme le souligne Pascal Coudin²⁷, l'objet des conventions fiscales internationales n'est pas de limiter le pouvoir d'imposition des Etats qui les ont conclues mais d'éliminer les doubles impositions : cette limitation n'est qu'un moyen d'y parvenir. Lorsque la France impose un revenu qui n'aurait pas été taxé en l'absence de convention, la double imposition est évitée par l'une ou l'autre des techniques d'élimination de la double imposition : soit ce revenu échappe à la juridiction de l'autre Etat contractant, soit l'un des deux Etats accorde au contribuable un crédit d'impôt pour l'impôt acquitté dans l'autre. En conséquence, la loi de 1959 n'est pas en désaccord avec la portée des conventions fiscales internationales qui peut permettre de limiter ou d'étendre le pouvoir d'imposition d'un Etat²⁸.

A la différence du droit international classique, les conventions fiscales internationales n'ont pas pour objet de créer un ordre supranational. Ainsi en cas de conflit de lois entre deux systèmes fiscaux, la convention fiscale internationale apparaît pour suppléer à la carence des dispositions de droit interne. Autrement dit, les conventions fiscales ne créent pas à elles-seules pour un Etat le pouvoir d'opérer une imposition qui n'existe pas dans le droit interne, elles peuvent seulement ôter à l'un des Etats le droit d'imposer qu'il tient de sa législation interne. Les conventions fiscales ne régissent pas intégralement la matière fiscale et ne prévoyant aucune règle d'assiette ou de recouvrement ne peuvent créer une imposition dont le principe et le régime ne sont pas prévus par le droit interne. Il en résulte que la convention prime sur le droit national pour l'application de la règle de territorialité, sans préjudice du

²⁶ Daniel Gutmann, « *droit fiscal des affaires* », Domat, Montchrestien-lextenso 1^{ère} édition, Septembre 2010, p. 35.

²⁷ Pascal Coudin, Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, dans Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Ecrits de fiscalité des entreprises, Edition LexisNexis Litec 2009, p. 499-512

²⁸ Voir raisonnement Partie II.

fond du droit qui reste quant à lui régi par le code général des impôts. Dès lors que leur objet est seulement comme leur nom l'indique, de faire éventuellement obstacle à une imposition déjà prévue par la loi interne, les conventions fiscales internationales n'ont pas pour effet de donner par elles-mêmes un fondement autonome à l'application d'un impôt²⁹, lequel suppose toujours l'intervention du législateur. Ainsi, l'Etat se borne à abandonner une partie du droit d'imposition qu'il tient de la loi interne. Ces conventions ont pour particularité de présenter un caractère subsidiaire : l'autorité supérieure à celle des lois que l'article 55 de la constitution confère à tout engagement international ne peut jouer que pour autant que la loi est d'abord susceptible de trouver application. La hiérarchie des normes juridiques n'a donc pas lieu d'intervenir dès lors que la logique de ces conventions implique que soient d'abord définis le champ d'application et la portée de la loi interne avant que ne soient envisagées les éventuelles dérogations que celles-là apportent à celles-ci. Ainsi, le principe de primauté d'une convention fiscale internationale ne saurait être interprété comme permettant de s'exonérer des règles figurant dans le C.G.I

Dans l'ordre juridique français, la base légale de l'impôt procède de la loi comme le prévoit l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1959. En concluant avec des Etats tiers des conventions fiscales, la France admet la fixation de règles ayant pour objet de répartir les droits d'imposer des Etats contractants afin d'éliminer les doubles impositions. Ces règles ne peuvent pas servir directement de base légale à une décision relative à l'imposition.

Sections II : l'impact du principe constitutionnel de supériorité des conventions fiscales internationales sur le droit interne

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales veille à respecter que les conventions fiscales internationales priment sur la loi en cas de contrariété avec celle-ci conformément à l'article 55 de la constitution (§1). Toutefois, au regard de leur particularité de « règles de conflits de lois » et non de conventions matérielles, le législateur français demeure compétent pour fonder l'imposition au titre de l'article 34 de la Constitution (§2).

²⁹ Conclusions D. Fabre Dr. fisc. 27/76 c. 925 : « les conventions fiscales dont les clauses sont invoquées ne sauraient avoir pour effet de donner elles-mêmes un fondement indépendant de la loi interne française et, le cas échéant, déroger à cette loi ».

§1 : L'application du principe de supériorité des conventions fiscales internationales sur le droit interne

L'article 55 de la constitution du 4 octobre 1958 dispose que : « *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie.* »

Ainsi, lorsque les conditions d'application sont réunies (**A**), si la convention fiscale internationale a une autorité supérieure à celle de la loi (**B**), rien n'est précisé quant à sa place au regard des autres conventions internationales régissant la matière fiscale.

A. Conditions d'application

L'article 55 de la constitution fait apparaître trois conditions pour que le traité prime sur la loi et soit opposable à l'Etat ou au justiciable :

- i) être régulièrement ratifié ou approuvé
- ii) être publié
- iii) réciprocité d'application entre les parties

En application de l'article 53 de la Constitution³⁰, l'approbation ou ratification doit faire préalablement l'objet d'une autorisation par le Parlement dès lors que la convention fiscale internationale traite d'une matière qui appartient au domaine de la loi au titre de l'article 34 de la constitution. Le juge de l'impôt doit alors vérifier l'existence de la formalité de ratification ou d'approbation mais le juge administratif ne peut en contrôler la régularité³¹. Toutefois, lorsqu'il est saisi d'un recours pour excès de pouvoir directement formé à

³⁰ Art. 53 de la Constitution du 4 octobre 1958 : les traités de paix, les traités de commerce, les traités ou accords relatifs à l'organisation internationale, ceux qui engagent les finances de l'Etat, ceux qui modifient des dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, ceux qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire, ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi.

³¹ CE 3 mars 1961, André : Lebon p. 154 ; CE 6 octobre 1969 n° 74169, 8^e et 9^e s.-s. : Dupont 1969 p. 374

l'encontre du décret de publication de l'engagement ou par voie d'exception à l'occasion d'un litige mettant en cause cette convention et malgré la prescription, le juge administratif s'assure que la convention a été régulièrement ratifiée ou approuvée³². En conséquence, une convention fiscale internationale non ratifiée ou non approuvée est considérée par le juge de l'impôt comme sans force légale³³.

La publication se ramène à un simple acte matériel qui prend la forme d'un décret du président de la République, n'ayant d'autre but que d'assurer, à l'intention des assujettis, la publicité nécessaire des normes de la convention. Cette exigence de publication se borne à appliquer la règle très générale d'après laquelle aucune disposition de droit écrit n'est opposable aux administrés si elle n'a pas été portée à leur connaissance. Les traités doivent être publiés au Journal Officiel de la République Française en application de l'article 3 du décret du 14 mars 1953³⁴. Cette sécurité juridique se retrouve également à l'article 102 de la Charte des Nations-Unies qui exige l'enregistrement et la publication des accords internationaux auprès du secrétariat des Nations-Unies. Le juge administratif sanctionne ainsi l'absence et l'irrégularité de publication en déclarant inapplicable l'accord non publié³⁵.

En application des termes de l'article 55 de la Constitution, en cas de non application par l'autre partie contractante, la convention fiscale internationale cesse d'avoir force obligatoire en droit interne. Toutefois, cette sanction ne s'est jamais réellement présentée devant le juge de l'impôt puisqu'il n'appartient pas au juge administratif d'apprécier si les conditions d'exécution par l'autre partie d'un traité international sont de nature à priver cet engagement de l'autorité qui lui est conférée par la Constitution mais au ministre des affaires étrangères par le biais d'une question préjudicielle³⁶. Or et suite à une ancienne jurisprudence,

³² CE 5 mars 2003 n° 242860 ass., Aggoun : RJF 10/03 n° 1144.

³³ Conseil d'Etat, 22 mai 1963 n° 46870 : Le Conseil d'Etat a jugé sans force légale, des accords franco-monégasques de 1949 qui n'avaient pas reçu l'approbation législative requise par la constitution.

³⁴ Décret 53-192 du 14 mars 1953 relatif à la ratification et à la publication des engagements internationaux souscrits par la France.

³⁵ Conseil d'Etat, 24 fév. 1967, req. n° 68729, min.c/ Chauvineau : Droit fiscal 1967, n° 11, comm. 331 ; Lebon, p. 93 ; Conseil d'Etat, 30 oct. 1964, Sté Prosagor : Lebon, p. 496

³⁶ Conseil d'Etat, 29 mai 1981 ass., Rekhou : Lebon p. 220

il n'y a pas lieu de renvoyer au ministre des affaires étrangères lorsque l'imposition ne trouve pas de base légale dans les dispositions du code général des impôts³⁷.

Cependant, il n'est pas certain que dans le cadre d'un nouveau contentieux suite à l'abandon de la jurisprudence GISTI³⁸ qui posait le principe du renvoi au ministre des affaires étrangères d'une question portant sur l'interprétation d'un traité.

B. L'énoncé du principe de supériorité des conventions fiscales internationales

Dans le cadre des conventions fiscales internationales, l'article 55 de la Constitution reconnaît aux traités internationaux une autorité supérieure à celle des lois. Toutefois, le rapport entre le droit conventionnel et le droit de l'union européenne, en matière fiscale, suscite certaines interrogations au regard de leur autorité respective.

1. Le rapport de supériorité entre la convention fiscale internationale et la loi nationale

En application des dispositions de l'article 55 de la Constitution, le juge administratif a en premier lieu établi que l'autorité des conventions internationales ne s'établissait qu'à l'égard des lois antérieures sur la base de la théorie de la loi-écran³⁹. Suite à une contrariété avec la Cour de cassation⁴⁰, et un rappel à l'ordre du Conseil constitutionnel⁴¹ sur le contrôle de conventionalité des juges de droit commun, le juge administratif a abandonné cette

³⁷ Conseil d'Etat, 7e et 9e sous-sect., 16 fév. 1983, req. n° 28383 : Droit fiscal 1983, n°27, comm. 1444, concl. Schricke ; R.J.F. 1983, p. 221

³⁸ CE 29 juin 1990, GISTI, n° 78519.

³⁹ CE 1^{er} mars 1968 sect., Syndicat général des fabricants de semoules : Lebon p. 149, appliqué en matière fiscale notamment dans les arrêts CE 1^{er} octobre 1980 n° 11971, 7^e et 8^e s.-s. : RJF 11/80 n° 870 et CE 23 janvier 1985 n° 17897, 9^e et 8^e s.-s. : RJF 3/85 n° 396.

⁴⁰ Cass mixte 24 mai 1975, Sté des Cafés Jacques Vabre : D 1975 p. 497, Bull. civ. p. 6 n° 4 ; Cass. com. 24 juin 1986, Dumoussaud : Bull. civ. IV n° 134 ; Cass. crim. 5 décembre 1983, Jeafrat et Patrex : Bull. crim. n° 352.

⁴¹ Décision n° 74-54 DC du 15 janvier 1975 ; Décision n° 88-1082/1117 du 21 octobre 1988, A.N., Val d'Oise 5^e circ., R.F.D.A. 1988 p. 908, note Genevois.

position pour faire prévaloir les conventions internationales sur les lois nationales, même lorsque ces dernières leur sont postérieures⁴². Par la suite, a également été admis la supériorité des règlements et directives communautaires⁴³ sur les lois nationales postérieures.

En conséquence, il ne fait aucun doute que les conventions fiscales, dès lors qu'elles entrent dans le champ d'application de l'article 55 de la Constitution, s'imposent à la loi française. Cependant, au regard de leur objet particulier, les conventions fiscales internationales ne peuvent rendre la loi nationale inapplicable que dans certains cas.

Cette supériorité des conventions fiscales internationales sur les lois nationales est également réaffirmée par l'article 3-III de la loi du 28 décembre 1959⁴⁴, codifié sous les articles 4 bis, 165 bis et 209-I du code général des impôts, qui dispose que : « *Nonobstant toute disposition contraire du CGI, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu, tous les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale* »

2. Le rapport de supériorité entre le droit conventionnel et le droit communautaire

En matière de fiscalité directe, les sources de droit conventionnel et de droit de l'union européenne tendent à prendre de l'envergure. Toutefois, la hiérarchie entre ces différentes sources n'est pas toujours évidente. A la différence des transferts de souveraineté en matière de fiscalité indirecte, les Etats membres ont consenti dans un premier temps un « *rapprochement des législations internes* »⁴⁵ en matière de fiscalité directe avant d'adopter certaines mesures spécifiques telles que la directive mère-fille ou encore la directive fusion⁴⁶. Leur réticence à se voir déposséder de leurs prérogatives est marquée en garde-fou par la règle

⁴² CE ass. 20 octobre 1989 n° 108243, Nicolo : RJF 11/89 n° 1266.

⁴³ Pour les règlements comm. : CE 24 septembre 1990 n° 58657, Boisdet : RJF 11/90 n° 1408 ; pour les directives comm. : CE ass. 28 février 1992 n° 56776 et 56777, SA Rothmans International France et SA Philip Morris France : RJF 4/92 n° 579.

⁴⁴ La loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959.

⁴⁵ Articles 94 et 95 du TFUE

⁴⁶ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990 ; Directive 2003/123/CE ; Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE ; Projet ACCIS.

de l'unanimité applicable au processus de décisions dans cette matière⁴⁷. En 2003, la direction générale de la fiscalité et de l'Union douanière de la Commission européenne avait mis en avant les « *nombreux problèmes que posent dans le marché intérieur les conventions bilatérales et multilatérales sur la double imposition* »⁴⁸.

La recherche de solution n'est pas sans difficultés lorsque les juridictions internes ont une compétence exclusive au regard de l'interprétation des dispositions conventionnelles et une compétence partagée avec la Cour de Justice de l'Union Européenne en ce qui concerne l'interprétation du droit de l'union européenne.

L'article 265 du traité de Lisbonne⁴⁹ semble suggérer une subordination des conventions fiscales internationales au droit communautaire en prévoyant de contrôler à priori la compatibilité des engagements internationaux des Etats membres avec les principes communautaires. Toutefois cette procédure n'a aucun caractère contraignant et ne comporte aucune obligation de résultat. En conséquence, en accordant l'autorisation de conclure des conventions fiscales internationales, le traité de l'Union Européenne semble attribuer une autorité supérieure à celle des conventions⁵⁰.

⁴⁷ Articles 113 et 155 du TFUE.

⁴⁸ Communication de la commission européenne en date du 24 novembre 2003, COM (2003) 726, « *un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants* ».

⁴⁹ Repris des articles 307 du TCE ancien 234 : « *l'état membre continue à assurer des obligations conclu avec un état tiers avant son adhésion. Cet état membre ne peut plus se prévaloir du droit éventuel que ce traité international lui donnerait si ces droits étaient contraires à ses obligations communautaires* ».

⁵⁰ L'article 293 du Traité CE (abrogé par le Traité de Lisbonne) prescrivait que les États membres engagent entre eux des négociations en vue d'assurer l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté. Les États membres ont adopté sur cette base la convention d'arbitrage. Cet article n'a pas été repris dans les Traités UE/FUE. Toutefois les provisions générales de l'article 4 (3) TUE stipulent que les Etats membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.

Ainsi, et malgré l'absence de toute disposition explicite concernant la hiérarchie de ces deux sources, la Cour de justice des Communautés Européennes a apporté des éléments de réponse lorsque les principes du droit communautaire et les conventions fiscales internationales se contredisent. . Dans une jurisprudence constante, la cour a réaffirmé que « *si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire* »⁵¹. Plus particulièrement, ce principe est également illustré dans une affaire où la convention fiscale conclue entre la France et l'Allemagne était en cause⁵². A l'occasion de ce recours, la Cour a affirmé le caractère inconditionnel des grandes libertés de circulation prévues par le droit communautaire et qu'en conséquence leur respect ne peut dépendre du contenu d'une convention. Les Etats membres ne peuvent pas se retrancher derrière leur compétence pour conclure de telles conventions afin de se dispenser de respecter leurs obligations communautaires.

Toutefois, la Cour tiendra compte de ces conventions, aux motifs qu'elles font parties intégrante du droit national applicable aux litiges, à la condition que le juge national y fasse expressément référence dans son ordonnance de renvoi. Ainsi, pour illustration, deux situations sont envisagées :

- i) la législation nationale est conforme au droit communautaire, alors aucune attention ne sera prêtée par la Cour à la convention fiscale internationale qu'elle soit conforme ou non ;
- ii) la législation nationale n'est pas conforme au droit communautaire, alors la convention pourra peut-être permettre de supprimer l'entrave ou la discrimination créée par le droit national.

⁵¹ Arrêts du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16, ainsi que du 15 juillet 2004, Weidert et Paulus, C-242/03, non encore publié au Recueil, point 12

⁵² La convention prévoyait également l'octroi par la France d'un crédit d'impôt pour les revenus perçus en Allemagne et taxés dans cet Etat. Cependant, ce crédit d'impôt, égal à l'impôt qui aurait été payé en France sur ces revenus, était inférieur au montant d'impôt effectivement acquitté en Allemagne par M^{me} Gilly. Cette dernière a contesté la comptabilité de l'impôt français avec le droit communautaire, estimant qu'elle payait plus d'impôt que si elle était employée en France.

Dès lors, le principe de subsidiarité qui met en œuvre la convention fiscale internationale en tant que norme supérieure de la loi nationale, n'est pas le dernier moyen pour faire obstacle à l'imposition en droit interne, le droit communautaire pouvant, dans certains cas, faire échec la convention fiscale internationale conclue entre deux Etats membres de l'Union Européenne.

§2. Limite au principe de supériorité des conventions fiscales internationales : le principe de non-aggravation ?

Le principe de non-aggravation est une notion dont les contours demeurent actuellement flous. Afin d'en cerner plus précisément leurs aspects, il convient d'en préciser la définition et la terminologie (**A**) pour enfin s'interroger sur un éventuel conflit de sources qui pourrait exister entre le principe de non-aggravation et le principe de supériorité des conventions fiscales internationales (**B**).

A. Définition et précision terminologique

Le principe de préservation des avantages accordés par le droit interne est souvent repris comme principe de « non-aggravation ». Or, la loi de 1959 jette le trouble sur cette notion, dont il convient désormais d'en définir plus clairement les contours.

1. Le principe de préservation des avantages accordés par le droit interne et le principe de non aggravation

La pratique de la plupart des Etats admet que les normes des conventions fiscales ne s'imposent aux normes de droit interne que dans la mesure où elles sont moins contraignantes pour le contribuable. Ainsi, le principe de préservation des avantages accordés par le droit interne est fréquemment exprimé par une clause spéciale insérée dans une convention fiscale, et acquiert alors la valeur de norme conventionnelle⁵³.

⁵³ Bernard Castagnède, « *précis de fiscalité internationale* », PUF, 2010, p. 320 ; dans le même sens, Olivier Fouquet, « *Impôt étranger : déductible à défaut d'imputabilité ?* », FR 4/09, n° 9, p. 2 : « *l'article 18 de la convention entre les Etats-Unis et l'ancienne République fédérale allemande*

Par ailleurs, ce principe semble avoir été admis par le juge fiscal comme un principe coutumier préservant les avantages accordés par le droit interne dans un arrêt du Conseil d'Etat du 17 décembre 1984⁵⁴. Dans cette affaire, un américain résidant en France s'est vu imposé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu en raison d'une activité exercée dans un pays tiers. L'application intégrale de la convention aurait conduit à imposer à la fois en France et aux Etats-Unis les revenus d'origine ni française, ni américaine. La combinaison de la convention avec l'ancien article 164-1 du code général des impôts permettait d'éviter la double imposition des ressortissants américains résidant en France.

Dans les conclusions sous cette affaire, le commissaire du gouvernement M. Fouquet affirmait que « *l'administration a toujours interprété la règle de supériorité des conventions fiscales internationales sur la loi interne antérieure comme ne pouvant aboutir à une aggravation de la situation du contribuable par rapport au droit interne* ». En effet, le sous-directeur du service de la législation fiscale, M. Kerland se référait publiquement à un principe général du droit fiscal international suivant lequel la règle posée par la convention internationale ne peut aboutir à une aggravation de la situation du contribuable par rapport au droit interne. Ce principe de non-aggravation serait appliqué, par la plupart des pays occidentaux et consacré par le juge fiscal dans certains d'entre eux.

Toutefois, le Conseil d'Etat ne s'est pas prononcé à ce sujet puisque le contribuable invoquait, en tout état de cause, la doctrine administrative et non la position ci-dessus référencée.

Suivant ce principe, la supériorité conventionnelle ne jouerait donc qu'à sens unique à titre de garantie. Elle peut alléger ou supprimer des obligations fiscales, mais non les aggraver ou en créer de nouvelles.

(convention du 22 juillet 1954) stipule que « les dispositions de la présente convention ne peuvent être interprétées comme réduisant d'une manière quelconque les exonérations, abattements, crédits ou autres déductions qui sont ou seront accordés par le législateur américain pour la détermination de l'impôt prélevé par les Etats-Unis ».

⁵⁴ CE 17 décembre 1984 n° 47293 : RJF 2/85 n° 308 et conclusions Dr. fisc. 11/85 comm. 553

2. La loi de 1959 et le principe de non aggravation

Dans le cas de la France, une règle apparemment contraire à ce principe général a été posée par l'article 3-III de la loi du 28 décembre 1959 « *Nonobstant toute disposition contraire du Code général des impôts, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale relative aux doubles impositions* ». Cette règle permet à la France d'imposer un revenu ou un bénéfice si une convention fiscale le prévoit, alors même que l'imposition ne pourrait trouver de fondement dans les autres dispositions du droit fiscal national.

Cette disposition a été reprise dans son intégralité à l'article 165 bis, transformée à l'article 4 bis⁵⁵, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, et enfin en ce qu'il concerne l'impôt sur les sociétés, abrégée à l'article 209, I⁵⁶ du code général des impôts.

