

L'interprétation de la notion d'« assujetti à l'impôt » en droit fiscal international



Sonia BOUFELDJA

Doctorante, chargée d'enseignement
Université Jean Moulin Lyon III, CERFF-EDPL (EA 666)

La notion d'« assujetti à l'impôt » est présente dans les travaux et modèles successifs de l'OCDE depuis 1958. Clef d'entrée dans le champ d'application des conventions fiscales internationales en ce qu'elle permet de qualifier une personne physique ou morale de « résident », jusqu'à une période récente, cette notion ne faisait l'objet d'aucune définition, mais plutôt d'interprétations divergentes en jurisprudence et doctrine interne et internationale (V. § 8). Par une interprétation téléologique, le juge administratif français, saisi à plusieurs reprises de cette question, lui a redonné du sens, en privilégiant une lecture internationale de la notion. Dès lors, il est aujourd'hui admis en France qu'une personne exonérée d'impôt ne peut être considérée comme « assujettie à l'impôt », et par voie de conséquence, comme résidente au sens des conventions fiscales internationales (V. § 13).

L'étude de l'interprétation de la notion d'assujetti à l'impôt conserve cependant son intérêt par la référence

au droit fiscal étranger, lequel nous semble pouvoir être convoqué à deux reprises au sein du modèle OCDE : d'une part, par la lettre de l'article 4 relatif à la qualité de résident, lequel renvoie au droit interne des États pour apprécier l'assujettissement à l'impôt, d'autre part, par la référence au « contexte » au sein de la règle spéciale d'interprétation des notions non définies par les traités fiscaux, figurant à l'article 3 (V. § 17). Cette référence à la norme fiscale étrangère pourrait pourtant aboutir à des solutions en contradiction avec la position actuellement retenue par le juge fiscal français.

Enfin, si l'œuvre des juridictions administratives a permis une appréhension plus affinée de la notion, elle soulève encore des incertitudes face à des régimes fiscaux diversifiés et, plus largement, quant à l'appréciation de l'imposition minimale nécessaire à la qualification d'assujetti à l'impôt au sens des conventions fiscales internationales (V. § 28).

Introduction

1. Selon l'article 4 de la convention modèle de l'OCDE, **est résident « toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue »**¹. Porte d'accès au dispositif conventionnel, cette clause conditionne ainsi la qualité de résident à un assujettissement à l'impôt. Elle est reprise sur ce modèle dans une grande majorité des conventions².

2. Qu'est-ce qu'être assujetti à l'impôt au sens des conventions fiscales internationales ? Jusqu'à une période récente, cette interrogation faisait l'objet de réponses cacophoniques en jurisprudence, mais également en doctrine interne et internationale. Pourtant, cette notion fit son apparition dès 1958, au sein de l'article 3 du premier rapport du Comité fiscal de l'OECE³ « Élimination des doubles impositions », aux termes duquel « *For the purposes of this Convention, the term "resident" of a Contracting State means any person who, under the law of that State, is liable to taxation therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other similar criterion* »⁴.

Reflétant cette discordance dans l'interprétation de la notion d'assujetti à l'impôt, les juridictions du fond oscillaient tantôt vers le contentement d'un « *assujettissement juridique* », tantôt vers la nécessité d'un « *assujettissement juridique et financier* », pour reprendre une distinction développée par l'*International fiscal association (IFA)*⁵. Depuis les décisions *LHV*⁶ et *Santander Pensiones*⁷ de 2015, confirmées en 2016 par les arrêts *EasyVista*⁸

et *VZB*⁹, le Conseil d'État estime que la personne exonérée d'impôt ne peut être considérée comme étant assujettie, et par voie de conséquence, résidente au sens de l'article 4 du modèle OCDE.

La méthode déployée par le juge administratif français dans l'attribution d'une définition à la notion d'assujetti a gagné en clarté. Qualifiée de téléologique, l'interprétation de la haute juridiction administrative, que les juges du fond ont depuis faite leur, se réfère d'abord à l'un des objectifs des conventions fiscales internationales, à savoir la lutte contre la double imposition, pour retenir ensuite que l'absence d'impôt ne permet pas d'être qualifié d'assujetti.

Abstraction faite des critiques pouvant être émises quant à l'opportunité juridique de ces solutions, lesquelles ne manqueront pas d'être formulées plus loin, l'édifice de la notion d'assujetti demeure à construire afin d'appréhender au mieux les régimes fiscaux alternatifs à l'impôt nul ou de droit commun, soit l'impôt à taux réduit, l'impôt de substitution, etc.

3. La recherche d'un sens commun de la notion d'assujetti s'avérant vaine (I), les prochains développements tenteront de démontrer que les solutions développées par le Conseil d'État auraient pu être différentes en retenant une lecture plus orthodoxe des règles d'interprétation des traités fiscaux (II). Pourtant, ces solutions étaient prévisibles au regard des principes de la fiscalité internationale, lesquels tendent à une répartition du pouvoir d'imposer privilégiant une imposition minimale (III).

1 OCDE (2019), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017* : Éditions OCDE, Paris.

2 Rares sont les conventions ne comprenant pas une telle clause. Peuvent être relevées les conventions fiscales conclues avec la Belgique, le Bénin, la Bulgarie, le Burkina Faso, le Cameroun, la Centrafrique, la Côte d'Ivoire, le Mali, le Maroc, la Mauritanie, le Niger, le Togo, le Sénégal et Monaco. D'autres conventions intègrent la clause d'assujettissement seulement du point de vue du résident de France. Il en va ainsi des conventions conclues avec l'Afrique du Sud, les Émirats arabes unis, le Koweït et le Qatar. Par ailleurs, certaines ne contiennent pas de clause expresse d'assujettissement mais des clauses plus ambiguës ou implicites, notamment les conventions conclues avec le Malawi, l'Irlande et la Malaisie. La convention conclue avec la Polynésie française est parcellaire sur ce point, puisqu'elle ne semble envisager le critère d'assujettissement que pour les personnes morales. Enfin, est à relever l'inclusion de la condition d'assujettissement à l'impôt dans la nouvelle convention applicable entre la France et le Luxembourg.

3 Organisation européenne de coopération économique, ancêtre de l'OCDE.

4 J. Hattingh, Article 1 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital in Historical and Functional Perspective : *South African Law Journal*, vol. 92, 2004, p. 69.

5 D. Gutmann, Rapport pour la France, IFA : *CFDI 2004*, vol. 89a (Double non-taxation), p. 314.

6 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) : *Dr. fisc.* 2016, n° 28, comm. 421, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note G. Glon ; *Dr. sociétés* 2016, n° 2, comm. 40, note J.-L. Pierre ; *RJF* 2/2016, n° 178 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 49, act. 664, note M. Pelletier.

7 CE, 9 nov. 2015, n° 371132, Sté Santander Pensiones SA EGFP : *Dr. fisc.* 2016, n° 28, comm. 421, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note G. Glon ; *RJF* 2/2016, n° 138.

8 CE, 20 mai 2016, n° 389994, Min. c/ Sté EasyVista (anciennement dénommée Staff and Line) : *Dr. fisc.* 2016, n° 28, comm. 422, concl. E. Cortot-Boucher, note G. Glon ; *Dr. sociétés* 2016, n° 10, comm. 177, note J.-L. Pierre ; *RJF* 8-9/2016, n° 753.

I. L'interprétation finaliste de la notion d'assujetti à l'impôt par le Conseil d'État

4. L'absence de définition de la notion d'assujettissement à l'impôt présente dans les conventions fiscales internationales a rendu nécessaire l'intervention du juge¹⁰. Son apport, selon lequel n'est pas considérée comme assujettie la personne bénéficiant d'une exonération totale de l'impôt, semble trouver son fondement dans la lutte contre les situations de double non-imposition, contre-pied de l'objectif conventionnel de lutte contre la double imposition (C). Avant d'entrer dans le vif du sujet, il faut s'interroger sur un éventuel sens commun de la notion d'assujetti en droit interne français (A), ou sur l'esquisse d'une lecture internationale de celle-ci (B).

9 CE, 27 juill. 2016, n° 394518, Versorgungswerk der Zahnärztekammer aus Berlin (VZB).

10 On trouve cependant une note du Service de la législation fiscale de 1996, n'ayant pas valeur de doctrine administrative, indiquant que « *les entités exonérées d'impôt, ou qui se trouvent dans le champ d'application de l'impôt sans y être effectivement soumises, ne sont en principe pas des résidents au sens des conventions* ». D'autre part, une instruction relative à la convention fiscale franco-algérienne du 17 octobre 1999 retenait qu'une personne exonérée d'impôt n'était pas considérée comme étant assujettie à l'impôt (V. BOI 14-B-3-03, 22 mai 2003, § 5). La portée générale de ces commentaires dont il était fait mention n'a cependant pas été reprise au BOFiP (V. BOI-INT-CVB-DZA-10, 12 sept. 2012, § 40).

A. La vaine recherche d'un sens commun de la notion d'assujetti à l'impôt en droit interne français

5. En interrogeant le commun des mortels, ou plutôt le fiscaliste, quant à la signification de la notion d'assujetti, de manière hâtive et avec guère d'hésitation, celui-ci attribuera à cette notion un sens précis, par **référence à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)**. Il est vrai qu'en cette matière, le fait d'être « assujetti » signifie « être dans le champ de l'impôt », que l'on soit redevable théorique de cet impôt ou exonéré par disposition expresse de la loi fiscale¹¹. Cette définition de la notion a par ailleurs été confirmée par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, laquelle n'exige pas d'imposition effective pour qualifier une personne d'« assujettie » au sens de la directive TVA¹². Il est tentant de donner à cette définition une portée générale. De prime abord, rien ne justifierait qu'une notion ait un sens différent en fonction de l'impôt visé. L'autonomie des définitions entre les impôts, pour être retenue, supposerait qu'une pluralité de définitions existe.