Selon les travaux parlementaires, d'une part le rapport de M. Jacquet précise que « *le paragraphe 3 tend à faciliter la conclusion des conventions internationales relatives aux doubles impositions, en permettant à la France d'accepter l'insertion, dans les accords de cette nature, de clauses attribuant à notre pays le droit d'imposer certaines catégories de revenus, même s'il s'agit de revenus non imposables d'après la législation interne française* ». La supériorité des conventions fiscales internationales sur le droit interne permettra de conclure des accords auxquels la France ne peut se prêter qu'à cette condition. Ce texte supprimera les anomalies telles que les doubles exemptions résultant de conventions

⁵⁵ « *Sont également passibles de l'impôt sur le revenu : 1° (Abrogé) ; 2° Les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.* »

⁵⁶ « *Nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.* »

conclues à une époque antérieure aux règles actuelles de territorialité⁵⁷. D'autre part, le rapport de M. Pellenc reprend la même idée en indiquant que « *pour faciliter la conclusion de conventions internationales relatives aux doubles impositions, il est prévu que la France pourra accepter à l'avenir l'insertion dans ces conventions de clauses attribuant à notre pays le droit d'imposer certaines catégories de revenus, même s'il s'agit de revenus non imposables normalement d'après la législation française interne* »⁵⁸.

Ainsi, il est possible de déduire que le principe de préservation des avantages accordés par le droit national suppose ainsi que la convention fiscale internationale, malgré un renvoi du droit national, ne peut fonder l'imposition. Or, par la loi du 28 décembre 1959, par une autorisation législative, les conventions fiscales internationales sont amenées à être directement activées pour fonder une imposition en droit interne.

Cependant, pour le rapporteur public Emmanuel Glaser, il ne semble pas résulter des travaux parlementaires que la loi de 1959 a entendu permettre d'imposer, par le biais d'une convention fiscale internationale, des revenus que le Code général des impôts aurait explicitement exonérés. Il admettait que « *les revenus qui peuvent être imposés sur le fondement d'une convention ne doivent être non imposables en France que du fait du choix français en matière de territorialité de l'impôt et non parce que le législateur a choisi de les exonérer. Il est clair en effet qu'il n'est pas besoin de recourir à une convention internationale et à sa primauté sur la loi pour supprimer une exonération ou rendre imposable un revenu qui ne l'était pas jusque là* »⁵⁹. En conclusion, il affirme clairement l'existence d'un principe de non-aggravation en droit français, qui n'est pas remis en cause par les dispositions de la loi de 1959.

⁵⁷ Projet de loi n°227 déposé le 23 juillet 1959, rapport de M. Jacquet n°301 au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale ; texte repris dans les conclusions du rapporteur public Emmanuel Glaser, communes aux affaires n° 296471 et n° 297933, sont publiées au BDCF 11/09 n° 133.

⁵⁸ Rapport sénat n°24 déposé le 5 novembre 1959 p. 57 ; texte repris dans les conclusions du rapporteur public Emmanuel Glaser, communes aux affaires n° 296471 et n° 297933, sont publiées au BDCF 11/09 n° 133.

⁵⁹ Concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133.

Cette idée est reprise également des professeurs Gest et Tixier qui soulignent que la préservation d'un avantage, tel qu'une exonération spécifique, prévu par la loi fiscale nationale devrait être en ce cas assurée, nonobstant ces dispositions. Ces dernières, en fait, viennent fournir un fondement à l'imposition en France par la référence légale faite aux conventions fiscales qui, par elles-mêmes, ne sauraient conférer aux administrations le pouvoir d'appliquer un impôt non prévu par le législateur⁶⁰. Elles illustrent à ce point de vue, le caractère subsidiaire des conventions fiscales internationales.

3. Synthèse et recentrage terminologique

De cette première étape de l'analyse concernant le principe de non-aggravation, il est possible de constater que :

- il existerait un principe coutumier, non encore reconnu en droit interne français sous réserve d'une mention spéciale de certaines conventions fiscales internationales, de préservation des avantages accordés par le droit national ; ce principe est également appelé par certains de principe de « non-aggravation »⁶¹ ;
- ce principe serait remis en cause par la loi du 28 décembre 1959 permettant à la France d'imposer un revenu ou un bénéfice en vertu d'une convention fiscale bien que le législateur n'est lui-même pas prévu ce type d'imposition ;
- toutefois et selon l'esprit de cette loi, cette remise en cause ne saurait concerner les avantages expressément admis par le législateur ; cette idée est pour certains appelée principe de « non-aggravation »⁶².

Sur la base de ce qu'il a été dit précédemment, il est possible d'établir que ces principes ne semblent pas véritablement contradictoires. Si la loi du 28 décembre 1959 affecte

⁶⁰ G. Gest et G. Tixier, « *droit fiscal international* », PUF, 1990, p. 68

⁶¹ CE 14 novembre 1984 n° 40368 ; Commissaire du gouvernement Olivier Fouquet, DF 11/97 comm. 553 ; Conclusions du commissaire du gouvernement S. Austry sous l'arrêt Interhome AG « *le principe de subsidiarité a pour corolaire ce qu'il est convenu d'appeler le principe de non aggravation des conventions fiscales, que votre décision Schneider a d'ailleurs rappelé en indiquant qu'une convention fiscale ne peut pas par elle-même directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition.* » ;

⁶² concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133.

le principe de préservation des avantages accordés par le droit national, elle n'en préserve pas moins un « noyau dur », un ensemble d'avantages certes plus restreint, dans lequel se trouvent toutes les exonérations expressément admises par le législateur. Dès lors et sur cette constatation, le principe de « non aggravation » semble retrouver l'étendue de sa portée malgré l'existence de la loi de 1959 en matière d'impôt sur le revenu aux motifs que l'obligation des contribuables étant dans ce domaine illimitée, les cas de non-imposition non prévues par le législateur se font extrêmement rares.

En conséquence et sur un plan terminologique, il conviendrait d'identifier le principe de « non-aggravation » comme l'ensemble plus restreint d'un principe général de « préservation des avantages accordés par le droit national ». Le législateur reconnaît donc par l'esprit de la loi du 28 décembre 1959 un principe de « non-aggravation » stricto-sensu. Son existence laisse toutefois planer quelques zones d'ombres puisqu'en l'état actuel du droit, le Conseil d'Etat ne l'a pas pour autant consacré explicitement. Seules les conclusions du commissaire du gouvernement Rivière sous un arrêt du 1^{er} février 1978⁶³ laisse apparaître que *« avant d'examiner la portée des conventions internationales invoquées pour échapper à l'impôt, le juge doit préalablement vérifier qu'aucune exemption ne résulte du droit interne : car en présence d'une telle exemption, les conventions ne trouveraient pas à s'appliquer »*.

Par ailleurs, les commentaires de l'article 13 au n°3 qui dispose que *« il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne »* semble instituer l'idée d'un principe de non-aggravation stricto-sensu, comme entendu dans la présente. Il faut noter que l'existence de ce commentaire n'est pas sans influence pour les développements pratiques ultérieurs⁶⁴.

B. Conflits de sources

Ainsi, le débat de l'existence d'un principe de non-aggravation stricto-sensu ou plus largement d'un principe de préservation des avantages accordés par le droit national doit être

⁶³ Concl. Sous CE, 1^{er} févr. 1978, dr. Fisc., 1978, n°41, comm. 1551

⁶⁴ V. raisonnement Partie II, Chapitre I, Section I et II.

replacé également en termes de hiérarchie des normes au regard de l'article 55 de la Constitution. Dans quelle mesure l'existence de ce principe pourrait faire échec à l'application constitutionnelle de la supériorité des conventions fiscales internationales sur la loi nationale ?

Selon le Commissaire du gouvernement Olivier Fouquet dans ses conclusions sous l'arrêt de 1984, le principe de préservation des avantages accordés par le droit national apparaît comme « un principe général du droit fiscal international ». En effet, si le Conseil d'Etat avait suivi l'administration, il *aurait « consacré implicitement la règle suivant laquelle la combinaison de la convention fiscale internationale et de la loi interne antérieure doit être faite dans le respect du principe général consacré par la coutume du droit fiscal international suivant lequel la convention ne peut aboutir à une aggravation de la situation du contribuable par rapport au droit interne »*. Toutefois, pour les professeurs Gest et Tixier⁶⁵, si la pratique de cette règle semble largement assurée, il est difficile de dégager une *opinio juris* impliquant reconnaissance de son caractère obligatoire.

Le Conseil d'Etat n'a jamais donné droit à cette interprétation et a suivi le contribuable sur le fondement de la doctrine administrative. Dès lors, ce principe n'a jamais été reconnu en droit interne français et sa valeur exacte entre principe général du droit, principe de droit international fiscal, ou encore principe à valeur constitutionnelle est encore en doute. En conséquence, cette règle n'a pas pu être éprouvée sur son application vis-à-vis de la règle constitutionnelle de la supériorité des traités sur les lois.

Par ailleurs, la loi de 1959 qui remet en question l'existence même de cette idée, en ouvrant une portée générale à la possibilité de fonder l'imposition, grâce à une mention expresse du législateur, sur la base d'une convention fiscale internationale, confirme certes le principe de supériorité des traités sur la loi nationale mais dans quelle mesure une loi peut-elle remettre en cause un éventuel principe de droit international ou un principe à valeur constitutionnelle, si celui-ci serait reconnu comme tel ?

Par ailleurs, l'esprit de cette loi de décembre 1959 constitue en quelque sorte une entorse à la supériorité des traités sur la loi, dans la mesure où une convention fiscale

⁶⁵ G. Gest et G. Tixier, droit fiscal international, PUF, 1990, p. 46

internationale ne pourrait remettre en cause une exonération attribuée par le droit interne à un contribuable. Dès lors, qu'une loi rentre en conflit avec la constitution, avec la nouvelle procédure de question prioritaire de constitutionnalité, il serait possible d'interroger le Conseil Constitutionnel sur la constitutionnalité de cette disposition codifiée aux articles 4 bis, 165 bis et 209-I du code général des impôts.

Il est toutefois possible d'établir deux lectures de l'article 55 de la Constitution. La première, une lecture littérale tendrait à dire qu'aucune dérogation à la supériorité des traités n'est admise et conduirait donc à l'inconstitutionnalité de l'esprit de la loi du 28 décembre 1959. Cependant, la consécration d'un principe à valeur constitutionnelle de non-aggravation permettrait non seulement de conformer la loi de 1959 avec la Constitution mais également de donner un sens à l'idée soulevée par le professeur Gutmann qu'il « *demeure légitime de s'interroger sur le caractère satisfaisant du dispositif actuel, compte tenu du fait que les conventions fiscales ont pour vocation prioritaire de supprimer la double imposition et non de l'aggraver* »⁶⁶. La seconde lecture de l'article 55 de la Constitution constituerait, pour sa part, à établir que les conventions fiscales internationales ont une autorité supérieure à celle des lois au regard des dispositions qu'elles édictent. Ainsi, une convention fiscale internationale qui contiendrait une clause spéciale affirmant un principe de non-aggravation ne serait pas en contradiction avec l'article 55 de la Constitution pour autant qu'elle dispose elle-même de ce principe.

Dès lors, les praticiens émettent une réelle attente du Conseil d'Etat de consacrer l'existence ou la non-existence d'un principe de non-aggravation au regard de l'ensemble de ces dispositions⁶⁷. En attendant une telle reconnaissance, l'application du principe de non-aggravation dépend du bon vouloir de l'administration.

⁶⁶ Daniel Gutmann, « *droit fiscal des affaires* », Montchrestien-lextenso éditions, sept. 2010, p. 37

⁶⁷ Pour une illustration de ces attentes : *Panorama des redressements fiscaux - Compte rendu de la 10e conférence annuelle organisée le 20 juin 2008*, Droit fiscal n° 43, 23 Octobre 2008, 549, point 114.

Chapitre II : L'évolution du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

La conception actuelle du principe méthodologique de subsidiarité des conventions fiscales internationales est beaucoup plus étendue qu'au moment de sa conception originelle : sa méthode a été précisée et son champ d'application étendu par le Conseil d'Etat au cours de la dernière décennie et particulièrement ces deux dernières années.

Toutefois la nécessité de son application est remise en cause aujourd'hui par la portée très générale accordée à la loi du 28 décembre 1959. Cependant, son utilité n'en est pas négligeable pour autant. En effet, la détermination du revenu et du contribuable au travers des dispositions de droit interne va permettre d'orienter le choix des dispositions conventionnelles. Par ailleurs, la nécessité d'examiner les dispositions de droit interne se fait également ressentir afin de déterminer ou non l'application d'un éventuel principe de non aggravation.

Dès lors, afin de cerner avec précision les nouveaux tenants et aboutissants de la grille de lecture du principe méthodologique, seront examinées, sous le regard d'une évolution, les premières applications du principe de subsidiarité (**Section I**) pour en saisir le glissement actuel de sa portée (**Section II**). A des fins de clarté, une synthèse sera établie établissant les différentes situations et mécanismes du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales au regard de la multiplicité et de la complexité des situations rencontrées (**Section III**).

Section I : L'émergence du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

L'émergence du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales est véritablement apparue avec la consécration solennelle de l'arrêt *Schneider Electric*⁶⁸, malgré quelques prémisses (§1). Depuis, la grille de lecture émise par le Conseil d'Etat n'a fait que se préciser dans son étendue et son champ d'application (§2).

⁶⁸ CE 28 juin 2002 n° 232276 ass., min. c/ Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080.

§1. Vers la reconnaissance d'un principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Le caractère définitif et inconditionnel⁶⁹ du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales n'a été admis qu'à l'occasion de l'arrêt d'Assemblée du Conseil d'Etat, *Schneider Electric*⁷⁰, pour autant sa première évocation remonte à une date bien antérieure.

A. Les jurisprudences antérieures à l'arrêt Schneider Electric

Les premières traces d'une application prioritaire du droit interne sur le droit conventionnel dans de nombreuses jurisprudences anciennes dont les plus citées sont celles du Conseil d'Etat en formation plénière de 1975 et de 1993, *Memmi*.

Dans la décision plénière du 19 décembre 1975⁷¹, une société de droit suisse s'était vue imposer non seulement sur les résultats de son établissement stable en France mais avait également subi une retenue à la source de 25% au titre de l'article 119 bis du Code général des impôts lorsque cet établissement lui avait reversé des dividendes. Lors de sa contestation devant le tribunal administratif de Paris, les juges ont sursis à statuer sur ses demandes jusqu'à ce que le ministre des affaires étrangères se soit prononcé sur l'interprétation de la clause d'égalité de traitement figurant dans les conventions franco-suissees. Le Conseil d'Etat a annulé le jugement du tribunal aux motifs que celui-ci aurait du se prononcer en premier lieu au regard du droit interne, et non d'examiner directement la convention fiscale internationale. Dès lors, la contestation s'est résolue sur le plan du droit interne aux motifs que la société ne remplissait pas les conditions de l'article 119 bis dudit code, puisque cette

⁶⁹ Le caractère inconditionnel pourrait être discuté au regard de la méthode raccourcie établie par le Conseil d'Etat dans la décision *Interhome AG* mais il sera examiné dans ces développements qu'il ne s'agit pas d'une dérogation mais d'un raccourcie de principe.

⁷⁰ CE 28 juin 2002 n° 232276 ass., min. c/ Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080.

⁷¹ CE 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895, Plén. : RJF 2/76 n° 77, chronique B. Martin Laprade RJF 2/76 p. 41 avec conclusions D. Fabre Dr. fisc. 27/76 c. 925.

dernière détenait un siège en France, et ne pouvait donc être soumise à aucune retenue à la source.

Sur les conclusions du commissaire du gouvernement M. Fabre⁷², et les commentaires de l'auditeur au Conseil d'Etat B. Martin Laprade⁷³, les premières explications du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales sont apparues. S'il paraît surprenant au regard de l'article 55 de la Constitution que le moyen de droit interne soit examiné en priorité avant celui fondé sur une convention internationale, le paradoxe n'est qu'apparent puisque les conventions internationales conclues en vue d'éviter les doubles impositions ne permettent pas de « *prélever un impôt que la loi interne n'eut pas permis de prélever* »⁷⁴. En conséquence, il était entendu que les conventions fiscales n'avaient pas pour effet de donner par elles-mêmes un fondement autonome à l'application d'un impôt, leur unique but étant de faire obstacle à l'imposition, de même que la hiérarchie des normes était également mise à l'écart de ces problématiques⁷⁵. Cependant, malgré l'aspect solennel de cette décision, cette idée d'application prioritaire du droit interne sur la convention fiscale internationale ne fera son retour qu'une vingtaine d'année plus tard.

En effet, dans une autre décision du 17 mars 1993 Memmi⁷⁶ mettant en scène un conflit de qualification de résidence entre la France et la Tunisie, le commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova reprend le principe de priorité du droit interne. En conséquence, dans le cadre de cette affaire, il convenait d'examiner si le contribuable possédait un domicile fiscal en France au sens du droit interne aux motifs que les conventions fiscales internationales ne permettent pas de prélever l'impôt et ne constituent donc pas un fondement autonome. A la différence de 1975, le commissaire du gouvernement étaye son

⁷² Conclusions D. Fabre Dr. fisc. 27/76 c. 925.

⁷³ Chronique B. Martin Laprade RJF 2/76 p. 41.

⁷⁴ Ibid, page 42.

⁷⁵ Pour B. Martin Laprade, sous les références ci-dessus, « *la hiérarchie des normes juridiques n'a donc pas lieu d'intervenir dès lors que la logique de ces conventions implique que soient d'abord définis le champ d'application et la portée de la loi interne avant que ne soient envisagées les éventuelles dérogations que celles-là apportent à celle-ci.* »

⁷⁶ CE 17 mars 1993, n° 85894, 8^e et 9^e s.-s., Memmi : Dr. Fisc. 1993, n°25, comm. 1293 ; RJF 5/93, n° 612, concl., p. 329

point de vue en parallèle avec la loi du 28 décembre 1959 : « *C'est si vrai qu'à l'inverse, dans les rares cas où la convention attribue le soin d'imposer certaines sommes que la loi ne permettrait normalement pas d'appréhender, ou prévoit qu'elle le fera d'une manière plus lourde que celle qui s'appliquerait en l'absence de convention, le législateur est expressément intervenu pour donner un fondement légal interne à de telles impositions* »⁷⁷. Selon lui, l'autorité supérieure des traités conférée à l'article 55 de la Constitution ne peut jouer que pour autant que la loi soit susceptible de trouver application. Dès lors, il accorde un rôle d'office au juge de vérifier si l'argumentation du contribuable est satisfaite en droit interne. Il précise expressément que seulement en cas de réponse négative le juge devra examiner la convention fiscale internationale.

Dès lors, si les prémices de l'application subsidiaire des conventions fiscales par rapport au droit interne apparaissent dans ces arrêts, le principe n'est pour autant pleinement exprimé que pour la première fois, dix ans plus tard, à l'occasion de la décision *Schneider Electric*.

B. La consécration du principe par l'arrêt *Schneider Electric*

A l'occasion de l'arrêt *Schneider Electric*⁷⁸, le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales est pleinement exprimé pour la première fois : « *si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens*

⁷⁷ V. Concl. J. Arrighi de Casanova sur CE, 17 mars 1993, n°85 894, M. Memmi : Dr. Fisc. 1993, n°25, comm. 1293 ; RJF 5/93, n° 612, concl., p. 329.

⁷⁸ CE ass. 28 juin 2002 n° 232276, ministre c/ Société Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080 ; conclusions Austry (contraires) BDCF 10/02 n° 120.

invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ». Ce principe énoncé éclaire la démarche du juge de l'impôt autour de trois idées⁷⁹.

1. La nécessité d'un fondement légal interne à une imposition comportant des éléments d'extranéité

Désormais, les conventions fiscales internationales bénéficient incontestablement d'une autorité supérieure à celle des lois bien que pour autant, cette primauté ne conduit pas à substituer systématiquement et totalement ces dernières à la règle interne pour établir l'imposition. Ces normes conventionnelles ne peuvent directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition, elles n'ont qu'un effet négatif sur l'imposition du contribuable. L'idée sous-jacente résultant des arrêts précédents ressort également ici que les conventions fiscales internationales ne peuvent donner de façon autonome un fondement à une imposition non prévue par la loi. En conséquence et comme le soulignait également le commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova, les dispositions introduites par la loi du 28 décembre 1959 constituent justement une habilitation expresse du législateur pour donner un fondement légal interne à des impositions susceptibles de résulter de stipulations conventionnelles⁸⁰.

2. L'office du juge dédoublé

Le rôle du juge est également précisé, il lui incombe de se placer en priorité au regard du droit interne dans l'examen des moyens. Le juge de l'impôt doit apprécier si l'imposition contestée a été correctement établie en application du droit interne. En effet, si une mauvaise application du droit interne s'est produite, la solution peut toujours se résoudre sur le seul plan interne. Toutefois et dans le cas contraire, le juge de l'impôt apprécie si la convention fiscale

⁷⁹ Cette démarche est mise en lumière dans une note de : Patrick Dibout, *L'inapplicabilité de l'article 209 B du Code Général des Impôts (CGI) face à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, Association, 28 juin 2002, Schneider Electric)*, RDF 01/09/2002, n° 36, p. 1133

⁸⁰ Concl. J. Arrighi de Casanova, RJF 5/93, n° 612, concl., p. 329.

internationale applicable au litige fait obstacle totalement ou partiellement à l'application de la loi fiscale. Au regard des précisions apportées par Jacques Arrighi de Casanova dans ses conclusions, l'examen prioritaire du droit interne semble être de l'office du juge de l'impôt, peu importe que les parties aient soulevé la méconnaissance ou non du droit interne.

Enfin, lorsque le juge constate l'application correcte du droit interne, il doit examiner d'office la convention fiscale internationale lorsqu'elle est applicable au litige « *le cas échéant* ». Ainsi, si le moyen relevant du droit conventionnel n'est pas soulevé par les parties, le juge doit rechercher malgré tout l'application ou non de la convention. Il s'agit expressément d'un moyen d'ordre public que le juge est tenu de soulever dès lors que ce moyen est déterminant pour la solution du litige qui lui est soumis. Comme le remarque le Professeur Patrick Dibout, « *l'obligation pour le juge de soulever ce moyen d'office existe dès lors qu'il ne pourrait statuer sur ce litige sans méconnaître lui-même le champ d'application matériel de la loi en ignorant la norme internationale* »⁸¹.