6. Pourtant, **plusieurs éléments tendent à rejeter l'argument d'un sens commun à la notion, par référence à la TVA**, pour la lecture de la notion conventionnelle. D'une part, rappelons que les conventions fiscales internationales visent en règle générale l'impôt sur le revenu et les sociétés, ainsi que les impôts de nature identique ou analogue, et excluent la TVA de leur champ d'application¹³. Si certains auteurs ont considéré qu'il était possible de faire abstraction de cet argument¹⁴, établir un lien entre le champ d'application de la TVA et celui des impôts sur les revenus et les bénéfices semble cependant difficile au regard des caractères et champ d'application respectifs de ces impôts, sauf éventuellement par l'intermédiaire du lien d'automaticité des impôts commerciaux dont l'usage est limité et la faiblesse reconnue depuis plusieurs années¹⁵.

7. En dépassant le sens donné à la notion en matière de TVA, il est possible de découvrir, au-delà de celle-ci, un **champ lexical de l'assujettissement très dense**. Ce dernier, composé notamment des termes « imposable », « imposé », « soumis », « passible », « redevable », « contribuable », n'apporte pas plus de clarté dans l'herméneutique exercée dans la présente étude. On trouve en droit fiscal interne et international plusieurs affaires ayant eu l'occasion de s'intéresser à ce vocable, et pouvant parfois laisser penser que n'est pas requise une imposition

effective pour être « passible »¹⁶, « imposable »¹⁷ et « imposé »¹⁸. Toutefois, les définitions consignées dans le dictionnaire de G. Cornu¹⁹, tout comme les riches développements relatifs à ces notions dans la thèse de Laure Agron sur *L'histoire du vocabulaire fiscal*²⁰, permettent de faire état d'un constat, celui d'un champ lexical mal défini.

Madame Bokdam-Tognetti, Maître des requêtes au Conseil d'État, parle de « *controverse fiscal-lexicologique de dimension internationale* »²¹. La doctrine internationale et les juridictions étrangères ont en effet contribué au débat essentiel sur la qualification d'assujetti.

B. La notion d'assujetti à l'impôt au sein de la doctrine internationale et des juridictions étrangères

8. Les divergences de lecture de la notion d'assujetti, que l'on connaissait encore récemment en droit interne français, se retrouvent au sein de la doctrine internationale mais également des juridictions étrangères.

9. Les commentaires du modèle OCDE font état de ces désaccords, en indiquant que « *dans de nombreux États, une personne est considérée comme étant assujettie à l'obligation fiscale illimitée même si l'État contractant ne lui applique pas en fait d'impôt* », prenant pour exemple les organismes caritatifs exonérés d'impôt²², tandis que lesdits organismes, dans d'autres États, « *ne sont pas considérés comme assujettis à l'impôt s'ils sont exonérés d'impôt en vertu de la législation fiscale nationale* »²³. En effet, on relève en droit comparé plusieurs décisions de juridictions étrangères ayant assimilé la notion d'assujettissement à l'impôt à la simple soumission à une législation fiscale d'un État (Inde, Royaume-Uni, Australie, Suisse, Australie, Finlande)²⁴,

11 BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, 20 nov. 2013, § 370.

12 CJUE, 6 sept. 2012, C-324/11, Gábor Tóth.

13 En raison du caractère territorial de la TVA, excluant en principe l'existence d'une double imposition internationale.

14 M. Pelletier, La notion de résident dans les conventions fiscales : le Conseil d'État à contre-sens : Dr. fisc. 2015, n° 49, act. 664. - G. Glon, Le Conseil d'État précise le concept de résident dans les conventions fiscales : Dr. fisc. 2016, n° 28, comm. 421.

15 Rapp. Haut Conseil à la vie associative (HCVA) sur le financement privé associatif, mars 2014, p. 12.

16 CE, 30 juin 1997, n° 169179, Sté d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied (APBP). Également à rapprocher de CE, 25 mai 2007, n° 288288, GIE Compagnie industrielle des polyéthylènes de Normandie (CIPEN).

17 CE, 19 nov. 2014, n° 362800, Sté Thollon Diffusion.

18 CE, 9 févr. 2005, n° 253349, Sté B+Systems.

19 G. Cornu, Vocabulaire juridique : PUF, 11^e ed., 2016, p. 95 (assujetti), p. 525 (imposable, imposer), p. 870 (redevable).

20 L. Agron, Histoire du vocabulaire fiscal : LGJD, 2000, coll. Bibliothèque de Science Financière, t. 36.

21 E. Bokdam-Tognetti, Convention fiscale franco-britannique : être « assujetti » ou ne pas être « assujetti », là est la question : RJF 12/2012, p. 979.

22 Commentaires OCDE (2019), C(4)-4, § 8.11.

23 *Ibidem*, C(4)-4, § 8.12.