Dans le cadre du droit conventionnel, ce rôle est tout à fait nouveau pour le juge puisque celui-ci refuse toutefois d'admettre que le moyen tiré de l'incompatibilité d'une disposition de la loi fiscale avec les objectifs d'une directive communautaire⁸² ou avec la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales⁸³ intéresse le champ d'application de la loi et puisse être soulevé d'office par le juge. Pour des raisons pragmatiques, le juge se trouve en effet dans l'impossibilité d'examiner de façon systématique la compatibilité des dispositions fiscales dont il doit faire application avec les stipulations de la convention ou avec une législation communautaire touffue et en permanente évolution. Il lui est en revanche plus aisé de repérer, dans un litige fiscal, quelle convention de

⁸¹ Patrick Dibout, *L'inapplicabilité de l'article 209 B du Code Général des Impôts (CGI) face à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, Association, 28 juin 2002, Schneider Electric)*, RDF 01/09/2002, n° 36, p. 1133

⁸² CE sect. 11 janvier 1991 n° 90995, SA Morgane : RJF 2/91 n° 219 avec conclusions contraires M.-D. Hagelsteen p. 83

⁸³ CE 16 janvier 1995 n° 112746, SARL Constructions industrielles pour l'agriculture : RJF 3/95 n° 302

non double imposition est susceptible de s'appliquer et, à l'intérieur de celle-ci, quelles sont les stipulations pertinentes⁸⁴.

Lors de l'examen du droit conventionnel, le juge doit par ailleurs rapprocher la qualification du revenu selon la loi fiscale des dispositions de la norme conventionnelle. En d'autres termes, il s'agit d'une certaine autonomie, au regard de la convention fiscale internationale, qui est attribuée au juge de l'impôt pour ce qui est de la qualification du revenu. Dans le présent arrêt, cette remarque semblait méthodologique⁸⁵ puisque les conventions fiscales règlent la répartition du droit d'imposition entre les Etats contractants de façon cédulaire dont les définitions peuvent s'avérer autonome au regard de celles du droit nationale. A des fins de respect de l'article 55 de la Constitution, la qualification de droit interne devra céder le pas à la qualification conventionnelle si celle-ci se trouve différente. Cette idée s'illustre par une décision du 30 décembre 2002, Hanna,⁸⁶ dans laquelle le Conseil d'Etat s'est prononcé sur le contenu de la notion de dividende à retenir dans un contexte conventionnel en faisant application en premier lieu du droit interne, puis de la convention fiscale internationale franco-libanaise. En effet à défaut de définition précise de la notion de dividende dans la convention, ils devaient être définis conformément à la loi française.

Ce principe, désormais posé, va connaître une précision dans sa grille de lecture au travers d'un certain nombre d'applications récentes.

§2. L'application de la grille de lecture du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Très rapidement, le Conseil d'Etat est venu apporter des précisions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales (A) permettant à certaines

⁸⁴ Cette justification ressort des conclusions du commissaire du gouvernement O. Fouquet sous CE 19 décembre 1986, n° 54101, 7^e et 8^e s.-s. RJF 2/87 n° 176.

⁸⁵ Patrick Dibout, *L'inapplicabilité de l'article 209 B du Code Général des Impôts (CGI) face à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, Association, 28 juin 2002, Schneider Electric)*, RDF 01/09/2002, n° 36, p. 1133.

⁸⁶ CE, 30 décembre 2002, 3^e s.- s. et 8^e s.-s., n° 236096, Hanna.

occasions un véritablement élargissement de son utilité **(B)**. Toutefois, la portée de ce principe semble s'être réduite à un simple raccourci par l'application de l'article 209-I, du Code général des impôts **(C)**.

A. La primauté des conventions fiscales et l'office du juge

La décision du Conseil d'Etat du 11 avril 2008, Cheynel⁸⁷ apporte des précisions sur la portée du principe de subsidiarité au regard de l'article 55 de la Constitution et de l'office du juge.

En l'espèce, à la suite d'un examen contradictoire de situation personnelle et d'une vérification de comptabilité, l'Administration fiscale a considéré Monsieur Bernard Cheynel comme résident fiscal français et l'a rendu imposable en France sur l'ensemble de ses revenus mondiaux. Suite aux rejets de ses demandes devant les juges du fond, le contribuable forme un pourvoi en cassation aux motifs que les juges du fond ont commis une erreur de droit en se fondant uniquement sur le droit interne pour déterminer sa résidence fiscale sans même tenir compte de la convention fiscale internationale franco-belge qui énonce notamment une définition autonome de la résidence fiscale.

Dans cette décision, le Conseil d'Etat réaffirme le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales dans les termes exactes de l'arrêt Schneider Electric. Au regard de l'objet des conventions fiscales internationales, qui est de faire obstacle à l'imposition et non de fonder l'imposition, il maintient le raisonnement classique en deux temps du conseil d'Etat face à une définition autonome attribuée par la convention fiscale internationale franco-belge sur la notion de résidence fiscale. Au regard de la primauté des conventions fiscales internationales, l'autorité supérieure à celle des lois que l'article 55 de la Constitution leur confère ne peut donc jouer que pour autant que la loi soit d'abord susceptible de trouver application.

⁸⁷ CE 11 avril 2008 n° 285583, 10^e et 9^e s.-s., Cheynel : RJF 7/08 n° 769, concl. C. Landais BDCF 7/08 n° 83.

Toutefois, pour Bruno Gouthière, il n'y aurait pas lieu de se référer à la définition nationale du domicile fiscal en présence de conventions comportant une définition autonome de cette notion ou de celle équivalente de résidence fiscale. En effet, à partir du moment où la convention fiscale définit elle-même les critères de la résidence fiscale, ne peut-on pas estimer que les Etats contractants ont entendu fixer conventionnellement un fondement à une imposition, par dérogation à la loi nationale ?⁸⁸ Toutefois et au regard de la portée de la loi de 1959 et les arrêts ultérieurs du conseil d'Etat, cette question ne se pose plus exactement en ces termes⁸⁹.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat ne censure pas les juges du fond de ne pas s'être prononcé dans les motifs de l'arrêt sur la convention franco-belge après l'examen prioritaire du droit interne. Selon la commissaire du gouvernement sous cette affaire, Claire Landais, le silence des juges ne relève pas d'une erreur de droit puisque « *s'il est vrai que vous pourriez interpréter le silence de l'arrêt comme le signe d'une abstention de la cour à vérifier que la convention ne faisait pas obstacle à l'application du CGI, nous ne voyons pas de raison de faire primer cette interprétation sur celle, tout aussi légitime, qui consiste à penser que si la cour s'en est tenue au droit interne, c'est qu'elle a jugé que la convention n'y faisait pas obstacle* »⁹⁰. Toutefois, cette dernière n'écarte pas la possibilité d'une censure sur un autre fondement qui est celui de l'insuffisance de motivation de l'arrêt, mais qui n'avait pas, en l'espèce, été soulevé par les parties.

En conséquence, au regard de l'office du juge, il est ainsi possible de déterminer que commet une erreur de droit, le juge de l'impôt qui ne fait pas mention d'une convention fiscale internationale faisant obstacle à l'imposition en droit interne⁹¹. Toutefois et dans le cas contraire, il lui est possible de réaliser une économie de moyen, qui peut, cependant, connaître des faiblesses au regard de la motivation de l'arrêt.

⁸⁸ « *Subsidiarité des conventions fiscales, y compris lorsqu'elles fixent elles-mêmes les critères de la résidence fiscale* », RDF n°24, 12/06/2008, com. 377, p. 27

⁸⁹ V. raisonnement section II du présent chapitre.

⁹⁰ concl. C. Landais BDCF 7/08 n° 83.

⁹¹ Ceci ressort très classiquement des termes de l'arrêt Schneider Electric.

B. La qualification du contribuable et du revenu par le droit interne

La décision du Conseil d'Etat du 28 mars 2008, Aznavour, constitue un exemple abouti d'application de la décision Schneider Electric en ce qu'elle met en lumière l'application du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales à la qualification du revenu et du contribuable. Le juge doit qualifier le revenu au regard du droit interne puis vérifier que la convention n'a pas retiré à la France le droit d'imposer le revenu ainsi qualifié. Il doit également déterminer si la disposition de droit interne vise fictivement Monsieur Aznavour, ou directement la société anglaise, ce qui n'est pas sans conséquence sur l'application des conventions fiscales.

Monsieur Aznavour est domicilié en Suisse et avait donné un concert à Paris. La rémunération de ce concert a été reversée à une société de droit anglais⁹². L'administration a redressé l'impôt sur le revenu de Monsieur Aznavour au titre de l'article 155 A du Code général des impôts aux motifs que la société de droit anglais, dont l'objet social était la promotion d'engagements musicaux d'artistes, n'exerçait aucune autre activité industrielle et commerciale que celle en lien avec Monsieur Aznavour. Après avoir repris mot à mot le considérant de principe de l'arrêt Schneider Electric, le Conseil d'Etat admet la validité de l'imposition en droit interne, puis reconnaît que les stipulations de la convention franco-suisse ne font pas obstacles à cette imposition.

L'enjeu de cette décision dans la mise en œuvre du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales résultait de la détermination de la qualification retenue en droit interne pour permettre au juge de rapprocher cette qualification des stipulations de la convention franco-suisse pour déterminer si celle-ci faisait ou non obstacle à l'imposition. Sur cette notion, le Conseil d'Etat a rendu une décision contraire aux conclusions du commissaire du gouvernement Claire Landais. Selon elle, les dispositions du premier alinéa de l'article 155

⁹² Il s'agit d'un montage « *rent-a-star* » dans lequel la rémunération du en contrepartie de la performance artistique ou sportive n'est pas versée au prestataire mais à une société interposée qu'il contrôle et située généralement dans un paradis fiscal ou dans un Etat où le taux d'imposition est inférieure à celui subi par le prestataire.

A⁹³ du Code général des impôts frappaient non pas le revenu versé à Monsieur Aznavour, mais les revenus versés à la société britannique. Ce raisonnement est fondé sur une analogie de ce qui avait été décidé dans la décision Schneider relative à l'article 209 B. Or, selon le Conseil d'Etat, la somme versée à la société britannique était un revenu retiré par l'artiste de son activité en France puisque le montage rent-a-star constitue une fiction. En conséquence, l'article de la convention franco-suisse relatif aux revenus d'artiste est seul à s'appliquer et permet à la France d'imposer le revenu retiré par un artiste de sa prestation en France.

Si la qualification n'a aucune incidence en droit interne, elle est en revanche essentielle en tant qu'elle actionne l'identification des stipulations conventionnelles applicables. En conséquence, l'article 19§1 de la convention franco-suisse relatif aux revenus du spectacle transmet le pouvoir d'imposition à l'Etat de la source du revenu, la France.

Dans son article⁹⁴ Me Dominique Villemot admet que la qualification du revenu par le droit interne soit retenue pour déterminer le régime d'imposition applicable lorsque la convention ne retire pas à la France le droit d'imposer n'est pas contestable. En revanche « *qu'il faille retenir la qualification du revenu par le droit interne pour interpréter la convention, cela ne va pas de soi. Et cela ne ressortait pas clairement de la décision Schneider* »⁹⁵. Bruno Gouthière confirme cette analyse pour laquelle « *ces solutions (...) en permettant ainsi au législateur de jouer les prestidigitateurs en autorisant la France à considérer qu'un artiste non résident, qui n'a rien reçu, a retiré un revenu, ne s'écartent-elles pas dangereusement du principe d'interprétation de bonne foi des conventions fiscales, tel qu'il est posé par la convention de Vienne sur le droit des traités ?* »⁹⁶.

A ce sujet, les commentaires de l'OCDE sur les sociétés écrans indiquent que les mesures anti-abus des droits internes des Etats contractants contre les sociétés écrans ne sont

⁹³ L'article 155 A du Code général des impôts dispose que « *les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendues par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières* ».

⁹⁴ Dominique Villemot, « *le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales* », RDF n°17, 23 avril 2009, p. 15

⁹⁵ Référence ibid, n°11

⁹⁶ FR Lefebvre 26/2008, p. 9

pas incompatibles avec l'esprit des conventions fiscales internationales, les Etats contractants n'en doivent pas moins respecter les obligations clairement énoncées dans les conventions fiscales tant qu'il n'en est pas fait un usage manifestement incorrect de celles-ci. Selon ces mêmes commentaires, « *il semble souhaitable que les dispositions défensives respectent l'esprit des conventions fiscales en veillant à remédier aux doubles impositions.* » Dès lors, le revenu perçu par la société britannique, qui a probablement la qualification de bénéficiaire d'entreprise dans le droit interne britannique, est qualifié par le droit interne français de revenu retiré par l'artiste résident fiscal suisse de sa prestation et conduira probablement à une double imposition économique.

Afin de remédier à cette solution, Me Dominique Villemot propose de « *réserver l'application du principe de subsidiarité à la qualification du revenu aux hypothèses d'abus de droit* »⁹⁷ afin de se conformer aux commentaires sur le modèle de la convention modèle OCDE. Par ailleurs cette analyse rejoindrait celle de la CJCE qui n'admet la compatibilité des dispositions anti-abus des Etats membres avec les grandes libertés des traités communautaire que lorsque ces dispositions ne sont pas d'application automatique et ne s'appliquent qu'en cas d'abus de droit.

C. L'apparition d'une méthode raccourcie du principe de subsidiarité

La décision Interhome AG du Conseil d'Etat⁹⁸ a, un an seulement après la reconnaissance du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales par l'arrêt Schneider Electric, réduit considérablement la portée de son application s'agissant du droit d'imposer les bénéficiaires des entreprises au regard de la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du Code général des impôts issu de la loi du 28 décembre 1959.

⁹⁷ Dominique Villemot, « *le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales* », RDF n°17, 23 avril 2009, n°13 p. 19

⁹⁸ CE 20 juin 2003 n° 224407 sect., min. c/ Sté Interhome AG : RJF 10/03 n° 1147 avec chronique L. Olléon p. 751, concl. S. Austray BDCF 10/03 n° 130, obs. J.-M. Tirard BGFE 5/03 p. 1, étude P. Dibout et J.-P. Le Gall Dr. fisc. 47/04 ét. 44 et 48/04 ét. 46, obs. P. Donsimoni JCP éd. E 2004 n° 382, étude S. Gelin et A. Le Boulanger BF 10/04 p. 661.

La rédaction de l'article 209, I du Code général de l'impôt dispose que les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte, également, de ceux « dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ». En conséquence, en présence d'une convention fiscale internationale il y a lieu de faire application des prescriptions conventionnelles, soit les critères de l'établissement stable, y compris lorsque ceux-ci conduisent à déclencher l'imposition là où la loi nationale ne l'autoriserait pas.

Dans cette décision, la Société suisse Interhome AG a créée en France deux filiales contrôlées par elle à 98% dont l'une a le statut d'agent de voyages et l'autre le statut d'agent immobilier. La société mère est chargée de veiller à la bonne exécution de la prestation rendue aux locataires et dispose pour cela d'une trentaine de bureaux situés dans les principales régions touristiques françaises. Suite à une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a d'une part décidé de redresser la société sur le fondement de l'article 57 du Code général des impôts, puis a abandonné ces redressements pour soumettre la société à l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse pour affirmer que les propriétés proposées à la location en France constituaient autant d'établissements stables de la société Interhome AG en France. Il aurait été possible de régler la question par une application à la lettre du principe de subsidiarité : analyse de l'article 209, I du Code général des impôts puis analyse de la convention fiscale internationale. Mais, cette solution n'a pas été choisie par les juges du Conseil d'Etat.

Cette décision instaure, a priori, une dérogation à l'application générale du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales en matière de territorialité de l'impôt sur les sociétés aux motifs que la loi réserve par une mention expresse la possibilité pour une convention fiscale internationale de fonder l'imposition. En conséquence, à la vue de cette autorisation législative, le commissaire du gouvernement sous cette affaire Stéphane Austray a estimé qu'il s'agit d'une « hypothèse où la question de savoir si des revenus sont imposables en France en vertu d'une convention fiscale commande l'application de la loi interne, car c'est sans doute seulement l'attribution à la France par la convention fiscale franco-suisse du droit d'imposer les bénéfices réalisés par la société Interhome AG qui permet de fonder au

*regard du droit interne leur imposition en France »*⁹⁹. Pour cette raison, une application en deux temps du principe de subsidiarité n'a pas lieu d'être, et une économie de moyens peut être réalisée, puisque la convention est autorisée par la loi elle-même à fonder l'imposition.

Cette méthode dite en premier lieu dérogatoire a été confirmée ultérieurement par un autre arrêt du Conseil d'Etat, *Midex*¹⁰⁰ dans lequel la société *Midex* de droit libanais expédiait, dédouanait, et emballait lettres et colis et les distribuait principalement au Moyen Orient. Cette société disposait en France d'une représentation dont la qualification a fait l'objet d'une contestation par l'administration fiscale pour imposer la société en France au titre de l'article 12 de la convention fiscale franco-libanaise relatif à la notion d'établissement stable. La Cour administrative d'appel de Paris a donné raison à la société et l'a déchargée du supplément d'imposition en appliquant le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales tel qu'il ressort des termes de l'arrêt *Schneider Electric*. Toutefois, le Conseil d'Etat censure l'arrêt de la Cour aux motifs d'une erreur de droit et de qualification juridique tant sur la qualification d'entreprise exploitée en France sur celle d'établissement stable.

Par cette occasion, le commissaire du gouvernement, Laurent Vallée saisit l'opportunité de rappeler la méthode raccourcie initiée par l'arrêt *Interhome AG*. Il précise pour autant que « *dans la pureté des principes qui régissent le contrôle du juge de cassation en cas de pluralité de motifs, vous devriez, si vous entendiez confirmer l'arrêt qui vous est déféré, de vous prononcer sur chacun des motifs retenus par les juges d'appel* »¹⁰¹.

En conséquence, en matière de territorialité de l'impôt sur les sociétés, la pratique du Conseil d'Etat relève plus du raccourci que d'une dérogation puisque le juge de l'impôt ne semblerait pas favorable à une éventuelle cassation pour une application complète de l'orthodoxie proposée par l'arrêt *Schneider Electric*. Par ailleurs, l'endossement législatif produit par la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du Code général des impôts ne présente pas une dérogation puisque la norme interne est bel et bien invoquée, mais certes non analysée, antérieurement aux dispositions conventionnelles.

⁹⁹ concl. S. Austray, BDCF 10/03 n° 130

¹⁰⁰ CE 5 avril 2006 n° 281098, 9^e et 10^e s.-s., min. c/ Sté *Midex* : RJF 7/06 n° 909.

¹⁰¹ Concl. Laurent Vallée, BDCF 7/06 n° 92.

Cette méthode raccourcie n'est pas sans lien avec la possibilité pour une convention fiscale internationale de commander la loi nationale d'imposer certains revenus¹⁰². Sur ce fondement, la doctrine se partage, et de nouvelles applications du principe de subsidiarité émergent.

Section II : L'essor du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Depuis son application par l'arrêt *Schneider Electric* et ses précisions ultérieures, le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales a fait l'objet de différentes controverses par la doctrine sur la portée de sa méthode. Le conseil d'Etat est intervenu pour confirmer l'accréditation d'une méthode raccourcie du principe de subsidiarité qui n'est pas sans lien avec la possibilité pour une convention fiscale internationale de fonder l'imposition grâce à l'extension législative expresse attribuée par la loi de décembre 1959 (§1).

Par ailleurs, une récente illustration du tribunal administratif de Lyon permet de démontrer la possibilité d'user du principe de subsidiarité des conventions fiscales dans de nouvelles configurations, en l'occurrence impliquant l'octroi d'un avantage fiscal pour un contribuable (§2).

§1. La méthode raccourcie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales à l'épreuve des jurisprudences récentes

Si la loi du 28 décembre 1959 revient sur le principe de préservation des avantages acquis par le droit national, elle permet à la France d'imposer un revenu ou un bénéfice si une convention fiscale le prévoit, alors même que l'imposition ne pourrait trouver de fondement dans les autres dispositions du droit fiscal national. Cette disposition a été reprise dans son intégralité à l'article 165 bis, transformée à l'article 4 bis, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, et enfin en ce qu'il concerne l'impôt sur les sociétés, abrégée à l'article 209, I du code

¹⁰² V. Section II du présent chapitre et Section II du chapitre I de la partie II sur le débat sur la portée symétrique ou asymétrique de l'article 209, I du CGI.

général des impôts¹⁰³. Dès lors que les dispositions conventionnelles peuvent servir de base à l'imposition par une autorisation législative expresse, l'intérêt d'un examen prioritaire du droit interne afin de s'assurer que les bénéficiaires en cause sont imposables sur le seul fondement de la loi française semble devenu limité.

Toutefois, les décisions *Overseas* et *Swiss International Airlines*¹⁰⁴ du Conseil d'Etat, en plus d'illustrer la portée de l'article 209, I du Code général des impôts, semblent contrebalancer l'acceptation d'une mise en raccourci du principe de subsidiarité. Dès lors, il convient d'étudier, au regard des jurisprudences ultérieures, comment situer ces décisions : revirement ou application méthodologique, quelles conséquences au regard des techniques de cassation ? (A). Par ailleurs, il n'est pas inenvisageable d'établir un parallèle entre la décision *Overseas* et la décision *Pacific Espace* du Conseil d'Etat, afin de soulever certaines interrogations au regard de l'imposition des particuliers (B).

A. Utilisation, techniques de cassation et méthode raccourcie en matière d'imposition des bénéficiaires d'entreprises.

La méthode raccourcie du principe de subsidiarité du Conseil d'Etat n'est pas sans lien avec l'accréditation du législateur permettant aux conventions fiscales internationales de fonder l'imposition au même titre que la loi interne.

Toutefois, la nécessité d'un raccourci a longtemps été discutée¹⁰⁵ et a connu un rebondissement en 2009 par les décisions *Overseas* et *Swiss International Airlines*, afin de se voir clarifier par les décisions ultérieures du Conseil d'Etat.

¹⁰³ Voir raisonnement Partie I, Chapitre I, section II, paragraphe II : le principe de non aggravation et la loi du 28 décembre 1959.

¹⁰⁴ *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd*, CE 31-7-2009 n° 296471 : RJF 11/09 n° 979 et *Sté Swiss International Air Lines AG*, CE 31-7-2009 n° 297933 : RJF 11/09 n° 980

¹⁰⁵ Patrick Dibout, J-P Gall, « *Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de la société mère étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'État "Sté Interhome AG" du 20 juin 2003)* », droit fiscal n°48, 25 novembre 2004, p. 1699.

1. La décision du Conseil d'Etat, Overseas du 31 juillet 2009

L'acceptation d'une mise en raccourci du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales a été contrebalancée par les récentes décisions du Conseil d'Etat rendu le même jour Overseas TRSF et Swiss International Airlines¹⁰⁶ mettant en relief une nouvelle dimension de cette application.

Dans ces affaires, la société Overseas TRSF est une société de capitaux, résidente du Royaume-Uni, qui possède en France un immeuble utilisé comme centre d'entraînement de chevaux de course. La société mettait ce bien à disposition des propriétaires des animaux selon un mode d'exploitation « *en libre-service* » et n'était donc présent aucun équipement ni personnel propre hormis un gardien chargé de surveiller les lieux. A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale avait remis en cause les résultats déficitaires déclarés et mis à la charge de la société britannique des suppléments d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle puisqu'elle estimait se trouver en présence d'un établissement stable en France. Ces impositions ayant été confirmées devant les juges du fond, la société s'était alors pourvue en cassation devant le Conseil d'Etat.

Le Conseil d'Etat a annulé l'arrêt attaqué en raison d'une erreur de qualification juridique des faits, qualification dont dépendent les principes même de l'imposition. Saisi désormais du fond du litige, le rapporteur public Emmanuel Glaser proposait de reprendre le raisonnement raccourci des décisions Interhome et Midex. Or, le Conseil d'Etat n'a pas suivi son rapporteur public sur ce point. En effet, avant d'examiner la situation de la société britannique au regard des stipulations de la convention fiscale franco-britannique, les juges de l'impôt se sont astreints à indiquer que les parties ne discutaient pas l'absence d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'article 209, I du Code général des impôts. En conséquence, le Conseil d'Etat s'est dans un premier temps placé sur le seul terrain du droit interne avant d'examiner le litige au regard des stipulations de la convention conformément à l'orthodoxie de la décision Schneider et non plus suivant le principe raccourci des arrêts Interhome et Midex.

¹⁰⁶ Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd, CE 31-7-2009 n° 296471 : RJF 11/09 n° 979 et Sté Swiss International Air Lines AG, CE 31-7-2009 n° 297933 : RJF 11/09 n° 980

Selon Vincent Daumas, la raison de cette remise en cause tout du moins, d'une volonté de « restaurer la cohérence d'une jurisprudence qui, à première vue tout au moins, paraissait écornée. [...] Peut-être le Conseil d'Etat a-t-il été sensible à ces critiques et désireux d'adopter une grille méthodologique claire et uniforme, quelle que soit la configuration du litige relatif à l'application d'une convention fiscale internationale »¹⁰⁷. La portée de cette décision intégralement publiée au recueil Lebon n'en est pas moindre, puisque suivant la logique consacrée par l'Assemblée du contentieux, elle se distingue de la décision Interhome qui visait, en section du contentieux, principalement à trancher une question d'imposition au regard d'un établissement stable, et de la décision Midex, inédite au recueil Lebon.

Toutefois, la décision Overseas du Conseil d'Etat confirme la décision Interhome AG sur la possibilité d'imposer une entreprise étrangère sur ses bénéficiaires en France au regard des dispositions conventionnelles par le biais du fondement de l'article 209, I du C.G.I qui renvoie directement aux conventions fiscales internationales. A contrario, les conséquences de l'arrêt Swiss International Airlines¹⁰⁸ rendu le même jour sont inverses en ce que l'imposition en droit interne était également fondée, et par ailleurs, la convention fiscale internationale franco-suisse ne faisait pas obstacle à l'imposition.

Cependant, si Vincent Daumas estimait par cette décision que « la démarche simplifiée adoptée dans les précédents Interhome et Midex doit être regardée comme abandonnée »¹⁰⁹, les décisions ultérieures du Conseil d'Etat n'ont certainement pas confirmé ce propos. En revanche, la mise à l'écart de la démarche « développée » ne semble pas entraîner pour autant une erreur de droit susceptible de conduire à la cassation.

¹⁰⁷ Vincent Daumas, « "Subsidiarité" des conventions fiscales internationales : un pragmatique retour à l'orthodoxie », RJF 11/09, p. 819.

¹⁰⁸ Sté Swiss International Air Lines AG, CE 31-7-2009 n° 297933 : RJF 11/09 n° 980.

¹⁰⁹ Vincent Daumas, « "Subsidiarité" des conventions fiscales internationales : un pragmatique retour à l'orthodoxie », RJF 11/09, p. 819.

2. Clarifications apportées par les décisions ultérieures du Conseil d'Etat

En effet, cette analyse a été implicitement confirmée par une décision Société Imagin' Action Luxembourg¹¹⁰ à l'occasion de laquelle le Conseil d'Etat était saisi d'un arrêt de Cour d'appel qui avait appliqué une méthode raccourcie du raisonnement. Le rapporteur public, Laurent Olléon, reprend la chronique de Vincent Daumas précitée et conclut que les juges ne devraient pas être conduits à censurer le raisonnement raccourci suivi dès lors que celui-ci reste correct en droit. En cela, il rappelle la fonction du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales comme guide méthodologique plus que celle de prescription normative¹¹¹. Ici et a contrario de la décision Overseas, le Conseil d'Etat, en tant que juge du fond, ne fait aucune mention du droit interne, et statue directement sur la convention fiscale internationale en cause.

Egalement, la décision Zimmer¹¹² du Conseil d'Etat s'inscrit dans le prolongement de la décision Interhome AG en ce qui concerne l'application des conventions fiscales internationales. En effet, le Conseil d'Etat semble s'écarter de l'application du principe de subsidiarité puisque, pour juger de l'existence ou non d'un établissement stable qui aurait été constitué par un agent dépendant d'une société non résident, les juges de l'impôt se sont directement placés sur le terrain de la convention fiscale internationale en cause.

Si la méthode raccourcie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales se posent au regard de l'imposition des bénéficiaires des entreprises en raison de

¹¹⁰ CE 12 mars 2010 n° 307235, 8^e et 3^e s.-s., Sté Imagin'Action Luxembourg : RJF 5/10 n° 465 concl. L. Olléon BDCF 5/10 n° 53.

¹¹¹ Vincent Daumas, dans son article "Subsidiarité" des conventions fiscales internationales : un pragmatique retour à l'orthodoxie dispose qu' « *en effet, le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales étant classé comme un guide méthodologique plus qu'une prescription normative, sa méconnaissance pourrait parfaitement demeurer sans conséquence sur la solution donnée au litige par le juge et ne traduirait mécaniquement pas une erreur de droit de sa part.* »

¹¹² CE 31 mars 2010 n° 304715 et 308525, 10^e et 9^e s.-s., Sté Zimmer Ltd : RJF 6/10 n° 568, concl. J. Burguburu BDCF 6/10 n° 64.

la loi de décembre 1959, cette même ambiguïté n'est pas absente du raisonnement en matière d'impôt sur le revenu des particuliers.

B. Les interrogations pendantes de la méthode à appliquer au regard de l'impôt sur le revenu des particuliers

La décision Pacific Espace du Conseil d'Etat¹¹³ jette le trouble en matière d'impôt sur le revenu au regard de la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales.

Dans cette affaire et à la suite d'une vérification de comptabilité, la SARL Pacific Piano Bar qui exploitait un bar de nuit a subi une majoration d'impôt sur les sociétés ainsi qu'un rappel de retenues à la source au titre de l'article 182 A du Code général des impôts pour avoir employé des salariés saisonniers britanniques. Après un rejet de leurs contestations devant le tribunal administratif de Grenoble, la Cour administrative d'appel de Lyon fait droit à leur demande aux motifs que les salariés britanniques, bien qu'employés cinq mois par an, n'exerçaient aucune autre activité professionnelle et devaient être regardés comme ayant leur domicile fiscal en France par application de l'article 4 B du Code général des impôts. Dès lors, aucune retenue à la source ne pouvait se voir appliquer. Le ministre se pourvoit en cassation notamment en soulevant le moyen que le juge de l'impôt aurait du procéder d'office à l'examen de la portée de la convention franco-britannique pour trancher le litige qui permettait d'allouer également une résidence au Royaume-Uni aux salariés en cause.

Le Conseil d'Etat dans un considérant de principe rejette les moyens du ministre aux motifs que « *si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même directement servir de base légale à une imposition ; que par suite, il incombe au juge de l'impôt de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre l'imposition contestée a été établie ; que s'il conclut que tel n'est pas le cas, il n'a pas à analyser, d'office, la situation du contribuable au regard des stipulations d'une convention fiscale* ».

¹¹³ CE 13 juillet 2007 n° 290266, 3^e et 8^e s.-s., min. c/ Sté Pacific Espace : RJF 10/07 n° 1302

Dans cette décision, le Conseil d'Etat confirme la position classique qui est qu'il n'y a d'obligation pour le juge d'examiner le champ d'application d'une convention fiscale internationale que dans l'hypothèse où il a préalablement établi que l'imposition est justifiée au regard de la loi. Dès lors que le juge considère que l'imposition ne trouve pas de fondement dans la loi fiscale, il n'y a pas lieu d'examiner la portée de la convention fiscale internationale¹¹⁴. Ainsi se distingue clairement la portée du principe de subsidiarité selon s'il actionne ou non les dispositions de la loi du 28 décembre 1959.

Ainsi, lorsque l'imposition n'a pas été établie en droit interne, l'office du juge n'impose pas à celui-ci d'analyser d'office la situation du contribuable au regard des stipulations de la convention fiscale internationale. Toutefois, une appréciation a contrario ne semble pas devoir être négligée. La convention ne peut pas certes d'elle-même fournir un fondement alternatif à l'imposition, mais par la portée de la loi de décembre 1959 et au cas d'espèce, l'article 165 bis du Code général des impôts permet, par l'autorisation de la loi, de trouver un fondement dans les stipulations conventionnelles au droit interne. Dès lors, si la loi de 1959 a été directement codifiée à l'article se référant à la territorialité de l'impôt sur les sociétés, en matière d'impôt sur le revenu des particuliers elle permettrait d'effectuer une application cumulative des dispositions internes.

En conséquence, par une application cumulative des dispositions de droit interne incluant l'article 165 bis du Code général des impôts avec les stipulations conventionnelles, un parallèle pourrait être établi avec la méthode raccourcie du principe de subsidiarité appliquée pour la territorialité de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, la portée pratique de cette hypothèse n'est que très relative¹¹⁵, mais n'enlève pas moins la possibilité de nouvelles applications du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

¹¹⁴ Ibid et conclusions du commissaire du gouvernement François Séners, publiées au BDCF 11/07 n° 132 qui exprime l'idée selon laquelle « *cela résulte très logiquement du principe cardinal, explicitement rappelé par Schneider, en vertu duquel une convention bilatérale destinée à éviter les doubles impositions peut conduire à écarter la loi fiscale, mais ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision d'imposition* ».

¹¹⁵ V. raisonnement Partie II, Chapitre I, Section I, pour une application pratique relativisée.

§2. L'ouverture jurisprudentielle du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales à de nouvelles applications

Si le considérant de principe de l'arrêt Schneider est une nouvelle fois explicité dans l'arrêt, une toute nouvelle application du principe de subsidiarité voit le jour dans un jugement du tribunal administratif de Lyon du 23 mars 2010¹¹⁶.

Dans cette affaire, Monsieur Younes Bouacida de nationalité algérienne a demandé au tribunal de faire obligation de lui verser la prime pour l'emploi en tant que résident fiscal français. En effet, l'article 200 sexies du Code général des impôts octroie une prime pour l'emploi aux personnes bénéficiant de l'article 4 B dudit code relatif à la résidence fiscale. La prime pour l'emploi constitue un impôt négatif, pour lequel la convention fiscale franco-algérienne n'a « *ni pour objet ni pour effet de remettre en cause les critères énumérés par l'article 4 B du CGI en ce qui concerne le domicile fiscal* ».

Ainsi, il s'agit d'une application inédite du principe de subsidiarité dans laquelle le droit interne fait priorité du droit interne sur le droit conventionnel qui ne s'oppose pas à l'application d'un avantage fiscal aux revenus non imposables d'un contribuable résident en France. Dès lors et a contrario, un avantage fiscal en droit interne pourrait être remis en cause par le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales dès lors qu'une convention fiscale internationale s'y oppose.

Au regard du principe de non aggravation qui n'est, à ce jour, pas reconnu par la jurisprudence du Conseil d'Etat, une application a contrario de ce jugement, ne semble pas remettre en cause son éventuelle existence. En effet, comme il a été vu, la portée du principe de préservation des avantages acquis par le droit interne a été considérablement réduite par la loi de 1959 qui ne laisse a priori subsister dans son esprit qu'un principe de non aggravation au regard des revenus exonérés par le droit interne. Ce constat fait, la remise en cause d'un avantage fiscal par le droit conventionnel pourrait, a priori, être considéré comme une remise en cause du principe de non-aggravation. Or, l'éventuel champ d'application du principe de

¹¹⁶ TA Lyon 23 mars 2010 n° 07-7944, 6^e ch., Younes Bouacida

non-aggravation prévu par l'esprit du législateur, comme rappelé par le rapporteur public Emmanuel Glaser¹¹⁷, ne vise que l'exonération expresse des revenus du résident fiscal accordée par le droit interne. Dans notre situation présente il ne s'agit pas d'une exonération de revenus, puisque l'impôt est par lui-même préalablement négatif, mais d'un avantage fiscal accordé par le droit interne.

De ces situations, entre possibilité de fonder indirectement l'imposition par la portée de la loi de décembre 1959, de l'utilisation d'une méthode raccourcie ou encore des nouvelles configurations qui se présentent au principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, il convient de produire une synthèse ayant pour but de rationaliser la grille de lecture actuelle de ce principe méthodologique.

Section III : Synthèse et tentative de rationalisation de la grille de lecture

Depuis les récents arrêts du Conseil d'Etat, la ligne jurisprudentielle du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales s'est précisée tout en laissant place à certaines ambiguïtés, d'une part au regard de la faculté pour une convention fiscale internationale de fonder indirectement l'imposition (§1) et d'autre part au regard de l'utilisation d'une méthode raccourcie de ce principe (§2), qui levées par la précédente analyse, seront ici synthétisées. Enfin, un schéma d'application du principe de subsidiarité sera proposé selon une lecture actualisée (§3).

§1 : La faculté pour une convention fiscale internationale de fonder indirectement l'imposition en droit interne

Il est clairement admis que les conventions fiscales internationales ne peuvent, comme leur objet l'indique ne faire qu'obstacle au droit interne et non pas constituer un fondement alternatif à l'imposition. Toutefois, l'habilitation législative établie par la loi du 28 décembre 1959 établit une possibilité pour les conventions fiscales internationales de constituer un fondement indirect de l'imposition en droit interne. En parallèle, cette disposition législative

¹¹⁷ CE 31 juillet 2009 n° 296471 sect., Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited : RJF 11/09 n° 979, concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133.

répond bien au souci des Etats contractants, soulevé par la doctrine, lorsque ceux-ci ont entendu fixer conventionnellement un fondement à une imposition –soit un fondement plus large- par dérogation à la loi nationale¹¹⁸. Si cette possibilité a été démontrée en matière d’impôt sur les sociétés par les décisions Interhome AG et Overseas RTF au visa de l’article 209, I du Code général des impôts, aucune application n’a encore eu lieu en matière d’impôt sur le revenu par une application de l’article 165 bis du Code général des impôts¹¹⁹.

Cette conception confirme toutefois la suprématie des conventions fiscales internationales posée à l’article 55 de la Constitution mais des ambiguïtés restent présentes au regard du principe de non-aggravation dont la valeur et l’existence sont à ce jour inconnues¹²⁰.

La possibilité pour une convention fiscale de fonder indirectement une imposition n’est pas sans lien non plus avec l’utilisation d’une méthode raccourcie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales.

§2 : L’utilisation raccourcie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Le Conseil d’Etat semble récemment s’être prononcé pour une indifférence d’utilisation entre la méthode complète et la méthode raccourcie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales en matière de territorialité d’impôt sur les sociétés. En effet, un retour à la méthode plénière de l’arrêt Schneider Electric dans les décisions Overseas

¹¹⁸ La note « *Subsidiarité des conventions fiscales, y compris lorsqu’elles fixent elles-mêmes les critères de la résidence fiscale* », RDF n°24, 12 juin 2008, com. 377, p. 27 pose l’interrogation suivante : « *on peut toutefois s’interroger sur le postulat fondamental qui y préside, qui tient au caractère subsidiaire de la convention par rapport à la loi nationale. A partir du moment où la convention définit elle-même les critères de la résidence fiscale, ne peut-on pas estimer que les Etats contractants ont entendu fixer conventionnellement un fondement à une imposition par dérogation à la loi nationale ?* »

¹¹⁹ Voir raisonnement Partie II, Chapitre I, Section I.

¹²⁰ Voir raisonnement Partie I, chapitre I, section II, paragraphe II.

et Swiss International Airlines¹²¹ du Conseil d'Etat n'entraîne aucune conséquence en cas de non respect de cette démarche dans les décisions ultérieures¹²². Toutefois, le Conseil d'Etat semble préférer l'économie de moyens, puisque sur les décisions répertoriées sous l'article 209,I du Code général des impôts, seules les décisions Overseas et Swiss International Airlines appliquent très brièvement la méthode proposée par la décision Schneider Electric.

En sens inverse, par une application cumulée entre l'article 165 bis du Code général des impôts, une disposition de droit interne et une disposition conventionnelle, la situation serait similaire à celle rencontrée à l'article 209, I du Code général des impôts et une méthode raccourcie du principe de subsidiarité pourrait être envisagée sans commettre pour autant une erreur de droit. En d'autres termes, dans le respect de la portée de la loi du 28 décembre 1959, la démarche complète du principe de subsidiarité n'aurait à s'appliquer qu'occasionnellement et deviendrait plus une exception qu'un principe. Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu, l'obligation du contribuable étant illimitée, la convention fiscale internationale n'est que très rarement portée à octroyer une forme d'imposition plus large que celle de droit interne, et ne se retrouve ainsi qu'en position d'obstacle à une imposition initiale.

Toutefois, l'examen prioritaire des dispositions de droit interne pour analyser l'imposition permet, comme il a été vu dans l'arrêt Aznavour, d'orienter la qualification du revenu et de déterminer le contribuable, au détriment *a priori* d'une effectivité totale de l'article 55 de la Constitution. Par ailleurs, l'utilisation d'une démarche plénière permettrait non seulement de fonder l'imposition en droit interne, en dehors de la loi de décembre 1959, mais permettrait dans certaines situations de résoudre le litige à la seule étape du droit national si l'imposition n'était pas fondée. Dès lors, l'objet de la convention fiscale internationale qui est de lutter contre les doubles impositions n'avait pas lieu d'intervenir. Cependant, avec l'entrée de nouvelles dispositions plus larges au sein des conventions fiscales internationales et de la loi de décembre 1959, cette orthodoxie pourrait disparaître pour laisser place à une méthode raccourcie dans toutes les situations où la loi française active directement les

¹²¹ La décision Overseas du Conseil d'Etat utilise la convention fiscale internationale afin de fonder l'imposition par habilitation expresse du législateur tandis que la décision Swiss International Airlines utilise la convention fiscale afin de faire obstacle à l'imposition.

¹²² V. raisonnement du présent chapitre, Section II, paragraphe I, « les décisions ultérieures ».

dispositions conventionnelles. Cette position reste toutefois à nuancer au travers d'un éventuel principe de non-aggravation. Il convient dès lors, de présenter un schéma d'application.

§3 : Schéma de rationalisation

Le caractère fiscalement alourdissant de la loi du 28 décembre 1959 reviendrait, comme le souligne avec appréhension le rapporteur public Claire Landais, « à *vider complètement de tout contenu la règle selon laquelle l'imposition ne peut trouver son fondement que dans la loi* ». Elle ajoute également que « *pratiquement toute imposition attribuée à la France par une convention serait automatiquement endossée par le droit interne si bien que les conventions constitueraient finalement non pas des outils de limitation du pouvoir d'imposition d'un Etat aux dépens des autres mais des instruments d'extension du pouvoir d'imposition* »¹²³. Toutefois, la portée générale de cette loi a été démontrée à bien des égards par la jurisprudence en matière de territorialité de l'impôt sur les sociétés et n'est aujourd'hui qu'hypothétique au regard de l'impôt sur le revenu¹²⁴.

Dès lors et en application d'une portée générale de la loi du 28 décembre 1959, il conviendrait de décomposer le raisonnement en deux types de situation :

- i) Si l'imposition est fondée en droit interne, alors le juge de l'impôt a l'obligation de rechercher l'existence d'un obstacle conventionnel.
- ii) Si l'imposition n'est pas fondée en droit interne, le juge de l'impôt a l'obligation de rechercher l'existence d'un fondement conventionnel indirect qui commanderait l'application de la loi nationale, mais sous réserve toutefois du principe de non-aggravation¹²⁵.

L'utilisation raccourcie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales pour ces deux types de situation n'entraîne aucune conséquence dans le contrôle de droit effectué par le juge de l'impôt. Toutefois, le recours à la démarche complète

¹²³ CE 11 avril 2008 n° 285583, 10^e et 9^e s.-s., Cheyrel : RJF 7/08 n° 769, concl. C. Landais BDCF 7/08 n° 83.

¹²⁴ V. raisonnement Partie II, Chapitre I.

¹²⁵ Voir raisonnement Partie I, chapitre I, section II, paragraphe II.

du principe de subsidiarité permettrait une simplification et un éclaircissement de situations complexes comme illustrées dans la décision Aznavour, au détriment certes d'une économie de moyens. Dans cette situation, le principe de subsidiarité apparaît comme une prescription méthodologique. Toutefois, et en pratique, l'utilisation d'une méthode complète du principe de subsidiarité permettrait de vérifier l'existence ou non d'une exonération en droit interne qui limiterait dès lors la portée de l'imposition attribuée à la France par les conventions fiscales internationales suite au renvoi législatif de la loi de décembre 1959.