24 AAR, 14 déc. 2005, General Electric Pension Trust v. DIT. - ITAT Mumbai, 2010, ITO v. Rameshkumar Goenka. - ITAT Mumbai, 2011, ITO v. Mahavirchand Mehta. - FTI, 10 août 2012, Weiser v. HMRC (décisions citées par E. Bokdam-Tognetti, préc.). - High Court of Australia, 10 sept. 1968, 118, CLR 292, Thomson v. Moyse (1961) AC 967. - TA Canton de Genève, 12 avr. 2011, ATG 238/2011 (décisions citées par F. Le Mentec : Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 473). - Regeringsrätten, RÅ 1996 ref 84 (6301-1994), 2 oct. 1996. - ITAT, Green Emirate Shipping & Travels Ltd. v. Assistant Director of Income Tax, 30 nov. 2005 (décisions citées par J.-C. Wheeler, The Missing Keystone of Income Tax Treaties : IBFD, Doctoral series, 2012, p. 11). - Korkein hallinto-oikeus, 22 déc. 2004, KHO 2004 : 111 (décision citée par A. de Graaf et F. Pötgens, Worrying Interpretation of « liable to tax » : OECD Clarification Would Be Welcome : Intertax, vol. 39, 2011, p. 175).

tandis que d'autres l'ont conditionné au paiement effectif de l'impôt (Canada, Pays-Bas)²⁵.

10. Cette discordance met en lumière l'existence d'une **distinction terminologique présente dans les conventions en langue anglaise, notamment dans le modèle OCDE, entre les expressions « liable to tax » et « subject to tax »**. Ces deux expressions sont traduites dans le modèle français par la notion d'assujettissement à l'impôt que l'on trouve au sein de l'article relatif à la notion de résident, mais également dans les dispositions spéciales des conventions. Selon certains auteurs, la première expression, *liable to tax* (présente dans la définition du résident) viserait la personne dans le champ de l'impôt tandis que la seconde (que l'on retrouve dans les dispositions spéciales) viserait la personne effectivement soumise à l'impôt²⁶.

11. L'argument de la **prise en compte des nuances des versions linguistiques** trouve toute sa pertinence au regard de la coutume internationale et, plus précisément, de l'article 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969²⁷, lequel préconise, lorsqu'une convention existe en plusieurs langues, de prendre en compte toutes les versions authentifiées. C'est la démarche qu'a d'ailleurs adopté Monsieur le Rapporteur public Frédéric Aladjidi dans ses conclusions sous l'arrêt *Regazzacci*²⁸.

Il est possible de relever les **lacunes d'une telle démarche**. Par exemple²⁹, dans la version en langue italienne de la convention fiscale conclue entre la France et l'Italie³⁰, outre l'emploi du terme « *assoggettata* » pour signifier « assujetti » au sein de son article relatif à la qualité de résident (art. 4), on trouve celui de « *assoggettati* » (art. 10, 6), et l'usage du terme « *assoggettabile* » pour signifier « passible » (article 10, 2). Il semble cependant que la variation des termes ne s'explique que par une tournure grammaticale différente. La nuance des termes ne semble ici

d'aucun recours. Par ailleurs, dans la convention conclue entre la France et l'Espagne³¹, le terme « assujetti » dans le cadre de l'article conventionnel relatif à la qualité de résident est traduit par celui de « *sujeta* » (art. 4), ou ailleurs dans le cadre des dispositions relatives au traitement des dividendes par les termes « *sometida/sometido* » (art. 10, 2, b et 3, c), tandis que le terme « imposable » est traduit par « *someterse* » (art. 10, 1 et 2, a et b). Sans vouloir perdre le lecteur, on relèvera que le verbe « prélever », dont l'emploi peut sembler plus explicite, est pour sa part traduit par le terme « *someter* » (art. 10, 6).

L'argument tiré des nuances linguistiques revêt ainsi plusieurs faiblesses à propos de la notion d'assujetti³². Il renvoie, d'une part, à des termes dont la signification est potentiellement instable en linguistique et droit étranger (de manière similaire à ce que l'on connaît du point de vue français), d'autre part, aux subtilités d'une langue étrangère et de ses traductions pouvant en dénaturer l'essence.

12. Si la prise en compte des nuances linguistiques en tant que piste d'éclaircissement quant à la notion d'assujetti n'est pas pleinement convaincante, une lecture internationale des termes conventionnels non définis apparaît nécessaire. N'est-ce pas ce vers quoi tend finalement la haute juridiction administrative, en interprétant la notion d'assujetti par recours aux objectifs des conventions fiscales internationales, lesquels ont une portée universelle ?

C. L'exclusion des entités exonérées d'impôt à la lumière des objectifs conventionnels

13. Si des manifestations de doubles impositions juridiques sont visibles dès le Moyen-Âge, à une époque où la concurrence fiscale s'exerçait entre villages³³, le phénomène s'accroît dans la première partie du XX^e siècle lors de l'émergence d'entreprises multinationales. Plusieurs méthodes ont été envisagées et expérimentées pour éviter les situations de double imposition, le traité bilatéral apparaissant rapidement comme la plus aboutie³⁴. On peut cependant constater, aujourd'hui, une forme de déclin et d'instrumentalisation de cet objectif de lutte contre la double imposition³⁵.