En revanche et notamment au regard de l'impôt sur le revenu, lorsqu'il n'est pas fait application d'un cumul entre l'article 165 bis du Code général des impôts et d'une disposition de droit interne alors le raisonnement doit se décomposer en deux types de situation :

- i) Si l'imposition est fondée en droit interne, alors le juge de l'impôt a l'obligation de rechercher l'existence d'un obstacle conventionnel.
- ii) Si l'imposition n'est pas fondée en droit interne, le juge ne peut en aucun cas rechercher l'existence d'un fondement conventionnel puisque, sans activation législative, les conventions fiscales internationales n'ont pas pour objet ou pour effet de constituer un fondement alternatif à une imposition. Toutefois, la volonté des Etats contractants d'insérer des dispositions autonomes au sein des conventions afin de former spécifiquement des situations d'imposition¹²⁶ pourrait constituer une exception à ce principe. Une non-prise en compte par le juge de cette notion pourrait constituer une atteinte à la portée de l'article 55 de la Constitution.

Au regard de ces deux dernières situations exclusives de la loi de 1959, une démarche complète du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales révèle son sens et permet de fonder l'imposition en droit interne. Dans cette situation, le principe de subsidiarité apparaîtrait comme une prescription normative¹²⁷.

¹²⁶ Situation non recensée et non admise à ce jour.

¹²⁷ Idée en contrariété avec les propos de Vincent Daumas qui estime le principe de subsidiarité des conventions fiscales comme une simple prescription méthodologique à part entière, peu importe la situation. Vincent Daumas, « "Subsidiarité" des conventions fiscales internationales : un *pragmatique* retour à l'orthodoxie », RJF 11/09, p. 819.

Dès lors deux orientations du principe de subsidiarité se distinguent l'une en tant que fondement de l'imposition l'autre en terme de simple guide méthodologique. Dès lors, par la portée de la loi de 1959, il est possible de constater que l'objet même des conventions fiscales internationales qui est de faire obstacle à l'imposition a été détourné afin de constituer un fondement alternatif par simple renvoi préalable de la loi française à celles-ci. La portée réduite du principe de subsidiarité des conventions fiscales à une prescription méthodologique permet toutefois certains avantages¹²⁸.

Dans ces situations il convient de revenir également sur la portée du principe de non aggravation :

- i) le principe de non-aggravation constitue une exception à l'attribution du droit d'imposer à la France par une convention fiscale internationale suite à l'invocation des dispositions de la loi du 28 décembre 1959 codifiée. En vertu de cette exception, une application complète du principe de subsidiarité resterait nécessaire afin de vérifier l'existence d'un revenu exonéré en droit interne.
- ii) en dehors de toute application de la loi du 28 décembre 1959, le juge ne peut pas aggraver la situation du contribuable par une convention fiscale internationale, celle-ci ne pouvant constituer qu'un obstacle à l'imposition. Comme illustré dans la décision *Pacific Space*, si l'imposition n'est pas établie en droit interne, il ne convient pas de regarder la convention fiscale internationale applicable au litige.

A ce soutien, les conclusions du commissaire du gouvernement Rivière sous un arrêt du 1^{er} février 1978¹²⁹ confirme que « *avant d'examiner la portée des conventions internationales invoquées pour échapper à l'impôt, le juge doit préalablement vérifier qu'aucune exemption ne résulte du droit interne : car en présence d'une telle exemption, les conventions ne trouverais pas à s'appliquer* ».

¹²⁸ En effet, le défaut de définition précise dans une convention fiscale permet d'être comblé par le droit interne suite à une démarche complète du principe de subsidiarité. Pour illustration, La décision du CE, 30 décembre 2002, 3^e s.- s. et 8^e s.-s., n° 236096, Hanna.

¹²⁹ Concl. Sous CE, 1^{er} févr. 1978, dr. Fisc., 1978, n°41, comm. 1551

Par ailleurs, dans le cadre d'un contentieux fiscal, et sous la portée de la loi de décembre 1959, le premier schéma peut-être renversé selon s'il s'agit d'une demande afin de confirmer l'imposition ou à l'inverse de l'écarter :

- i) pour établir l'imposition (demande introduite par l'administration¹³⁰), la démarche complète du principe de subsidiarité n'est nécessaire qu'à des fins de méthodologie et de simplification. En effet, en matière d'impôt sur les sociétés, la détermination du revenu imposable repose sur l'existence d'un établissement stable. Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu¹³¹, et dans l'hypothèse d'une convention fiscale ayant une base plus large que celle de droit interne¹³², il est difficile d'imaginer que la convention fiscale internationale commande la loi nationale alors que théoriquement la loi nationale ne peut déterminer d'elle-même la cédule d'imposition.
- ii) pour écarter l'imposition (demande introduite par le contribuable), le contribuable peut se fonder non seulement sur une erreur de qualification en droit interne altérant dès lors le choix des dispositions conventionnelles en cause, mais également sur les dispositions conventionnelles elles-mêmes; dès lors, il aurait intérêt à recourir une démarche complète du principe de subsidiarité.

A l'inverse et en dehors de toute portée de la loi de 1959, un raisonnement complet du principe de subsidiarité des conventions fiscales est obligatoire afin de déterminer le fondement interne de l'imposition puisque les conventions fiscales internationales n'ont que pour objet de faire obstacle à l'imposition et en aucun cas de constituer un fondement à part entière.

¹³⁰ Nuance avec TA Lyon 23 mars 2010 n° 07-7944, 6^e ch., Younes Bouacida.

¹³¹ Par une application de dispositions cumulées avec l'article 165 bis du CGI.

¹³² Voir la portée pratique de cette affirmation Partie II, chapitre I.

Titre II : Les enjeux pratiques du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

L'extension du pouvoir d'imposition de la France qui résulte de l'analyse pratique du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales se divise en deux mécanismes. En effet, la portée pratique de la loi de décembre 1959 telle qu'appliquée par le principe de subsidiarité n'est pas sans incidence sur l'extension du principe de territorialité de l'impôt français (**Chapitre I**). A l'inverse au regard des dérogations à la territorialité de l'impôt, le principe de subsidiarité n'est pas sans conséquence sur les dispositions relatives à l'article 209 B du Code général des impôts, non seulement en tant qu'influence directe sur ces dispositions mais également et hypothétiquement en tant qu'alternative de celui-ci par le jeu de sa retranscription conventionnelle (**Chapitre II**).

Chapitre I : L'extension du champ territorial de l'impôt par le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

La situation de la juridiction fiscale française est caractérisée par une différence d'approche selon la nature des personnes imposables¹³³. En ce qui concerne les personnes physiques passibles de l'impôt sur le revenu, l'étendue de la compétence fiscale française varie selon si le contribuable possède ou non son domicile fiscal en France. Par ailleurs, les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont seulement exposées à une imposition de type purement territoriale.

Dès lors, l'extension de la juridiction fiscale française par le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales n'a pas la même portée pratique selon que l'on se place au regard de la territorialité de l'impôt sur le revenu (**Section I**) ou au regard de la territorialité de l'impôt sur les sociétés (**Section II**).

¹³³ B. Castagnède, « *Précis de fiscalité internationale* », PUF 2010, p.180 n°130

Section I : l'impact relatif du principe de subsidiarité sur l'impôt sur le revenu des particuliers

La portée pratique du principe de subsidiarité se retrouve fortement limitée par la conception française de la territorialité de l'impôt sur le revenu (§1). Dès lors les cas d'application illustrant une extension du pouvoir d'imposition français sont peu fréquents (§2).

§1. La portée limitée de l'extension du pouvoir d'imposition

L'étendue du pouvoir d'imposition fiscal français en matière d'impôt sur le revenu est fonction d'une distinction posée par la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976 entre deux catégories de redevables : les personnes fiscalement domiciliées en France imposables sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux, les personnes fiscalement domiciliées hors de France, imposables à raison de leurs seuls revenus de source française ou d'une habitation en France¹³⁴.

En principe et au regard de l'obligation illimitée des résidents fiscaux français, les conventions fiscales internationales fixent généralement une répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats contractants qui porte atteinte au caractère mondial de la juridiction fiscale. En effet, les contribuables domiciliés en France sont en principe assujettis à l'impôt sur le revenu au titre de l'ensemble de leurs revenus mondiaux. Dès lors, il devient difficile pour une convention fiscale internationale d'étendre, par articulation de l'article 165 bis du Code général des impôts et d'une autre disposition, la compétence du fisc français à l'égard de ces revenus. Il serait possible d'envisager toutefois que par le biais de cette combinaison, une convention fiscale internationale puisse reconnaître le statut de résident fiscal français alors que le droit interne ne le lui reconnaîtrait pas. Toutefois, à la vue de la rédaction de l'article 165 bis dudit code, une telle situation ne semble pas envisageable en ce qu'il ne vise non pas le critère de rattachement qui est le domicile fiscal, mais d'ores et déjà

¹³⁴ Bernard Castagnède, « *précis de fiscalité internationale* », PUF, 3^{ème} édition, mars 2010, n°131, p. 180.

l'attribution de revenus. De même, l'article 4 bis du Code général des impôts régit des situations en cas d'absence de domicile fiscal dans lesquelles une convention fiscale internationale attribuerait un revenu à la France. Toutefois, les situations sont rares puisque les critères de rattachement existants dans les conventions fiscales internationales sont soit la source du revenu, soit l'Etat de résidence du contribuable. Ainsi, cet article, dans sa rédaction, constitue une forme de doublon de l'article 165 bis du Code général des impôts et souligne une des limites de la portée générale de la loi du 28 décembre 1959.

Au regard des contribuables domiciliés hors de France, ces personnes peuvent être redevables de l'impôt en France au titre de leurs revenus de source française¹³⁵ ou de leur habitation en France¹³⁶. En conséquence, le contribuable non domicilié en France est en principe imposable au titre de l'ensemble de ses revenus de source française sauf le cas d'exonération ou de non-imposition constituée par les traitements, salaires ou pensions n'excédant pas une certaine limite¹³⁷, certaines catégories d'intérêts, et les plus-values de cession de titre dont la participation est inférieure à 25%.

En d'autres termes, et dans l'hypothèse qu'une combinaison de l'article 165 bis du Code général des impôts et d'une disposition de droit interne soit admise comme produisant les mêmes effets territoriaux que ceux de l'article 209, I du Code général des impôts, la portée pratique de l'extension du pouvoir d'imposition est fortement réduite en matière d'impôt sur le revenu. En effet, en raison de l'obligation illimitée reposant sur le contribuable et de l'éventuelle existence d'un principe de non aggravation sur les revenus expressément exonérés par le législateur, les cas d'application deviennent dès lors extrêmement rares.

Par ailleurs et dans le cadre d'une éventuelle extension territoriale du pouvoir d'imposition par l'endossement automatique d'une convention fiscale internationale par la loi

¹³⁵ Ces revenus sont listés à l'article 164 B du Code général des impôts qui distinguent deux catégories de revenus considérés comme de source française : des revenus ainsi qualifiés à raison de leur origine matérielle et les revenus dont la source est considérée comme française compte tenu de ce qu'ils sont versés par un débiteur domicilié en France.

¹³⁶ Article 164 C du Code général des impôts.

¹³⁷ Article 182 A du Code général des impôts.

afin de déterminer un fondement à l'imposition, une fois ce droit d'imposition conventionnellement attribué, demeure la question du rattachement de ce revenu à une cédule du droit interne, alors que la loi elle-même avait précédemment nié toute idée de rattachement. Ainsi, un véritable problème pratique de cette extension peut s'envisager dans le cadre de la convention qui commande la loi interne d'imposer le revenu en cause.

§2. Illustration de la portée et des limites de cette application

Au regard des personnes physiques non résidentes en France, il est possible de trouver quelques rares illustrations de l'application du principe de subsidiarité comme extension à l'imposition prévue en France. En effet, l'article 244 bis B du Code général des impôts révèle les limites de cette application **(A)** tandis que l'article 244 bis A du même code laisse entrevoir de nouvelles possibilités à la territorialité de l'impôt par le principe de subsidiarité **(B)**.

A. L'application limitée de l'article 244 bis B du Code général des impôts

Afin de ne pas interférer avec l'idée de l'éventuelle existence d'un principe de non-aggravation pour les revenus expressément exonérés par le législateur, l'article 244 bis B du Code général des impôts laisse apercevoir un cas, non pas d'exonération, mais de non-imposition implicite.

Au titre de l'article 244 bis B du Code général des impôts, les contribuables domiciliés hors de France sont imposables sur les gains de cession de droits sociaux visés à l'article 150-0 A dès lors que les droits détenus directement ou indirectement par le cédant avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants dans les bénéficiaires sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France ont dépassé ensemble 25% de ces bénéficiaires à un moment quelconque au cours des cinq dernières années précédant la cession. En conséquence, l'article 244 bis B prévoit un cas de non-imposition pour les

contribuables domiciliés hors de France¹³⁸ détenant une participation inférieure à 25% de ces bénéficiaires.

A la vue de ce principe, et par combinaison de l'article 165 bis du Code général des impôts qui dispose que « *nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* », il serait possible qu'une convention fiscale internationale attribue le droit d'imposer à la France, le revenu d'un contribuable détenant des participations inférieures à 25%.

En vertu de l'article 13§5 du modèle de convention de l'OCDE, les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3, et 4¹³⁹ ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident. La France a émis une réserve à cet article afin de se « *réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant l'imposition des gains provenant de l'aliénation d'actions ou parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société et qui est un résident de France* »¹⁴⁰. Cette disposition est reprise soit au protocole d'une convention fiscale bilatérale soit au sein de l'article gain en capital lui-même. Le seuil est généralement fixé à 25% mais l'imposition est parfois limitée aux personnes physiques et assortie de certaines conditions supplémentaires. En conséquence, l'imposition se fait conformément au droit interne français, si celle-ci n'est pas prévue, la France n'a, *a priori*, pas le droit d'imposer les cessions de participations substantielles réalisées par les non-résidents, puisque suivant le modèle OCDE, l'attribution du pouvoir d'imposition est remise à l'Etat de résidence et non à l'Etat de source.

¹³⁸ Toutefois et depuis la loi du 30 décembre 2009, les mesures ETNC imposent désormais les non résidents sans condition de détention à un taux de 50%.

¹³⁹ Les principes inclus dans cet article reposent sur l'idée qu'il est normal que l'Etat habilité à imposer les revenus d'un bien ait également le droit d'imposer les gains en capital (plus-values) réalisés lors de la cession de ce bien.

¹⁴⁰ Convention modèle de l'OCDE, 2010, article 13 « gains en capital », commentaires et réserves

En conséquence, le législateur n'a pas prévu une exonération explicite et laisse ainsi la possibilité d'une éventuelle exception conventionnelle, qui à l'heure actuelle n'est présente dans aucune convention fiscale internationale signée avec la France et ne semble pas au contraire pas à l'ordre du jour, au regard de la réserve formulée par la France. Toutefois, ce cas d'exonération implicite peut être également mis en relief avec la généralité de l'article 164 B du CGI, et par l'adage « *speciala generalibus derogant* » afin de percevoir une exonération dans l'esprit du législateur¹⁴¹. Tout raisonnement serait donc mis en échec par l'application d'un principe de non-aggravation éventuelle.

B. L'application prometteuse de l'article 244 bis A du Code général des impôts

Afin de ne pas encore interférer avec l'idée de l'éventuelle existence d'un principe de non-aggravation pour les revenus expressément exonérés par le législateur, l'article 244 bis A du Code général des impôts laisse apercevoir, à *première vue*, un cas non pas d'exonération mais de non imposition implicite. Toutefois, une réflexion en défense mérite d'être menée.

1. L'application cumulée des articles 244 bis A et 165 bis du Code général des impôts

En application de l'article 244 bis A du Code général des impôts, sont soumis à un prélèvement de 33,1/3%, les plus values réalisées, par les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France, résultant de la cession :

- i) d'actions de SIIC lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10% du capital de la société dont les actions sont cédées ;
- ii) d'actions de SPPICAV lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10% du capital de la société dont les actions sont cédées ;
- iii) des parts, actions ou autres droits dans des organismes présentant des caractéristiques similaires ou soumis à une réglementation équivalente dont le siège social est situé hors de France, lorsque le cédant détient directement ou

¹⁴¹ Voir raisonnement ci-dessous « la potentielle existence d'un moyen en défense ».

indirectement au moins 10% du capital de l'organisme dont les parts, actions ou autres droits sont cédés.

- iv) de parts ou d'actions de sociétés cotées sur un marché français ou étranger principalement constituées directement ou indirectement de biens ou droits immobiliers, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10% du capital de la société dont les parts ou actions sont cédées.

Dans toutes ces situations, apparaît un principe de non-imposition implicite et non pas d'exonération explicite, permettant de soulever des doutes sur la fiscalisation des parts de ces sociétés en dessous de ces seuils de détention dans le cadre de conventions fiscales internationales.

En effet et par application de l'article 165 bis du Code général des impôts, une convention fiscale internationale qui attribuerait le droit d'imposer à la France ces gains en capital, nonobstant un critère de seuil, serait une source d'extension de la territorialité de l'imposition. Pour illustration le cas de l'article 13 de la convention fiscale conclue entre la France et les Etats-Unis dispose que « *les actions, parts ou droits dans une société dont l'actif est constitué pour au moins 50 p. cent de biens immobiliers situés en France, ou tire au moins 50 p. cent de sa valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers situés en France* » constituent des biens immobiliers situés en France dont les gains provenant de la cession sont imposables en France¹⁴². En conséquence et par cette disposition de droit interne, le législateur semble s'être réservé à première vue la possibilité d'étendre le champ d'application de cet article par la signature d'une convention fiscale internationale. Toutefois, il reste possible de raisonner en termes de cohérence fiscale.

¹⁴² Pour une autre illustration, cette idée se retrouve également dans la convention fiscale conclue entre la France et les Pays-Bas à l'article 13 qui dispose que « *les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, ainsi que les gains provenant de l'aliénation de parts ou de droits analogues dans une société dont l'actif est composé principalement de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ces biens sont situés* ».

2. La potentielle existence d'un moyen en défense : la cohérence des règles fiscales

La portée de cette application cumulée de l'article 244 bis A du Code général des impôts et de l'article 165 bis du même Code repose sur l'existence d'une non-exonération explicite par le législateur en vertu du principe de non-aggravation tel que défini ultérieurement¹⁴³.

Toutefois, comme le soulève le praticien Pascal Coudin¹⁴⁴, il est possible d'opposer cette combinaison par une logique de cohérence fiscale entre les dispositions de l'article 244 bis A et de l'article 164 B pour les personnes physiques résidentes hors de France. En effet, le champ d'application de l'article 164 B du Code général des impôts, qui repose sur un champ d'application large des revenus de source française des non résidents personnes physiques¹⁴⁵, prend en compte les plus values qui résultent de la cession d'action des sociétés mentionnées ci-dessus en dehors de tout pourcentage de participation appartenant au cédant. Dès lors, selon un principe de cohérence des règles fiscales et de l'adage « *speciala generalibus derogant* », il apparaît que le législateur en limitant l'application d'un prélèvement à la situation dans laquelle le cédant détiendrait au moins 10% du capital de ce type de société dont les titres sont cédés a entendu exonérer les cédants à cette occasion.

Toutefois, n'est-il pas possible d'émettre l'hypothèse selon laquelle l'article 164 B du Code général des impôts vise un mécanisme pour les besoins de l'impôt sur les revenus, tandis qu'à l'inverse, l'article 244 bis A du Code général des impôts vise un système de

¹⁴³ Sur la précision terminologique de la notion, voir raisonnement Chapitre I, section II, paragraphe 2 : le principe de non aggravation.

¹⁴⁴ Pascal Coudin, Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, dans Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Ecrits de fiscalité des entreprises, Edition LexisNexis Litec 2009, p. 499-512.

¹⁴⁵ L'article 164 B, I.e ter du Code général des impôts dispose que 1° « *les plus values qui résultent de la cession d'actions de SIIC* », 2° de « *SPPICAV* », et 3° de « *parts ou actions présentant des caractéristiques similaires ou soumis à une réglementation équivalente à celles des sociétés mentionnées au 1° et 2°, dont le siège social est hors de France* » et dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers ou droits relatifs à ces biens, etc.

prélèvements ? Il serait alors possible de penser que l'attribution conventionnelle du droit d'imposition par l'article 165 bis du Code général des impôts ne serait plus un prélèvement libératoire, mais rentrerait désormais dans le champ plus général de l'impôt sur le revenu. Selon Pascal Coudin, « *cette crainte est sans fondement [...], lorsqu'un revenu de source française n'est pas imposable, c'est que le législateur a voulu l'exonérer* »¹⁴⁶.

Cette question, non tranchée par la jurisprudence, fait apparaître toutefois quelques doutes sur la possibilité de fonder une imposition par l'application cumulée des articles 244 bis A et 165 bis du Code général des impôts et des dispositions d'une convention fiscale internationale adéquate. Par ailleurs, le principe de subsidiarité malgré la portée générale des lois de 1959 retrouve tout son intérêt dans la recherche d'une éventuelle exonération en droit interne du revenu par le législateur.

Une autre réserve peut également être invoquée à l'encontre de l'application de cette imposition au regard des commentaires de l'article 13 de la convention modèle OCDE au point n°3 qui dispose que : « *il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne* ». Ainsi, l'esprit de cet article semble instituer un principe de non-aggravation stricto-sensu, de valeur conventionnelle. Cependant cette affirmation laisse planer une insécurité juridique par l'existence du renvoi aux dispositions conventionnelles par la loi du 28 décembre 1959 afin d'étendre le droit d'imposition français.

Cette illustration sera également discutée au regard de l'article 209, I du Code général des impôts dont la portée de l'extension du pouvoir d'imposition par le principe de subsidiarité est bien plus important.

¹⁴⁶ Pascal Coudin, *Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, dans *Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Ecrits de fiscalité des entreprises*, Edition LexisNexis Litec 2009, p. 506.

Section II : L'impact certain du principe de subsidiarité sur l'impôt sur les sociétés

L'application du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales au regard de la territorialité de l'impôt sur les sociétés a fait couler beaucoup d'encre sur la portée de l'article 209, I du Code général des impôts (§1) et dont les conséquences pratiques ne sont pas à négliger (§2).

§1. Le débat sur la portée de l'article 209, I du Code général des impôts

L'origine du débat a émergé avec la décision Interhome AG pour laquelle les professeurs Dibout et Le Gall ont émis une critique virulente (A), qui a depuis peu été infirmée par la jurisprudence Overseas du 31 juillet 2009 (B).

A. Origine du débat : la thèse de l'asymétrie

Suite à la décision Interhome AG du Conseil d'Etat, le raisonnement raccourci proposé par le commissaire du gouvernement Stéphane Austry, suivi par le Conseil d'Etat a fait l'objet d'une forte critique par les professeurs Dibout et Le Gall dans une chronique de la revue de droit fiscal¹⁴⁷.

Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés posé à l'article 209, I du Code général des impôts dispose que les « *bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés [...] en tenant compte uniquement des bénéfices dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ». Dès lors, ce principe d'imposition des « *bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France* »¹⁴⁸ détient une double portée d'une part, à l'égard des

¹⁴⁷ Patrick Dibout, Jean-Pierre Le Gall, un hybride atypique : la filiale française établissement stable de la société mère étrangère (a propos de l'arrêt du Conseil d'Etat « Sté Interhome AG » du 20 juin 2003) ; RDF 47/04, p. 1662

¹⁴⁸ Sauf cas des bénéfices immobiliers inclus dans le champ d'application territorial de l'impôt sur les sociétés par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009.

activités à l'étranger des sociétés ayant leur siège en France dont le champ d'application de l'impôt se limite aux seuls bénéfices réalisés dans les exploitations de ces entreprises, et d'autre part, à l'égard des activités en France des sociétés ayant leur siège à l'étranger pour les bénéfices imputables à une activité en France constitutive d'une entreprise exploitée sur le territoire fiscal français.

La notion d'entreprise exploitée en France correspond, selon la jurisprudence, à l'idée d'un exercice habituel d'une activité industrielle ou commerciale en France¹⁴⁹. Cet exercice est constaté lorsque les bénéfices sont imputables à l'activité d'un établissement¹⁵⁰, à celle d'un représentant dépourvu de personnalité propre¹⁵¹, ou encore, lorsqu'ils résultent de la réalisation, en France, d'un cycle commercial complet¹⁵² détachable de l'activité accomplie hors de France. La situation est inverse pour le cas des sociétés en France exerçant une activité à l'étranger. La référence même dans l'article 209, I du Code général des impôts aux conventions fiscales internationales visent ainsi une situation d'un exercice non habituel en France d'une activité d'une société étrangère (ou inversement) mais dont l'imposition est rattachée à la France par le biais d'une convention fiscale particulière.

Cet article imposant le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés regroupe seulement deux situations selon les auteurs Dibout et Le Gall :

¹⁴⁹ Le Conseil d'Etat par deux arrêts rendus en 1942 a établi le critère de l'exercice habituel en France d'une activité commerciale. Le juge reconnaît cet exercice habituel dans trois circonstances : l'existence d'un établissement, l'existence d'un représentant dépourvu de personnalité professionnelle distincte, l'existence d'un cycle commercial complet. CE, 15 juin 1942, RO, 21 volume, p. 148 ; CE, 26 octobre 1942, 21 volume, p. 196.

¹⁵⁰ Selon la jurisprudence, un établissement est une installation professionnelle présentant une certaine permanence, au moyen de laquelle s'exerce une activité génératrice de profits, disposant d'une certaine autonomie au sein de l'entité juridique constituée par l'entreprise.

¹⁵¹ Ce représentant doit être un préposé de l'entreprise et être investi des pouvoirs lui permettant de réaliser directement des affaires au nom de l'entreprise.

¹⁵² Un cycle commercial complet correspond à une série d'opérations commerciales, industrielles, ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. DB 4H 1412, n°19, 1^{er} mars 1995

- i) l'attribution du droit d'imposer à la France les bénéfices extérieurs d'une société française au motifs que si celle-ci détient un cycle commercial complet à l'étranger, la convention fiscale internationale elle, ne reconnaît pas ce critère et n'admet dès lors pas la présence d'un établissement stable à l'étranger.
- ii) l'attribution d'un droit partagé d'imposition des bénéfices malgré l'existence d'un établissement stable avec obtention d'un crédit d'impôt égal à l'impôt étranger afin de lutter contre la double imposition en résultant.

Ainsi, et selon ces auteurs, la logique d'application de l'article 209, I du Code général des impôts détient une portée asymétrique par laquelle « *l'on conçoit mal, qu'une société étrangère puisse être soumise à l'impôt sur les sociétés en France par l'effet déterminant d'une convention, sans qu'elle y exerce habituellement une activité constitutive de l'exploitation d'une entreprise au sens du droit interne* »¹⁵³. Or, il ajoute qu'une telle situation n'apparaît pas sérieusement concevable au regard de la logique des règles tant internes que conventionnelles puisque « *l'attribution conventionnelle du droit d'imposer commande l'assujettissement à l'impôt français des sociétés françaises qui exercent une activité habituelle à l'étranger sans y avoir d'établissement stable au sens de la convention, plutôt que celle de sociétés étrangères qui n'exerceraient pas en France une activité habituelle. En outre, le concept conventionnel d'établissement stable suppose intrinsèquement un degré de permanence qui implique l'exercice habituel d'une activité génératrice de profits* »¹⁵⁴. En conséquence, l'exclusion de l'analyse prioritaire du droit interne entretient une confusion sur l'existence d'une portée symétrique de l'article 209, I du Code général des impôts.

Cette thèse pouvait s'appuyer implicitement sur les précédents Interhome et Midex dans lesquelles le juge pouvait encore être regardé comme ayant implicitement vérifié le bien-fondé de l'imposition sur le terrain du droit interne qui sera vérifié ou heurté par le droit conventionnel. Dès lors, il est possible de ne pas considérer l'affaire comme une invocation

¹⁵³ Patrick Dibout, Jean-Pierre Le Gall, un hybride atypique : la filiale française établissement stable de la société mère étrangère (a propos de l'arrêt du Conseil d'Etat « Sté Interhome AG » du 20 juin 2003) ; RDF 47/04, comm. 44, n° 13, p. 1664

¹⁵⁴ *Ibid*, n°16, p. 1665

des dispositions de la loi de 1959 codifiées dans la dernière phrase de l'article 209, I du Code général des impôts, mais une articulation classique des règles internes puis conventionnelles. Toutefois, cette position a été ouvertement contredite par une jurisprudence récente.

B. Position actuelle de la jurisprudence : la thèse de la symétrie

La jurisprudence du Conseil d'Etat Overseas en date du 31 juillet¹⁵⁵ lève le doute sur la portée de l'article 209, I du Code général des impôts avec clarté par l'application complète du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales. Toutefois, cette jurisprudence n'est pas exempte de certaines critiques dont on peut toutefois douter de la portée non seulement au regard du raisonnement mais aussi au regard du droit positif.

1. Position de la jurisprudence

Le Conseil d'Etat a réfuté la thèse de l'asymétrie des dispositions de l'article 209, I du Code général des impôts et consacre pleinement l'élargissement conventionnel du champ d'application territorial de l'impôt sur les sociétés dans sa décision Overseas TRSF du 31 juillet 2009.

En effet, le rapport public sous cette affaire, Emmanuel Glaser¹⁵⁶, a tranché le débat en s'intéressant de près aux travaux parlementaires de la loi de 1959 afin de déterminer l'esprit et la portée d'application de la dernière phrase de l'article 209, I du Code général des impôts. Selon lui, « *rien dans les débats ne permet de valider la thèse de l'asymétrie* » qui consisterait à ce que l'article 3 de la loi du 28 décembre 1959 avait pour seul objet de permettre l'imposition par la France des bénéfices réalisés à l'étranger par les sociétés françaises et non de permettre l'imposition des bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères. Si à l'origine la loi de 1959 avait principalement pour objet de permettre l'imposition des bénéfices réalisés à l'étranger par une entreprise française, « *la lettre même du texte paraît*

¹⁵⁵ CE 31 juillet 2009 n° 296471 sect., Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited : RJF 11/09 n° 979.

¹⁵⁶ Les conclusions du rapporteur public Emmanuel Glaser, communes aux affaires n° 296471 et n° 297933, sont publiées au BDCF 11/09 n° 133.

imposer de considérer qu'elle a également pour effet de permettre l'imposition en France des revenus d'entreprises étrangères qui ne seraient pas, hors cette disposition, imposables en France ». L'idée d'une portée asymétrique de cette disposition relèverait d'une interprétation *contra legem*.

Dès lors, dans sa décision le Conseil d'Etat soumet à l'impôt sur les sociétés la société de droit anglais Overseas en vertu des dispositions de la convention fiscale internationale endossées préalablement et automatiquement par le droit interne, bien que les critères de droit interne, eux, ne soient pas réunis. L'application complète du principe de subsidiarité dans cet arrêt, au lieu et place d'une application raccourcie habituelle, permet d'illustrer avec clarté la portée de l'article 3 de la loi du 28 décembre 1959 codifié en fin de phrase de l'article 209, I du Code général des impôts.

En réaction à cette décision, un nouvel argumentaire a été suggéré, dont la portée paraît cependant limitée.

2. Les doutes sur l'éventualité d'un moyen en défense

En réponse à cette décision¹⁵⁷, le Professeur Patrick Dibout rectifie la compréhension de la thèse auparavant émise de l'asymétrie afin d'en donner une nouvelle position par rapport à la lecture de la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du Code général des impôts. Selon cet auteur, le fondement de la thèse de l'asymétrie ne provient pas de l'objet de la loi du 28 décembre 1959 mais bien de l'effet de l'application combinée de l'article 209, I du Code général des impôts et des dispositions conventionnelles en matière d'établissement stable. En effet, l'article 7 du modèle OCDE¹⁵⁸ précise que l'existence d'un établissement stable doit s'apprécier en fonction des définitions apportées par l'article 3 de la dite convention sur la

¹⁵⁷ Patrick Dibout, Subsidiarité des conventions fiscales, établissement stable et symétrie de l'art. 3, III de la loi du 28 déc. 1959 (A propos des arrêts *Swiss International Air Lines* et *Overseas Throughbred Racing Stud Farms Ltd*), RDF n°50/09, comm. 580, p. 27

¹⁵⁸ L'article 7 de la convention modèle de l'OCDE dispose que « *les bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* ».

notion « *d'entreprises d'un Etat contractant* »¹⁵⁹. Cette dernière précision fait apparaître clairement la nécessité d'identifier un résident fiscal au sens du droit interne de ce même Etat contractant. Dans ce sens, les commentaires de la convention-modèle OCDE renvoient également au droit interne¹⁶⁰. En conséquence, selon cette logique, le droit interne ne qualifiant pas l'établissement stable, actionne la seconde règle de rattachement, donc la convention fiscale interne, si elle admet l'imposition, nécessite par ailleurs, l'existence des critères de la première règle de rattachement. Par ce mécanisme de renvoi à la manière du droit international privé, la portée de l'article 3, III de la loi du 28 décembre 1959, codifié à l'article 209, I du Code général des impôts se retrouve biaisée. Selon cette idée, la seconde règle de rattachement de l'article 209, I ne permet pas d'être utilisée indépendamment de l'existence en droit interne, d'une entreprise exploitée en France pour le cas d'une société étrangère. Autrement dit, le droit interne renverrait à l'article 7 de la convention modèle OCDE qui, préalablement au renvoi à l'article 5 de la dite convention sur l'existence ou non d'un établissement stable, nécessiterait de réunir les critères d'une entreprise exploitée par rapport au droit interne de l'article 209, I du Code général des impôts.

Toutefois, la lecture de l'article 7 de la convention modèle OCDE peut s'interpréter d'une autre manière afin de rendre non pertinent la référence à l'article 3 de la dite convention et l'existence d'une thèse de l'asymétrie. En effet, au sein de cet article, il ne faut pas considérer l'existence de deux entreprises distinctes mais une entreprise exerçant une activité dans un Etat contractant, et exerçant une activité dans un autre Etat contractant. De cette deuxième activité, il en ressort, non pas l'existence d'une deuxième entreprise, mais l'existence d'un établissement stable. La logique de lecture est différente d'une logique a contrario de l'article 209, I du Code général des impôts. En conséquence, il convient de nuancer cette position par le choix même des stipulations conventionnelles évoquées en argument. L'auteur se réfère à l'article 7 de la convention modèle OCDE relatif aux

¹⁵⁹ L'article 3-1-d de la convention modèle de l'OCDE dispose que les expressions entreprises d'un Etat contractant et entreprises de l'autre Etat contractant désignent « *une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant* ».

¹⁶⁰ Commentaire de l'article 3 de la convention modèle OCDE, point 4, « *le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des Etats contractants* ».

« bénéfiques des entreprises », alors que dans le cadre de sa position en faveur d'une théorie de l'asymétrie, il convient de démontrer que l'existence conventionnelle d'un établissement stable en France d'une société étrangère est dénuée de sens, et donc se référer à l'article 5 de la convention modèle OCDE. En effet, la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du Code général des impôts intéresse principalement l'attribution d'une imposition en France par l'existence d'un établissement stable. La jurisprudence examine les critères d'imposition conventionnelle au regard de l'article relatif à l'établissement stable dans la convention fiscale internationale en cause. Toutefois, comme l'avait démontré la jurisprudence Overseas, la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du Code général des impôts ne renvoie pas obligatoirement à l'article conventionnel relatif aux bénéfiques des entreprises. En effet et en l'espèce, le Conseil d'Etat s'était appuyé sur les dispositions relatives aux revenus immobiliers. Ainsi, et par la possibilité d'invoquer d'autres dispositions conventionnelles que celles en matière de bénéfiques des entreprises, le deuxième argumentaire fourni par le professeur P. Dibout n'a qu'une portée limitée.

Dès lors, et malgré la pertinence de ce nouveau débat doctrinal, la jurisprudence Overseas, de droit positif, n'emporte pas conviction de la possibilité d'un tel moyen en défense en raison de la position symétrique adoptée par le Conseil d'Etat dans son interprétation de l'article 209, I du Code général des impôts. Dès lors, cette jurisprudence peut importer certaines conséquences non négligeables au regard de la détermination de l'impôt sur les sociétés

§2. Les conséquences pratiques au regard de la territorialité de l'impôt sur les sociétés

Cette perception de la portée de la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du Code général des impôts entraîne une série de conséquences pratiques, que ce soit au regard du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI (**A**), au regard des conséquences en matière d'assiette du choix de la base légale (**B**), de la possibilité de dissocier installation fixe d'affaires et établissement stable (**C**), ou encore de revenir sur l'hypothèse de la déductibilité de l'impôt étranger par l'article 39, 1-4° du CGI (**D**).

A. Application cumulée des articles 244 bis A et 209, I du Code général des impôts avec une disposition conventionnelle

Pour reprendre l'exemple établi ci-dessus pour les personnes physiques¹⁶¹, en application de l'article 244 bis A du Code général des impôts, sont soumis à un prélèvement de 33,1/3%, les plus values réalisées par les personnes morales soumise à l'impôt sur les sociétés dont le siège social est hors de France résultant de la cession :

- v) d'actions de SIIC lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10% du capital de la société dont les actions sont cédées ;
- vi) d'actions de SPPICAV lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10% du capital de la société dont les actions sont cédées ;
- vii) des parts, actions ou autres droits dans des organismes présentant des caractéristiques similaires ou soumis à une réglementation équivalente dont le siège social est situé hors de France, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10% du capital de l'organisme dont les parts, actions ou autres droits sont cédés.
- viii) de part ou d'actions de sociétés cotées sur un marché français ou étranger principalement constitué directement ou indirectement de biens ou droits immobiliers, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10% du capital de la société dont les parts ou actions sont cédées.

Depuis la décision Overseas du Conseil d'Etat, le législateur est intervenu dans une loi de finances rectificative pour 2009¹⁶² afin d'introduire dans les dispositions de l'article 209, I du Code général des impôts, les dispositions de l'article 164 B ci-dessus. En conséquence, se retrouve le problème de l'articulation entre les dispositions de l'article 164 B et de l'article 244 bis A du Code général des impôts. Une application cumulée de la seconde règle de rattachement des articles 209,I et 244 bis A du Code général des impôts avec une disposition conventionnelle attribuant à la France le droit d'imposer ce revenu est-elle envisageable ?

¹⁶¹ Voir Section I, paragraphe II, du présent chapitre.

¹⁶² L. n°2009-1674 du 30 décembre 2009, article 22-I-N et VII-4, à caractère interprétatif

Dès lors qu'il a été démontré la portée symétrique de l'article 209, I du Code général des impôts, il n'est pas exigé que le revenu d'une société étrangère provienne nécessairement d'une entreprise exploitée en France, et peut être attribué par le biais d'une convention fiscale internationale. Dans l'exemple précédemment utilisé, l'article 13 de la convention fiscale internationale entre la France et les Etats-Unis¹⁶³ dispose que les gains provenant d'actions de ce type de société sont attribués à la France sans condition de détention.

A supposer une possibilité d'imposition, des interrogations demeurent : l'imposition relèvera-t-elle de l'impôt sur les sociétés ou d'un prélèvement ? Par ailleurs, l'absence de précision par la convention fiscale internationale ne permet pas de déterminer si le revenu imposable doit être brut, ou net, ou encore les situations d'imputation ou non d'une éventuelle moins value. Dans ces situations d'incertitude une précision de l'administration fiscale aurait été volontiers accueillie. Toutefois, il ne semble pas possible de démontrer au regard du principe de cohérence fiscale, une absence de volonté d'exonération sur ce type de revenu pour des personnes morales cédant des titres des types de sociétés visées. Certes, il devient plus délicat de faire jouer une volonté d'exonération implicite du législateur, alors que celui-ci a ajouté les dispositions de l'article 164 B aux dispositions de l'article 209, I du Code général des impôts qui démontre une volonté prononcée et récente d'étendre le champ d'imposition de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, si cette volonté d'imposition apparaît, le principe de cohérence fiscale entre la règle de l'article 164 B et les dispositions de l'article 244 bis A couplé avec l'adage *specialia generalibus derogant* ne doivent pas pour autant être écartés. En effet, antérieurement à cet ajout, aucune règle pour les personnes morales n'était comparable à celle de l'article 164 B du Code général des impôts. Désormais le lien entre ces dispositions ne fait plus aucun doute et un moyen en défense d'une éventuelle imposition peut être conduit.

¹⁶³ Article 13 de la Convention fiscale internationale entre la France et Etats-Unis dispose que « 1. Les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers situés dans un Etat contractant sont imposables dans cet Etat. 2. Pour l'application des dispositions du paragraphe 1, l'expression " biens immobiliers situés dans un Etat contractant " désigne : les actions, parts ou droits dans une société dont l'actif est constitué pour au moins 50 p. cent de biens immobiliers situés en France, ou tire au moins 50 p. cent de sa valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers situés en France ».

Une autre réserve peut également être invoquée à l'encontre de l'application de cette imposition au regard des commentaires de l'article 13 de la convention modèle OCDE au point n°3 qui dispose que : « *il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne* ». Ainsi, l'esprit de cet article semble instituer un principe de non-aggravation stricto-sensu, de valeur conventionnelle. Cependant cette affirmation laisse planer une insécurité juridique par l'existence du renvoi aux dispositions conventionnelles par la loi du 28 décembre 1959 afin d'étendre le droit d'imposition français.

Cet exemple illustre également les difficultés à asseoir l'assiette de l'imposition en fonction de la base légale déterminée par la convention fiscale internationale.

B. Le choix de la base légale attribuée par une convention fiscale internationale et les conséquences en matière d'assiette

En application de la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du Code général des impôts, la base légale retenue de la convention fiscale internationale applicable peut permettre l'imposition d'un revenu dont les contours de l'assiette peuvent être difficile à déterminer. Dans un premier temps, l'assiette sera plus ou moins étroite selon la base légale retenue par la convention fiscale internationale. En effet, et pour reprendre les propos de Vincent Daumas, « *l'étendue de l'assiette de l'impôt sur les sociétés ne varie pas substantiellement selon que l'on qualifie en France la présence d'une entreprise non résidente selon le seul fondement du droit interne ou selon l'existence d'un établissement stable situé en France*¹⁶⁴ ». Toutefois, l'assiette peut être plus étroite selon une autre base légale attribuée par la convention fiscale internationale.

¹⁶⁴ Vincent Daumas, « "Subsidiarité" des conventions fiscales internationales : un pragmatique retour à l'orthodoxie », RJF 11/09, p. 819

La jurisprudence *Overseas*¹⁶⁵ a permis de démontrer l'utilisation d'un article conventionnel relatif aux revenus immobiliers. En effet, par l'articulation des dispositions de l'article 209, I du Code général des impôts et l'article 5 de la convention fiscale franco-britannique¹⁶⁶ relatif aux revenus immobiliers, seuls ont pu être comptabilisés les bénéfices et les charges afférents à l'activité immobilière de la société étrangère en France. Le moyen du ministre résultant d'un passif injustifié sur la base des mouvements de capitaux n'a pas remis en cause le constat de l'absence de variation positive de l'actif net.

Par ailleurs, l'impact de la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du Code général des impôts sur l'assiette du revenu et ses modalités d'imposition ultérieures en droit interne sont illustrés dans l'exemple précédent.

En conclusion, il est préférable d'appliquer le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales dans sa forme la plus complète, afin de rechercher l'existence d'une base légale interne plus large que celle de certains revenus, autres que ceux d'entreprises, qui doivent se rattacher spécifiquement à un bien ou à un droit. A ce sujet, les bénéfices d'entreprises rattachables à un établissement stable peuvent faire l'objet d'une extension de territorialité par la dissociation entre la notion interne d'installation fixe d'affaires et la notion conventionnelle d'établissement stable, plus large.