25 *Crown Forest Industries Ltd. c/ Canada*, [1995] 2 R.C.S. 802. - Cour suprême des Pays-Bas, 4 déc. 2009, n° 07/10382 et 07/10384, N-N 2009/63.17.

26 Cette façon d'appréhender la notion d'assujetti est partagée par de nombreux auteurs en doctrine internationale (V. en ce sens D. A. Ward et al., *A resident of a Contracting state for tax treaty purposes : a case comment on crown forest industries* : Canadian tax journal, vol. 44, 1996, n° 2, p. 408 et s. - H. J. et D. R. Tillinghast, *The American law institute federal income tax project, international aspects of United States income taxation II : Proposals on United States income tax treaties* : Philadelphia, American law institute, 1992, p. 128. - K. Vogel, *On Double Tax Conventions* : Kluwer Law International, 4^e éd., 2015, n° 26, p. 245 à 248. - A. de Graaf, F. Pötgens, *Worrying Interpretation of « liable to tax »* : OECD Clarification Would Be Welcome, préc., p. 169 à 177).

27 L'État français n'est pas signataire de cette convention, en raison de son refus de reconnaître le concept de *ius cogens*, mais en applique néanmoins régulièrement les principes (V. en ce sens P. Martin, *L'interprétation des conventions fiscales internationales* : Dr. fisc. 2013, n° 24, 320).

28 CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ M. Regazzacci et n° 337810, M. Regazzacci : Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. Aladjidi, note F. Le Mentec ; RJF 12/2012, n° 1012, chron. É. Bokdam-Tognetti ; B. Gouthière, *Résidence fiscale et assujettissement à l'impôt*, FR Lefebvre 40/2012, inf. 13, p. 24.

29 Pour l'exemple de la convention fiscale entre la France et l'Allemagne dans sa version en langue allemande, v. M. Pelletier, préc.

30 Convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales du 5 octobre 1989.

31 Convention entre la République française et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 10 octobre 1995.

32 Cet argument ne fait d'ailleurs pas l'unanimité au sein de la doctrine (V. en ce sens M. J. Langer, *Double non taxation of investment income : Offshore Investment 2008*, n° 184, cité par E. Bokdam-Tognetti, préc.).

33 On trouve également des écrits des Glossateurs et des Canonistes pour éliminer la double imposition dès cette époque (V. en ce sens E. R. A. Seligman, *La double imposition et la coopération fiscale internationale* : Cours de l'Académie de droit international de La Haye, vol. 20, 1928, p. 488 et s.).

34 J.-P. Niboyet, *Les doubles impositions au point de vue juridique* : Cours de l'Académie de droit international de La Haye, vol. 31, 1930, p. 52 et s., spéc. p. 63 et s.

35 Ce point est à nuancer (V. en ce sens E. Dinh, *Fiscalité internationale : chronique de l'année 2019* : Dr. fisc. 2020, n° 12, chron. 199, spéc. § 38, concernant l'arrêt CE, 10 juill. 2019, n° 418108, SA BNP Paribas).

14. En effet, sur le fondement d'une **lecture a contrario de cet objectif de la lutte contre la double imposition**, des éclaircissements quant à la notion d'assujetti sont d'abord intervenus par deux décisions du Conseil d'État dites *LHV* et *Santander Pensiones* du 9 novembre 2015³⁶. Elles s'inscrivent en rupture partielle avec les solutions fluctuantes antérieures qui ne retenaient pas l'imposition effective comme condition de la qualité de résident³⁷, ou bien l'exigeait explicitement³⁸, ou seulement de manière implicite³⁹.

Dans ces décisions, le Conseil d'État se réfère de manière implicite aux méthodes d'interprétation préconisées par la Convention de Vienne de 1969, en indiquant que les stipulations de la clause conventionnelle relative à la qualité de résident « doivent être interprétées conformément au **sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but** »⁴⁰. Cette référence n'est pas inédite, celle-ci ayant déjà été convoquée dans la décision *Giorgis*⁴¹ et depuis réitérée à de nombreuses reprises⁴². En l'occurrence, l'analyse du critère prioritaire du sens ordinaire⁴³ de la notion d'assujetti est une étape vaine, aucune lecture littérale de ce terme n'étant possible (V. § 5).

La Haute juridiction poursuit en indiquant « *qu'il résulte des termes même de ces stipulations, qui définissent le champ d'application de la convention conformément à son objet principal qui est d'éviter les doubles impositions, que les personnes qui ne*

sont pas soumises à l'impôt en cause par la loi de l'État concerné à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent être regardées comme assujetties au sens de ces stipulations ». Le Conseil en conclut ainsi qu'« *une personne exonérée d'impôt dans un État contractant à raison de son statut ou de son activité ne peut être regardée comme assujettie [...], ni, par voie de conséquence, comme résident de cet État pour l'application de la convention* ».