¹⁶⁵ CE 31 juillet 2009 n° 296471 sect., *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited*: RJF 11/09 n° 979.

¹⁶⁶ Article 5 de la Convention fiscale franco-britannique de 1968 (abrogée) : « *les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre Etat contractant, ainsi que les revenus tirés des droits attachés à ces biens, sont imposables dans cet autre Etat* ».

C. Situations exceptionnelles d'extension d'imposition par dissociation des notions d'installation fixe d'affaires et d'établissement stable

En pratique et en reprenant l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE¹⁶⁷, les exemples donnés d'établissement stable démontrent l'association entre la notion de droit interne française et la notion conventionnelle.

A titre d'illustration, la dissociation de ces deux critères repose sur des situations exceptionnelles relatives notamment :

- i) aux chantiers. En droit interne, la notion de chantier nécessite des travaux importants continus, de longue durée, ainsi que des prises de décisions techniques par les responsables locaux afin d'être désignée comme une « *installation fixe d'affaires* » exploitée en France ou hors de France. Les conventions fiscales internationales sont toutefois assez volatiles sur la notion de durée de chantier. Ainsi une dissociation entre droit interne et droit conventionnel se retrouve principalement dans les conventions conclues avec les pays en développement qui requiert généralement l'attraction de l'imposition. A titre d'illustration, la qualification du chantier en établissement stable peut s'effectuer sans condition de durée, dès sa création (i.e : Afrique francophone au sud du Sahara, Algérie, Maroc, Madagascar, la chine). D'autres conventions fiscales internationales subordonnent cette reconnaissance à une condition de durée inférieure à celle prévue par le modèle OCDE (Ethiopie, Comores, Nigeria, Thaïlande, Algérie, Libye).
- ii) les installations fixes avec un certain degré de permanence et d'indépendance mais non autonome. En droit interne la reconnaissance d'une installation fixe d'affaires requiert un critère d'autonomie. En droit conventionnel, la

¹⁶⁷ Article 5.2 de la Convention-modèle OCDE: « *l'expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction, b) une succursale, c) un bureau, d) une usine, e) un atelier et f) une mine de puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.* »

jurisprudence¹⁶⁸ a fait remarquer que cette condition disparaît de la définition de l'établissement stable. L'activité peut être exercée par des salariés ou autres personnes recevant des instructions de l'entreprise avec des pouvoirs autonomes dans leurs relations avec les tiers.

- iii) les prestations de services d'une entreprise agissant par l'intermédiaire d'employés ou « d'autres personnels ». (i.e : l'article 5-2-i de la convention fiscale internationale conclue entre la France et les Philippines qualifiant de ce type de prestation comme celle d'un établissement stable¹⁶⁹).

De même, les critères retenus pour la notion d'agent dépendant rejoignent les critères de droit interne français¹⁷⁰.

Comme le souligne Marie-Hélène Pinard Fabro¹⁷¹, une entreprise étrangère qui dispose en France d'un établissement stable non révélé est placée en position de faiblesse face à l'administration fiscale puisque celle-ci s'expose à des délais de prescriptions allongés pour activité occulte, et la possibilité d'une taxation d'office. Par ailleurs, la requalification par l'administration fiscale de l'activité de l'entreprise étrangère en France comme établissement stable fait apparaître une double imposition. En effet, les profits de cette activité ont tout d'abord été a priori rattachés à l'activité à l'étranger par l'Etat étranger, puis a posteriori, à la France par la requalification de l'administration. En conséquence, l'élimination de la double imposition requise par la convention fiscale en cause ne pourra être que l'objet d'un long contentieux auprès de chaque Etat.

¹⁶⁸ CE 31 juillet 2009 n° 297933, 3^e et 8^e s.-s., min. c/ Sté Swiss International Air Lines AG : RJF 11/09 n° 980, concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133.

¹⁶⁹ Article 5-2-i :de la convention fiscale internationale conclue entre la France et les Philippines dispose que : « *la prestation de services, y compris les services de consultants, par une entreprise agissant par l'intermédiaire d'employés ou d'autres personnels, lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet annexe) dans un État contractant pendant une période ou des périodes excédant au total six mois au cours d'une période quelconque de douze mois* ».

¹⁷⁰ Le droit interne français requiert l'existence d'un statut dépendant et du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise dans le cadre d'une activité génératrice de profit.

¹⁷¹ Marie-Hélène Pinard-Fabro « *Établissement stable : un regain d'actualité* », BF 6/10, 1^{er} juin 2010, p. 517.

D. La déduction de l'impôt étranger par une société française

Selon Olivier Fouquet et Philippe Durand, le régime français de la territorialité de l'impôt n'est pas particulièrement favorable à l'expansion à l'étranger des entreprises françaises¹⁷². Un cas de double imposition est unanimement critiqué dans l'hypothèse où l'impôt étranger ouvre un droit conventionnel à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français mais où cette imputation s'avère impossible en raison de l'absence d'impôt français en raison d'un résultat déficitaire.

Le rapporteur public Olivier Fouquet, sous l'affaire Sté française des techniques Lummus¹⁷³, affirme qu'il est impossible de déduire radicalement de cette décision que l'impôt étranger ne pourrait pas être déduit des charges de la société française et contribuer à l'augmentation du déficit reportable. Selon lui, cette décision n'a statué que sur le terrain juridique de la convention bilatérale à l'exclusion du terrain du droit interne sur le fondement de l'article 39, 1-4° du Code général des impôts.

En effet, l'espèce jugée le 11 juillet 1991 ne fait pas pleinement encore application de la jurisprudence Schneider Electric et du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales. Dès lors que l'article 209, I du Code général des impôts définit l'assiette et la territorialité de l'impôt sur les sociétés, l'article 39, 1-4° dudit code applicable à l'impôt sur les sociétés dispose que les impôts à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement de l'exercice constituent une charge déductible¹⁷⁴. Le Conseil d'Etat a par ailleurs consacré le

¹⁷² Olivier Fouquet, Philippe Durand « *Impôt étranger : déductible à défaut d'imputabilité ?* », RJF 01/09, p. 10

¹⁷³ Conseil d'Etat, 7 / 9 SSR, du 11 juillet 1991, n°57391 : RJF 10/91 n°1208, conclusions publiées à la Revue des sociétés 1991 p. 808

¹⁷⁴ Une liste d'exception est posée à l'article 213 du Code général des impôts : « *ne sont pas déductibles l'impôt sur les sociétés, la contribution sociale mentionnée à l'article 235 tr ZC ainsi que l'impôt sur le revenu* ».

principe de déductibilité de l'impôt étranger sur le fondement de l'article 39,1-4° en prévenant l'éventualité d'un obstacle conventionnel¹⁷⁵.

Les conventions fiscales internationales peuvent permettre l'imposition d'un crédit d'impôt lorsque celui-ci fait l'objet d'une imputation effective¹⁷⁶. Toutefois et en présence d'une telle convention, lorsque cette imputation n'est pas possible pour cause de déficit, il convient de revenir aux dispositions de droit interne. Par ailleurs, certaines conventions fiscales internationales posent une clause de restriction générale de toute imposition acquittée à l'étranger¹⁷⁷. En présence de ce type de convention, l'impôt acquitté à l'étranger ne peut être déduit en France, y compris lorsque la situation de l'entreprise française serait déficitaire et ne pourrait permettre une imputation effective.

En définitive et sous réserve d'une restriction conventionnelle, il est possible par l'application du principe de subsidiarité et malgré le silence conventionnel d'accroître son déficit français par l'existence d'entités hors de France ayant subi une imposition étrangère.

En conclusion, s'il est possible de mesurer l'impact du principe de subsidiarité sur la territorialité de l'impôt sur les sociétés, l'influence de celui-ci sur les dispositions internes anti-abus n'est pas sans effet également sur le droit d'imposition français.

¹⁷⁵ CE, 20 novembre 2002, n°230530 : RJF 2/03 n°153 avec conc. G Goulard p. 111, obs. N. Chahid-Nourai BGFE 1/03 p. 1

¹⁷⁶ Article 22-2 b) de la convention fiscale conclue entre la France et la Chine

¹⁷⁷ Article 24-1 a) de la convention fiscale conclue entre la France et l'Italie

Chapitre II : Principe de subsidiarité et article 209 B du C.G.I : influence et alternative

L'article 209 B du Code général des impôts énonce une règle anti-abus à l'encontre des sociétés étrangères contrôlées par une société française. Dès lors, la reconnaissance d'un groupe de sociétés est présentée comme un instrument permettant d'éviter que certaines sociétés ne délocalisent certaines activités dans des filiales établies dans des pays étrangers à fiscalité faible à la seule fin d'échapper à l'impôt dans leur Etat d'origine¹⁷⁸.

Le principe de subsidiarité présente à cet endroit un double impact. Celui-ci influence l'articulation de l'application de l'article 209 B du Code général des impôts à celle des conventions fiscales internationales (**Section I**). Par ailleurs, l'application du principe de subsidiarité peut, d'une autre manière, produire des effets similaires à l'article 209 B du Code général des impôts, et ce en l'absence d'une démonstration de la fictivité de la société étrangère, lors de son application à certaines conventions fiscales internationales (**Section II**).

Section I : Présentation et impact du principe de subsidiarité sur l'article 209 B du Code général des impôts

Une présentation rapide du mécanisme d'imposition de l'article 209 B du Code général des impôts est nécessaire (§1) afin d'apprécier efficacement l'impact du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales sur celui-ci non seulement en tant qu'influence neutralisante mais également en tant qu'alternative (§2).

¹⁷⁸ Daniel Gutmann, « droit fiscal des affaires », Domat, Montchrestien-lextenso 1^{ère} édition, Septembre 2010, p. 483.

§1. Présentation rapide du mécanisme de l'article 209 B

Par application de l'article 209 B du C.G.I¹⁷⁹, seront imposés en France, sous certaines conditions, les bénéfices réalisés dans des filiales ou succursales détenues par des sociétés françaises et établies dans des pays à fiscalité privilégiée.

Ce dispositif, qui constitue une exception au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés nécessite un certain nombre de conditions afin de trouver application :

- i) une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50% des actions, parts, droits financiers ou droit de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie, ou institution comparable établie ou constituée hors de France, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés.
- i) le taux de détention est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique établie ou constituée hors de France sont détenus par des entreprises établies en France qui, dans le cas où l'entité étrangère est cotée sur un marché réglementé, agissent de concert ou bien par des entreprises qui sont placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 à l'égard de la personne morale établie en France.

En conséquence, l'article 209 B du Code général des impôts s'applique non seulement dans le cas où la société française dispose à l'étranger d'une filiale mais également lorsqu'elle dispose d'une exploitation directe (i.e. une succursale). L'article exclut par ailleurs de son champ d'application les entreprises ou entités juridiques qui sont établies ou constituées dans un Etat de la Communauté européenne et qui ne peuvent être regardées comme un montage purement artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

¹⁷⁹ Décret en Conseil d'Etat n°2006-1309 du 25 octobre 2006 (JO du 27 octobre 2006, page 15917) et instruction administrative du 16 janvier 2007 (BOI 4 H-1-07).

De même, l'article 209 B du C.G.I présente une clause de sauvegarde générale de son application pour toutes les sociétés ayant choisi de s'établir dans un territoire à fiscalité privilégiée. Ainsi, lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective¹⁸⁰ exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège, l'application de ce dispositif anti-abus est mise en échec.

Le régime d'imposition fixé par l'article 104 de loi de finances pour 2005 à la suite d'une jurisprudence du Conseil d'Etat a pour effet d'ajouter aux résultats imposables de la société mère française les résultats positifs de l'entité étrangère en question¹⁸¹. Ces bénéfices sont désormais réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers de la société française et sont imposables entre ses mains.

Par cette modification, le législateur a entendu orienter la compatibilité de l'article 209B du Code général des impôts au regard des conventions fiscales internationales mise à l'épreuve par le principe de subsidiarité.

§2. L'influence passée et présente du principe de subsidiarité sur l'article 209 B

L'impact du principe de subsidiarité se distingue en ce que l'entité étrangère contrôlée par la société française constitue une filiale ou un établissement stable.

¹⁸⁰ Sont exclues de la clause d'exonération les activités civiles par nature et les activités libérales par nature.

¹⁸¹ Afin d'éviter les situations de double imposition, l'impôt acquitté localement par l'entreprise ou l'entité juridique établie à l'étranger est imputable sur l'impôt établi en France à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés et s'il s'agit d'une entité juridique à proportion de sa participation. De même les distributions sont neutralisées fiscalement puisque, par construction, elles sont réputées être intervenues antérieurement à leur existence effective.

A. L'influence du principe de subsidiarité sur l'article 209 B à l'encontre de filiales étrangères

Au regard des filiales étrangères implantées dans un pays à fiscalité privilégiée et contrôlées par une société française, l'impact du principe de subsidiarité sur l'article 209 B varie selon la rédaction de l'article, modifiée par la loi de finances pour 2005.

1. L'impact du principe de subsidiarité antérieurement à la loi de finances pour 2005

Dans sa rédaction d'origine, l'article 209 B du Code général des impôts prévoyait qu'une entreprise française est « *soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient* ». En remarque, l'article 209 B visait uniquement l'existence d'une filiale à l'étranger et non celle d'une entreprise exploitée directement.

Sous l'empire de cette rédaction, la décision Schneider Electric¹⁸² du Conseil d'Etat a remis en cause l'application de cet article face aux conventions fiscales internationales par le biais du principe de subsidiarité. Dans cette affaire, une société suisse de nature financière était détenue par une société française dans les conditions requises par l'article 209 B du Code général des impôts. Le contribuable s'est dès lors prévalu de la convention fiscale franco-suisse afin de contester cette imposition entraînant un débat sur la qualification du revenu visé par l'article 209 B. Le Conseil d'Etat a jugé inapplicable cet article à la convention fiscale franco-suisse aux motifs que les revenus imposables sur ce fondement devaient être qualifiés de « *bénéfices* » et non de « *revenus réputés imposables* ». En conséquence et en l'absence d'un établissement stable en France, par application de l'article 7 relatif aux bénéfices d'entreprises de la dite convention fiscale, les revenus de la filiale Suisse ne peuvent être imposés en France, le droit d'imposition étant exclusivement réservé à la Suisse.

¹⁸² CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider electric : JurisData n° 2002-080182 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657 ; RJF 2002, n° 1080

En d'autres termes, dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2005, le principe de subsidiarité, par l'impact de la qualification des revenus en droit interne, a eu pour conséquence de réduire à une peau de chagrin¹⁸³ l'application de l'article 209 B du Code général des impôts.

2. L'impact du principe de subsidiarité suite à la loi de finances pour 2005

Désormais, par la loi de finances pour 2005, les bénéfices réalisés par une filiale à l'étranger « *sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement* ».

Par cette requalification législative, l'impact du principe de subsidiarité se réduit à savoir si la rédaction des stipulations conventionnelles relatives aux dividendes assimile ou non expressément les revenus réputés distribués à des dividendes. Dans l'hypothèse d'une réponse positive, la France obtient le droit d'imposer ces revenus. Dans l'hypothèse inverse, les revenus réputés distribués conservent la qualification interne et s'insèrent dès lors dans l'application de la clause-balai des conventions fiscales internationales qui en principe attribue également à la France le droit d'imposer ce revenu. Cependant, par une rédaction inverse de cette clause, l'imposition du revenu se retrouve alors en faveur de l'Etat de la source et retire toute application de l'article 209 B, comme l'illustre la convention franco-libanaise¹⁸⁴.

¹⁸³ En effet, une restriction exclusive du droit d'imposer par l'article 7 de la convention modèle OCDE, réduit la possibilité pour l'Etat français d'appliquer l'article 209 B du CGI qui devient dès lors incompatible.

¹⁸⁴ L'article 25 de la convention franco-libanaise dispose que « *les revenus non mentionnés aux articles précédents ne sont imposables que dans l'Etat contractant d'où ces revenus tirent leur origine* ». La décision du CE, 30 décembre 2002, 3^e s.-s. et 8^e s.-s., n° 236096, Hanna, les revenus réputés distribués ne constituent pas des dividendes en l'absence de définition par la convention fiscale internationale franco-libanaise.

Par ailleurs, la qualification du revenu au regard de l'imposition d'un établissement stable à l'étranger par l'article 209 B du Code général des impôts connaît un impact moindre au regard du principe de subsidiarité.

B. L'impact du principe de subsidiarité sur l'article 209 B à l'encontre d'un établissement stable à l'étranger

Les bénéfices d'une entreprise étrangère contrôlée par une société française ne peuvent recevoir la qualification de revenus capitaux mobiliers et restent soumis aux dispositions relatives aux bénéfices des entreprises en droit interne comme en droit conventionnel¹⁸⁵. Dès lors, cette situation entraîne l'application de l'article 7 de la convention modèle OCDE dans lequel le droit d'imposition revient à l'Etat de l'établissement sans pour autant que ce droit soit « *exclusif* ». Ainsi, le dispositif conventionnel peut permettre une imposition partagée des bénéfices de cette exploitation directe par l'Etat de résidence de l'entreprise dont il est l'émanation incluant l'une des méthodes permettant de parvenir à l'élimination de la double imposition. En conséquence et à l'inverse, l'article 209 B du Code général des impôts ne pourra pas être applicable si la convention fiscale en cause attribue une imposition exclusive à l'Etat de l'établissement stable¹⁸⁶.

En parallèle du contentieux de la jurisprudence Schneider Electric, l'administration a inséré des stipulations spécifiques dans certaines conventions fiscales internationales afin d'appliquer l'article 209 B du Code général des impôts. L'existence de ces clauses n'a désormais d'intérêt qu'à l'écart des établissements stables, la qualification au regard des filiales étant désormais arrêtée. Comme le souligne Bruno Gouthière¹⁸⁷, deux types de clauses ont été insérés :

¹⁸⁵ Bruno Gouthière, *les impôts dans les affaires internationales*, 8ème édition Francis Lefebvre, 2010, n° 73305 p. 850.

¹⁸⁶ L'administration dans l'annexe III de son instruction du 16 janvier 2007 4 H-1-07 établit une liste des Etats ou territoires avec lesquels la France a conclu une convention fiscale lui offrant la possibilité d'imposer effectivement les bénéfices des établissements stables situés dans l'autre Etat (dernière mise à jour en 2006).

¹⁸⁷ Bruno Gouthière, *les impôts dans les affaires internationales*, 8ème édition Francis Lefebvre, 2010, n° 73315 p. 851.

- i) les clauses explicites visant directement l'article 209 B du Code général des impôts et la possibilité de son application.
- ii) les clauses implicites insérées en fin de conventions fiscales prévoyant en général que « *nonobstant toute autres disposition de la convention, les revenus d'un résident de France, même s'ils sont imposables, ou exclusivement imposables dans l'autre Etat contractant, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français s'ils ne sont pas exonérés en droit interne français ; la double imposition est alors éliminée par un crédit d'impôt égal à l'impôt de l'autre Etat contractant* ».

La situation des filiales étrangères contrôlées par une société en France est désormais réglée par la loi de finances pour 2005. Dès lors, la formulation de cette dernière clause n'a d'utilité qu'à l'égard des succursales afin de permettre une imposition des résultats étrangers malgré l'article 7 de la convention modèle OCDE.

Toutefois, la portée de cette dernière clause n'est pas négligeable au regard du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales qui pourrait dès lors, et par sa nouvelle compréhension issue de la jurisprudence Overseas, constituer une alternative, cette fois-ci sans garde fou, à l'article 209 B du Code général des impôts.

Section II : Le principe de subsidiarité, une alternative à l'article 209 B ?

Ces clauses atypiques insérées au sein de conventions fiscales internationales pourraient, par une application de la nouvelle grille de lecture du principe de subsidiarité, être amenées à jouer, même en dehors de toute application de l'article 209 B du Code général des impôts (§1). Une telle alternative serait très critiquable et illustre ainsi la nécessité pour l'administration de préciser les applications pratiques du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales (§2).

§1. Les conventions fiscales atypiques et le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Concomitamment au contentieux Schneider Electric, l'administration fiscale est venue insérer dans certaines de ses conventions une clause subtile indiquant l'application de l'article 209 B du Code général des impôts, malgré la rédaction des dispositions conventionnelles relatives aux bénéficiaires d'entreprise. Aujourd'hui, la portée de ces clauses conventionnelles est à apprécier au regard du principe de subsidiarité entendu sous la jurisprudence Overseas, pour les succursales, voire pour les filiales, établies à l'étranger d'une société française soumise à l'impôt sur les sociétés.

A. Illustrations de conventions fiscales contenant une clause atypique

La clause atypique la plus célèbre se retrouve dans la convention fiscale franco-suisse modifiée par l'avenant du 22 juillet 1997 et dispose à l'article 25-A que :

« Nonobstant toute autre disposition de la présente convention, les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'en Suisse conformément aux dispositions de la convention, et qui constituent des revenus imposables d'un résident de France, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt suisse n'est pas déductible de ces revenus, mais le résident de France a droit, sous réserve conditions et limites, à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français ».

D'autres conventions fiscales internationales retrouvent cette même clause :

Articles	Etats contractants
Article 25	France - Albanie
Article 23	France - Arménie
Article 23	France - Azerbaïdjan
Article 23	France - Bolivie
Article 23	France - Botswana

Article 26	France - Cameroun
Article 23	France - Croatie
Article 24	France - Egypte
Article 19	France – Emirats arabes unis
Article 23	France - Estonie
Article 24	France - Ghana
Article 24	France - Guinée
Article 23	France - Israël
Article 22	France - Jamaïque
Article 23	France – Kazakhstan
Article 19	France – Koweït
Article 23	France – Lettonie
Article 23	France - Lituanie
Article 24	France - Macédoine
Article 24	France - Malte
Article 23	France - Mongolie
Article 23	France - Namibie
Article 19	France - Oman
Article 23	France - Ouzbékistan
Article 24	France - Pakistan
Article 20	France - Qatar
Article 23	France - Suède
Article 23	France – République Tchèque
Article 23	France - Ukraine
Article 22	France - Vietnam

Par l'introduction de cette réserve, les revenus de la filiale ou de la succursale à l'étranger pourront être imposés en France si la législation interne française le prévoit, et si l'impôt étranger pourra ensuite être imputé sur l'impôt français. La France est ainsi habilitée à imposer une entreprise française sur ses bénéfices attribuables à une entreprise ou entité étrangère conformément à l'article 7 de la convention modèle OCDE (ou un autre type de

disposition) pour autant qu'elle impute dans ce cas l'impôt étranger effectivement payé par un crédit d'impôt.