15. À ce stade, **un regret peut être formulé concernant le raisonnement appliqué pour parvenir à cette solution**, résidant dans la seule référence *a contrario* à l'objectif de lutte contre les situations de double non-imposition. Dans la nouvelle ère que connaît la fiscalité internationale avec le plan BEPS de l'OCDE, faisant de la lutte contre les possibilités de non-imposition l'un de ses objectifs cardinaux en l'inscrivant notamment dans le préambule de l'Instrument multilatéral⁴⁴, sa mention expresse aurait eu le mérite de la clarté aux fins de mieux distinguer à l'avenir l'étendue des statuts fiscaux exonérateurs non tolérés aux fins du bénéfice des dispositions favorables des conventions fiscales internationales, de ceux ayant toujours vocation à être accompagnés et soutenus dans leur développement à l'international.

À ce titre, la lecture du considérant 8 du jugement *SARL Indigo Yacht* rendu par le Tribunal administratif de Poitiers⁴⁵ laissait apparaître un raisonnement différent de celui adopté ultérieurement par le Conseil d'État dans les décisions étudiées. Selon le tribunal, « *eu égard à l'objet et au but de ces stipulations, lesquelles visent à définir le champ d'application de la convention et, par suite, ses bénéficiaires en vue d'éviter leur double imposition, un contribuable qui, en vertu de la législation d'un État contractant, est assujetti à l'impôt sur les bénéfices en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue, est susceptible de perdre la qualité de résident fiscal au sens conventionnel dans l'hypothèse où il n'est effectivement pas soumis au paiement de cet impôt* ». Pour une solution identique, on constate ici une démarche différente puisque, pour la juridiction de Poitiers, la qualité d'assujetti n'est pas, *a priori*, exclue concernant en l'espèce une société tunisienne qui bénéficiait du régime d'exonération d'impôt applicable aux entreprises totalement exportatrices⁴⁶.

36 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV), préc. - CE, 9 nov. 2015, n° 371132, Sté Santander Pensiones SA EGFP, préc.

37 CAA Lyon, 10 juill. 1992, n° 90LY00183, Van Kleef : Dr. fisc. 1993, n° 47, comm. 2284, note G. Tixier et T. Lamulle ; RJF 1/1993, n° 2. - TA Montreuil, 14 janv. 2010, n° 0811669, Sté Apotheker versorgung Niedersachsen : RJF 7/2010, n° 723. - TA Cergy-Pontoise, 27 mai 2010, n° 077403, Sté Arztversorgung Sachsen Anhalt (ASA) : RJF 1/2010, n° 91. - CAA Versailles, 4 avr. 2013, n° 11VE00141, Min. c/ Caisse de prévoyance Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) : Dr. fisc. 2013, n° 42, comm. 485, note G. Goulard ; RJF 11/2013, n° 1069. - CAA Versailles, 5 mars 2015, n° 12VE02108, Sté EasyVista : RJF 10/2015, n° 768. - CAA Versailles, 11 juin 2013, n° 12VE03166, Min. c/ Sté Santander Pensiones SA EGFP.

38 CE, 21 févr. 1966, n° 63013 : Dr. fisc. 1966, n° 24, p. 36, concl. E. Dufour. - CAA Bordeaux, 9 juill. 1991, n° 89640, Montal : Dr. fisc. 1992, n° 15, comm. 761. - CAA Paris, 25 mars 1997, n° 952155, Zamfir : Dr. fisc. 1997, n° 44, comm. 1152. - CAA Paris, 16 avr. 1998, n° 96170, Wahnich : Dr. fisc. 1999, n° 7, comm. 135 ; RJF 8-9/1998, n° 897. - CAA Versailles, 4 avr. 2006, n° 042507, Pencioelli : RJF 11/2006, n° 1418.

39 CAA Paris, 21 mai 1991, n° 89845 et 89846, Safyurtlu : Dr. fisc. 1991, n° 49, comm. 2337. - CAA Paris, 11 févr. 1992, n° 891441, Canello : Dr. fisc. 1993, n° 22-23, comm. 1165. - CAA Paris, 21 mai 1996, n° 9553, Fabre : Dr. fisc. 1996, n° 31-36, comm. 1045, concl. A. Mendras ; RJF 11/1996, n° 1333. - CAA Marseille, 28 févr. 2002, n° 981045, Corellou : Dr. fisc. 2003, n° 46, comm. 816, concl. J.-C. Duchon-Doris.

40 Rappelons la lettre de l'article 31, 1 de la Convention de Vienne : « *Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but* ».

41 CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis : Dr. fisc. 2014, n° 21, comm. 342, concl. É. Crépey, note C. Louit.