Toutefois, et afin de reprendre le cas de la convention fiscale franco-suisse, la clause fait elle-même débat entre les Etats contractants. Pour la France, cette réserve permet une application de l'article 209 B du Code général des impôts aussi bien aux succursales qu'aux filiales suisses, et ce en l'absence d'établissement stable de la filiale en France, malgré l'article 7 de la convention fiscale¹⁸⁸. A l'inverse, la Suisse estime que cet article ne vise qu'un nombre réduit d'imposition exclusive revenant à l'Etat de la source. En effet cette rédaction attribuerait le droit d'imposition, mentionné dans l'expression « ne sont imposables qu'en Suisse », comme ne concernant qu'une disposition de la convention attribuant un droit d'imposition exclusif à la Suisse en tant qu'Etat de source. De fait, l'article sur l'élimination des doubles impositions n'a pour vocation que de régler les conflits entre un assujettissement illimité (Etat de résidence) et un assujettissement limité (Etat de source), le cas échéant entre deux Etats de source¹⁸⁹. L'imposition des bénéficiaires en France d'une filiale suisse sans établissement stable en France constitue une double imposition proscrite par l'article 7 de la convention fiscale en cause. Dès lors, selon la Suisse, l'application de l'article 209 B doit être limitée aux établissements stables de personnes morales établies en France, sans pour autant s'étendre à la notion de filiales.

Toutefois, un jugement du tribunal administratif de Paris en date du 2 décembre 2008, Société Nord Est¹⁹⁰, a appuyé la position de l'administration en énonçant que :

« en vertu de l'article 25 A-1-b de la convention fiscale franco-suisse suite à l'avenant du 22 juillet 1997, les bénéficiaires d'une filiale suisse peuvent, lorsqu'ils constituent un élément imposable d'une société française en application de l'article 209 B, I du CGI être pris en compte pour le calcul de l'impôt français et ouvrir droit à ce titre à un crédit d'impôt sans qu'y fassent obstacle les stipulations de l'article 7, I de la dite convention ».

¹⁸⁸ Rapport de la commission des finances du Sénat n° 351 du 24 mars 1998, II.C.5.

¹⁸⁹ Patrice Couturier, David Affejee et Etienne von Streng, *Nouvel article 209 B du CGI et relations franco-suisse : un obstacle levé ?*, BF 11/05, Etude n°2.

¹⁹⁰ TA Paris 2 décembre 2008 n° 03-8211, 2^e sect., 1^e ch., Sté Nord Est : RJF 4/09 n° 381.

Pour prendre un autre exemple, la convention fiscale conclue entre la France et l'Ouzbékistan contient ce même type de clause, commentée par l'administration fiscale¹⁹¹. En principe et pour les personnes morales réalisant des bénéfices en Ouzbékistan par l'intermédiaire d'un établissement stable et exerçant sur ce territoire une activité autonome de celle du siège français échapperont à la territorialité de l'impôt sur les sociétés français s'ils sont soumis à un impôt local comparable à celui français. De même, les bénéfices d'une filiale implantée en Ouzbékistan n'entreront pas dans le champ de l'impôt français puisque ces dispositions ne créent « aucune double imposition devant par la suite être éliminée par la France ». Toutefois, si l'établissement stable ou la filiale établie en Ouzbékistan bénéficie d'un régime fiscal privilégié, en conséquence, seront applicables les dispositions de l'article 209 B du CGI. Cette rédaction conventionnelle confirme alors le droit de la France d'appliquer cette législation, sans contrariété avec l'article 7 de la convention qui prévoit un droit exclusif d'imposer les revenus en cause en Ouzbékistan. La double imposition est résolue par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé en Ouzbékistan par l'établissement ou la filiale de la société française sur ces mêmes bénéfices.

En conclusion, il a été admis que ce dispositif est bien une insertion de l'article 209 B du CGI au sein d'un dispositif conventionnel applicable tant pour les filiales que pour les succursales étrangères contrôlées par une entreprise en France. Toutefois, au regard de l'article 209 B, la loi de finances de 2005 a réduit considérablement la portée de cette réflexion au regard du contrôle d'éventuelles filiales étrangères. Cependant, ce raisonnement n'est pas sans importance pour une application indépendante du principe de subsidiarité au regard de l'article 209 B face à cette clause.

B. Articulation du principe de subsidiarité et des clauses atypiques indépendamment de l'article 209 B

Depuis la jurisprudence Overseas qui a mis fin au débat sur la portée de l'article 209, I du Code général des impôts et plus généralement de la loi du 28 décembre 1959, ces clauses atypiques pourraient amener une toute nouvelle dimension au droit d'imposition français face

¹⁹¹ Inst. 9 juillet 2004, 14 B-5-04 n° 83 à 87.

au principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales. Pour rappel, le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés posé à l'article 209, I du CGI pouvait être étendu par sa seconde règle de rattachement par toute imposition attribuée à la France par une convention fiscale internationale, et ce nonobstant l'existence d'une imposition préalable établie sur les seules dispositions de droit interne.

Ces dispositions conventionnelles atypiques, inscrites afin d'appliquer l'article 209 B, I du CGI qui constitue une exception à la territorialité de l'impôt sur les sociétés, peuvent-elles fournir un droit d'imposition à la France par le principe de subsidiarité au regard de filiales ou succursales établies à l'étranger ? Est-il dès lors possible d'invoquer la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du CGI qui est à l'inverse un article relatif à la territorialité de l'impôt sur les sociétés ?

Le dispositif initial de la loi du 28 décembre 1959, partiellement codifié dans les dispositions relatives à la territorialité de l'impôt sur les sociétés, vise principalement à permettre à la France d'insérer des clauses dans les conventions fiscales internationales afin d'attribuer à celle-ci le droit d'imposer un revenu qui aurait été non imposable d'après la législation interne. A suivre les travaux parlementaires, le rapport de M. Pellenc pour la Commission des finances du Sénat, les propos du commissaire du gouvernement E. Glaser sous la décision *Overseas*, ainsi qu'une partie de la doctrine universitaire¹⁹², ce dispositif ne peut se cantonner à une règle de rattachement territorial tant par son objet que par ses effets. L'origine de ce texte vise à supprimer les anomalies telles que les doubles exemptions résultant de ces conventions conclues à une époque antérieure aux règles actuelles de territorialité. A la lecture de l'article 209, I du Code général des impôts, la seconde règle de rattachement des bénéficiaires à la France ne peut se réduire à une portée territoriale. En conséquence, il n'est donc pas inenvisageable d'invoquer les dispositions codifiées de la loi du 28 décembre 1959 en matière d'impôt sur les sociétés afin d'appliquer la clause atypique.

Toutefois, le dispositif conventionnel atypique attribue-t-il un droit d'imposition à la France en dehors de toute imposition de droit interne ? La clause conditionne sa mise en

¹⁹² Voir référence Chapitre I, Section II, paragraphe 2, relatif au principe de non aggravation et la portée de la loi du 28 décembre 1959.

œuvre à l'existence de « *revenus imposables d'un résident de France* » parallèlement à l'imposition par l'autre Etat contractant de ces mêmes revenus. Cette condition s'interprète originellement au regard de l'application de l'article 209 B du CGI antérieurement à la loi de finances pour 2005. Le renvoi expresse par le législateur à une disposition conventionnelle afin d'établir l'imposition permet-il de remplir cette condition d'imposabilité ? Autrement dit, la détermination du « *revenu imposable d'un résident de France* » peut-elle être tautologique ? A l'évidence, la condition nécessite par elle-même que l'imposition de ce revenu soit établie en France, ce qui n'est pas le cas puisqu'en la présente, il ne s'agit que d'un simple renvoi. Il convient de souligner la portée de la disposition de l'article 209 B, en conséquence de ces clauses atypiques est de lutter contre les doubles exonérations, et non de fournir des situations de double imposition résolue par l'octroi d'un crédit d'impôt. Le commissaire du gouvernement Stéphane Austry sous la décision Schneider Electric précisait par ailleurs que « *l'institution de l'article 209 B n'était pas fondée sur une volonté de déroger au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, ce qui correspond pourtant à la présentation habituelle faite de l'article 209 B, mais était principalement justifiée par le souci d'éviter la double exonération des bénéfices réalisés par des filiales situées à l'étranger* »¹⁹³ sous conditions. Si sous cet arrêt, le Conseil d'Etat n'a pas suivi son commissaire du gouvernement, le législateur par l'introduction de la loi de finances de 2005 réactualise ce raisonnement. Si pour les filiales le débat n'est donc plus d'actualité, pour les succursales celui-ci est toujours présent.

Toutefois par une simple application de la mécanique juridique du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, une attribution du droit d'imposer par les dispositions du droit interne français en combinaison de la seconde règle de rattachement de l'article 209, I du C.G.I mais dont le droit a été retiré par une convention fiscale internationale pourrait retrouver son droit par le biais de ces clauses atypiques.

Ce type de situation conduisant à l'imposition de revenus par la France s'ils ne sont pas exonérés en droit interne français aboutirait à une pluralité de situations d'impositions qui pourrait être exubérante du droit commun.

¹⁹³ Conclusions (contraires) du commissaire du gouvernement Stéphane Austry, sous la décision CE ass. 28 juin 2002 n°232276, ministre c/Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n°1080.

§2. Critiques et ouvertures

Les conséquences du principe de subsidiarité sur la territorialité de l'impôt sur le revenu comme sur les sociétés n'est pas sans importance et entraîne un sentiment particulier d'insécurité juridique depuis la jurisprudence du Conseil d'Etat Overseas permettant de confirmer la portée très générale des dispositions de la loi du 28 décembre 1959 codifiées aux articles 5 bis, 165 bis, et 209, I du Code général des impôts.

Ce sentiment d'insécurité juridique pour les particuliers mais surtout pour les entreprises françaises comme étrangères est corroboré par la nécessité d'éclaircir l'existence ou non d'un principe de non aggravation en droit français et d'en préciser la portée.

La décision Overseas qui entraîne une extension de la territorialité de l'impôt français par le biais des dispositions conventionnelles semble pourtant en contradiction avec les volontés du ministre de l'économie qui, dans une réponse du 12 avril 2011¹⁹⁴, précise l'importance de la non imposition des sociétés françaises à l'étranger puisqu' « *au demeurant, ces entreprises internationales d'origine française contribuent non seulement à l'emploi et à la compétitivité de la France mais également au budget de l'État au travers de différents impôts et taxes hors impôt sur les sociétés (taxes locales par exemple)* ». En effet, une portée trop étendue à l'obligation fiscale nuirait considérablement à la compétitivité française, puisque dans les opérations de restructurations, d'extension, d'externalisation et de croissance, la fiscalité n'est pas une donnée négligée. En effet, les dérogations à la territorialité de l'impôt français trouve en général leur fondement dans des dispositions anti-abus afin d'éliminer des situations de fraude ou d'évasion fiscale. Toutefois, une extension de territorialité de l'impôt par le principe de subsidiarité, notamment comme entendu par l'arrêt Overseas, n'entraîne pas nécessairement l'esprit d'un tel dispositif.

A cette fin, et sur la portée pratique du principe de subsidiarité à la suite de la nouvelle compréhension de sa grille de lecture, l'administration fiscale devrait dans une instruction fiscale se prononcer concrètement sur sa position au regard de ces interrogations, en

¹⁹⁴ Rép. min. éco. n° 97073 à M. Stéphane Demilly : JOAN Q 12 avr. 2011, p. 3687

particulier vis-à-vis des opérateurs internationaux, et dans un cas plus restreint des particuliers. Dans une optique de conclusion de nouvelles conclusions fiscales, l'intégration d'un principe de non-aggravation est également une donnée éclaircissant le débat, bien qu'en termes de hiérarchie des normes, la question reste toutefois ouverte.

Bibliographie

Textes, rapports et instructions

Lois, rapports, et réponses ministérielles :

- La loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959
- Projet de loi n°227 déposé le 23 juillet 1959
- Rapport de M. Jacquet n°301 au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale
- Rapport de M. Pellenc au nom de la commission des finances du Sénat a n°24 déposé le 5 novembre 1959 p. 57
- Rép. min. éco. n° 97073 à M. Stéphane Demilly : JOAN Q 12 avr. 2011, p. 3687
- L. n°2009-1674 du 30 décembre 2009, article 22-I-N et VII-4, à caractère interprétatif

Instructions fiscales

- BOI 14 A-4-11 du 20 mai 2011
- BOI 4 H-1-07 du 16 janvier 2007
- Inst. 9 juillet 2004, 14 B-5-04

Conventions fiscales

- Convention fiscale internationale Modèle OCDE
- Convention fiscale internationale Modèle ONU
- Conventions fiscales internationales conclues par la France

Manuels, mémentos et traités

Dictionnaire

- Gérard Cornu, association Henri Capitant, « *Vocabulaire juridique* », édition PUF, mai 2008

Jurisclasseur Fiscal international

- Jean-Claude MARTINEZ, « *Théorie générale des conventions fiscales internationales* », fasc. 350, cote 11,1984

Manuel Pratique

- Bruno Gouthière, « *les impôts dans les affaires internationales* », Francis Lefebvre, 8^{ème} édition, 2010
- Bernard Castagnède, « *précis de fiscalité internationale* », PUF, 3^{ème} édition, 2010
- Daniel Gutmann, « *droit fiscal des affaires* », Domat, Montchrestien-Lextenso éditions, Septembre 2010
- Guy Gest et Gilbert Tixier, « *droit fiscal international* », PUF, 1990

Mélange

- Jacques Raynard, « a propos de la subsidiarité en droit privé », Mélanges Mouly, Litec, 1998, p. 131 s.
- Mélanges offerts à Jacques Maury, T. I : Droit international privé et public, t. II : Droit comparé, Théorie générale du droit et Droit privé.
- Pascal Coudin, Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, dans Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Ecrits de fiscalité des entreprises, Edition LexisNexis Litec 2009, p. 499-512.

Mémentos et documentation pratique Francis Lefebvre

- Mémento Francis Lefebvre « *Fiscal* », édition 2011
- Documentation Pratique Francis Lefebvre « *Fiscal* », édition 2011

Articles

Bulletin Fiscal Francis Lefebvre

- Eric Meier, Bernard Boutemy, « *Conventions fiscales bilatérales au sein de l'Union Européenne ou l'histoire d'une passation de pouvoir ?* » BF 1/05, 1^{er} janvier 2005, p. 21

- Dominique Villemot, « *Options sur actions transfrontalières : le juge face aux conventions fiscales* », BF 7/10, 1^{er} juillet 2010, p. 589.
- Marie-Hélène Pinard-Fabro « *Établissement stable : un regain d'actualité* », BF 6/10, 1^{er} juin 2010, p. 517.

Feuillet rapide Francis Lefebvre fiscal social

- Stéphane Austry et Daniel Gutmann, « *L'imposition des sociétés étrangères propriétaires d'immeubles en France : une nouvelle orientation de la jurisprudence ?* », FR 41/09, 30 octobre 2009, p. 6
- Patrice Couturier, Noël Chahid-Nouraï, « *article 209 B du CGI et conventions fiscales* », FR 34/02, 4 juillet 2002, p.25
- Stéphane Austry et Daniel Gutmann, « *Articulation des conventions et du droit interne : incidences de la jurisprudence Schneider Electric* », FR 53/07, 28 novembre 2007, p. 2

Revue de droit des affaires internationales

- Eric Zeller, « *Qu'en est-il du principe de subsidiarité et du principe de non-aggravation en droit fiscal international français ?* », RDAI n°1, 2002, p. 115

Revue de droit fiscal

- Patrick Dibout, J-P Gall, « *Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de la société mère étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'État "Sté Interhome AG" du 20 juin 2003)* », droit fiscal n°48, 25 novembre 2004, p. 1699.
- Patrick Dibout, « *l'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966* », droit fiscal n°36, 1^{er} septembre 2002, p. 1133
- Maurice-Christian Bergerès, « *le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales* », RDF n°36, 8 septembre 2005, p. 1328
- Patrick Dibout, « *Subsidiarité des conventions fiscales, établissement stable et symétrie de l'art. 3, III de la loi du 28 déc. 1959* », RDF n°50, 10 déc. 2010, p. 27

- J-C Garcia, « *loi nationale non applicable : absence d'analyse d'office par le juge de la situation du contribuable au regard d'une convention fiscale* », RDF n°43, 25 octobre 2010, p. 42
- Dominique Villemot, « *le verrou posé par la décision Aznvour sur la porte d'accès aux conventions fiscales* », RDF n°17, 23 avril 2009, p. 15
- « *Subsidiarité des conventions fiscales, y compris lorsqu'elles fixent elles-mêmes les critères de la résidence fiscale* », RDF n°24, 12 juin 2008, com. 377, p. 27

Revue de la jurisprudence fiscale

- S. Gélin, D. Gutmann, S. Austry, « *Commissionnaire et établissement stable : lumières et zones d'ombre de la décision Zimmer* », RJF 06/10, p. 451
- Vincent Daumas, « *"Subsidiarité" des conventions fiscales internationales : un pragmatique retour à l'orthodoxie* », RJF 11/09, p. 819
- Laurent Olléon, « *Article 209 B et conventions fiscales internationales: "après les ténèbres, la lumière"* », RJF 10/02, p. 755
- Olivier Fouquet, Philippe Durand « *Impôt étranger : déductible à défaut d'imputabilité ?* », RJF 01/09, p. 10
- Melchior Wathelet et Nathalie Bonhomme, « *Les entraves fiscales et les conventions fiscales internationales dans la jurisprudence de la CJCE* », RJF 10/09, p. 722

Arrêts

- CE 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895, Plén. : RJF 2/76 n° 77, chronique B. Martin Laprade RJF 2/76 p. 41 avec conclusions D. Fabre Dr. fisc. 27/76 c. 925.
- CE 16 février 1983 n° 28383, 7e et 8e s.-s.
- CE 17 décembre 1984 n° 47293 : RJF 2/85 n° 308 et conclusions Dr. fisc. 11/85 comm. 553
- CE 14 novembre 1984 n° 40368 ; Commissaire du gouvernement Olivier Fouquet, DF 11/97 comm. 553
- CE ass. 20 octobre 1989 n° 108243, Nicolo : RJF 11/89 n° 1266.
- Conseil d'Etat, 7 / 9 SSR, du 11 juillet 1991, n°57391 : RJF 10/91 n°1208, conclusions publiées à la Revue des sociétés 1991 p. 808

- CE 17 mars 1993, n° 85894, 8e et 9e s.-s., Memmi : Dr. Fisc. 1993, n°25, comm. 1293 ; RJF 5/93, n° 612, concl., p. 329
- CE 30 décembre 1996, n° 128611, 8e et 9e s.-s., ministre c/ Benmiloud : RJF 2/97 n°158 avec conclusions Bachelier.
- CAA Paris 6-7-2000 n° 96-27, Lecat
- TA Paris 12 décembre 2000 n° 95-5367, 1e sect., 3e ch., Sté Esselte Dymo SA
- CE, ass., 28 juin 2002, n°232276, Sté Schneider Electric : Juris-Data n°2002-080182 ; Dr. Fisc. 2002, n°36, comm. 657, chron. P. Dibout, ét. 28
- CE, 30 décembre 2002, 3e s.- s. et 8e s.-s., n° 236096, Hanna.
- CE 20 juin 2003 n° 224407 sect., min. c/ Sté Interhome AG : RJF 10/03 n° 1147 avec chronique L. Olléon p. 751, concl. S. Austray BDCF 10/03 n° 130, obs. J.-M. Tirard BGFE 5/03 p. 1, étude P. Dibout et J.-P. Le Gall Dr. fisc. 47/04 ét. 44 et 48/04 ét. 46, obs. P. Donsimoni JCP éd. E 2004 n° 382, étude S. Gelin et A. Le Boulanger BF 10/04 p. 661.
- CE 11 juin 2003 n° 221075 (et cinq autres décisions), min. c/ Biso : RJF 8-9/03, avec chronique Laurent Olléon p. 663, et conclusions Laurent Vallée au BDCF 8-9/03 n°115.
- CE 5 avril 2006 n° 281098, 9e et 10e s.-s., min. c/ Sté Midex : RJF 7/06 n° 909
- CE 13 juillet 2007 n° 290266, 3e et 8e s.-s., min. c/ Sté Pacific Espace : RJF 10/07 n° 1302
- TA Paris 2 décembre 2008 n° 03-8211, 2e sect., 1e ch., Sté Nord Est : RJF 4/09 n° 381
- CE 28 mars 2008 n° 271366, Aznavour
- CE 11 avril 2008 n° 285583, 10e et 9e s.-s., Cheynel : RJF 7/08 n° 769, concl. C. Landais BDCF 7/08 n° 83.
- CE 31 juillet 2009 n° 296471 sect., Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited : RJF 11/09 n° 979, concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133.
- CE 31-7-2009 n° 297933 Sté Swiss International Air Lines AG, : RJF 11/09 n° 980
- CE 12 mars 2010 n° 307235, 8e et 3e s.-s., Sté Imagin'Action Luxembourg : RJF 5/10 n° 465 concl. L. Olléon BDCF 5/10 n° 53.
- CE 31 mars 2010 n° 304715 et 308525, 10e et 9e s.-s., Sté Zimmer Ltd : RJF 6/10 n° 568, concl. J. Burguburu BDCF 6/10 n° 64.
- TA Lyon 23 mars 2010 n° 07-7944, 6e ch., Younes Bouacida

Documentation électronique

- OCDE : www.ocde.org
- Droit français : www.legifrance.gouv.fr
- Administration fiscale : www.impots.gouv.fr
- Communautés européennes : www.europa.eu.int
- Sénat : www.senat.fr
- Assemblée Nationale : www.assemblee-nationale.fr
- Conseil d'Etat : www.conseil-etat.fr