42 CE, 30 déc. 2014, n° 362245, Charpentier. - CE, 25 févr. 2015, n° 366680. - CE, 6 mai 2015, n° 378534, Miloe. - CE, 20 mai 2016, n° 389994, Min. c/ Sté EasyVista, préc. - CE, 27 juill. 2016, n° 394518, Versorgungswerk der Zahnärztekammer aus Berlin (VZB). - CE, 9 mai 2019, n° 422046, Sté Chemkostav, concl. K. Ciavaldini : FI 3-2019, n° 3, § 17. - CE, 19 déc. 2019, n° 428443, Min. c/ Lindner, concl. R. Victor : FI 1-2020, n° 2, § 21 ; FI 1-2020, n° 8, § 9. - CE, 12 févr. 2020, n° 435907, Delpont, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon : FI 2-2020, n° 2, § XX.

43 Prioritaire en ce que le sens ordinaire représente « *l'expression authentique de l'intention des parties et l'aboutissement de leur négociation* » (P.-M. Dupuy, Y. Kerbrat, Droit international public : Précis Dalloz, 14^e éd., 2018, n° 314, p. 363).

44 Cet objectif figure dans le préambule de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Instrument multilatéral), lequel indique « *la nécessité de veiller à ce que les conventions conclues en vue d'éviter la double imposition en matière de revenu soient interprétées dans le but d'éliminer la double imposition à l'égard des impôts visés par ces conventions, sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion fiscale ou de fraude fiscale/évitement fiscal (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus dans ces conventions au bénéfice indirect de résidents de juridictions tierces)* ».

45 TA Poitiers, 5 févr. 2015, n° 1200893, SARL Indigo Yacht : Dr. fisc. 2015, n° 11, comm. 206, note O. Guiard.

46 Le régime de faveur auquel était soumise la société tunisienne et en vigueur au moment des faits prévoyait, conformément à l'article 12 du code d'incitations aux investissements tunisiens, une exonération d'impôt sur les sociétés pendant les dix premières années pour les bénéfices provenant d'une activité d'exportation. Concernant les réformes initiées ces dernières années pour rapprocher les régimes fiscaux des sociétés offshore et onshore, v. not. OCDE (2015), Better Policies Series : Tunisia 2015, et OCDE (2018), Études économiques de l'OCDE : Tunisie 2018 : Éditions OCDE, Paris.

Seulement, et à l'aune des objectifs conventionnels, le fait de ne pas être soumis effectivement au paiement de l'impôt ferait perdre *a posteriori*, la qualité de résident à une personne et l'écarterait du bénéfice des conventions. Cette différence de méthode, si elle rend la décision d'exclusion de la qualité de résident davantage intelligible du point de vue de la référence aux objectifs conventionnels, semble cependant relever d'un débat purement théorique compte tenu de l'appréciation actuelle *in concreto* de la qualité d'assujetti par le juge administratif (V. § 31).

16. Ainsi, le Conseil d'État fait émerger un nouveau sens de la notion d'assujetti à l'impôt, par une démarche pouvant laisser dubitatif au regard des méthodes d'interprétation des conventions fiscales internationales.

II. Le non-conformisme du Conseil d'État à l'aune des méthodes d'interprétation des conventions fiscales internationales

17. Par une référence implicite aux principes coutumiers d'interprétation des traités, le Conseil d'État semble s'écarter de la lettre de l'article 4 du modèle OCDE invitant à apprécier l'assujettissement à l'impôt au regard du droit interne de l'État dont le bénéfice de la qualité de résident est interrogé (A), et omet plus largement les règles d'interprétation de l'article 3 du modèle, convenues pour les notions non définies par les traités bilatéraux (B).

A. L'absence de renvoi au droit interne des États au titre de l'article 4 du modèle OCDE

18. Rappelons les termes de l'article 4 du modèle OCDE, selon lesquels « *Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un État contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue* ». Ainsi, comme le mentionne le Professeur Castagnède, « *la question de la résidence d'un contribuable doit être d'abord réglée par référence au droit interne des États en présence* »⁴⁷.

19. La portée de ce renvoi est cependant difficile à cerner. Vise-t-il la simple analyse du régime fiscal étranger

en considération d'une lecture autonome de la notion d'assujetti (première approche), ou plutôt, l'appréciation même de la notion d'assujetti (seconde approche) ? En d'autres termes, la première approche, restrictive, renverrait à la simple consultation du régime fiscal étranger aux fins d'analyser si celui-ci permet d'être qualifié d'« assujetti » au sens conventionnel, selon une qualification *lege fori*. La seconde approche, plus extensive, consisterait cette fois à apprécier en amont la notion d'assujetti selon la lecture qui en est faite en droit fiscal étranger, c'est-à-dire selon une lecture conforme à la qualification fiscale étrangère⁴⁸. La seconde approche serait ainsi similaire à celles que l'on connaît dans le cadre des dispositions conventionnelles relatives à la définition des notions de dividendes⁴⁹ ou de biens immobiliers⁵⁰, lesdits dispositifs renvoyant au droit étranger pour l'appréciation de ces notions, avec une prépondérance du droit fiscal sur les autres matières juridiques telles que le droit civil ou le droit des sociétés⁵¹.

20. Les positions doctrinales en la matière peuvent apparaître ambiguës. Rappelons que les décisions du Conseil d'État *LHV* et *Santander Pensiones* de 2015, et leur confirmation par les décisions *Easyvista* et *VZB* en 2016, n'avaient pas reçu un accueil favorable de la part de la doctrine, notamment en ce qu'elles n'ont pas apprécié l'assujettissement à l'impôt en fonction du sens que connaissait cette notion dans la législation fiscale étrangère⁵². Par exemple, la législation espagnole intéressant l'affaire *Santander Pensiones* considérait les fonds de pension comme étant assujettis à l'impôt malgré un taux d'impôt égal à 0 %⁵³.

48 Rapp. not. CE, 13 oct. 1999, n° 191191, SA Diebold courtage : Dr. fisc. 1999, n° 52, comm. 948, note C. Acard, concl. G. Bachelier ; RJF 12/1999, n° 1492 ; BJS 1/2000, n° 10, p. 54, note P. Derouin ; J.-P. Le Gall, Fiscalité internationale des sociétés de personnes. L'arrêt *Diebold* : un incident ou un cataclysme ? : Dr. fisc. 2000, n° 15, 100122.

49 Art. 10, 3 du modèle OCDE : « **Le terme "dividendes" employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident** ».

50 Art. 6, 2 du modèle OCDE : « **L'expression "biens immobiliers" a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers** ».

51 Concernant les dividendes, cette prépondérance du sens fiscal découle de la clause conventionnelle tandis que pour les biens immobiliers, elle ressort de la doctrine administrative et de la jurisprudence (V. en ce sens BOI-INT-CVB-CHE-10-20-10, 26 déc. 2012, § 1, à propos de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée. - CE, 27 mai 2002, n° 125959, Sté Superseal corporation : Dr. fisc. 2002, n° 40, comm. 750, concl. G. Goulard).

52 G. Glon, préc. - M. Pelletier, préc. - O. Debat, Conventions fiscales internationales et structures exonérées : privilégier la logique des régimes d'exonération : RD bancaire et financier 2016, n° 1, alerte 2. - D. Leboff et J. Saïac, Une entité exonérée d'impôt ne peut pas bénéficier de l'application d'une convention fiscale : FR Lefebvre 51/2015, inf. 7, p. 14.

53 « *Sujetos al impuesto sobre sociedades* », selon l'article 30 du décret législatif royal espagnol n° 1/2002 (G. Glon, préc.).

47 B. Castagnède, Précis de fiscalité internationale : PUF, 6^e éd., 2019, n° 448, p. 373 à 374.

Pourtant, dans le cadre de la question plus générale de l'office du juge fiscal français, la doctrine rejette quasi-unanimement l'idée d'une prise en compte du droit fiscal étranger, prenant appui sur le principe d'inapplicabilité du droit public étranger⁵⁴. On connaît les justifications de ce « puissant dogme », lesquelles sont la prétendue exclusion du droit public de l'objet du droit international privé, la territorialité du droit public, les caractères d'ordre public et politique des lois de droit public, la souveraineté attachée à la matière et l'ignorance mutuelle des États⁵⁵. Les seules exceptions admises concernent les renvois exprès à la législation fiscale étrangère en vertu du droit interne et de la doctrine administrative⁵⁶. Le renvoi conventionnel intègre légitimement ces exceptions, compte tenu du processus de négociation et d'élaboration des traités fiscaux marqué du sceau de la souveraineté. **La démarche du renvoi au droit fiscal étranger pourrait se justifier pour réduire les difficultés d'interprétation** des notions visées par les conventions et les conflits de qualification, sources de situations de double imposition et double non-imposition involontaires.

21. Quelle que soit la position ayant les faveurs de celui s'intéressant à la question du renvoi au droit fiscal étranger, la démarche d'analyse de la notion d'assujetti développée par le juge administratif nous paraît pouvoir être interrogée du point de vue de la méthodologie interprétative à adopter pour les notions conventionnelles non définies.

B. L'absence de référence aux règles d'interprétation spéciales de l'article 3 du modèle OCDE

22. En se basant d'une part sur les principes coutumiers internationaux et en adoptant d'autre part une méthode de qualification autonome, le Conseil d'État fait abstraction de la règle d'interprétation spéciale prévue à l'article 3 du modèle OCDE, laquelle peut également inviter au recours au droit fiscal étranger.

23. Selon l'article 3 de la convention modèle OCDE, « Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, **sauf si le contexte exige une interprétation différente ou que les autorités compétentes conviennent d'un sens différent conformément aux dispositions de l'article 25, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou**

expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État ». Cette disposition instaure une règle générale de renvoi à la loi du for dans l'attribution d'un sens à une notion non définie par la convention. À ce sujet, nous avons vu plus haut que la loi du for n'était d'aucun recours, le droit français ne permettant pas de dégager une définition de la notion d'assujetti (V. § 5).

24. À la lecture de cet article, **une hiérarchisation des règles d'interprétation peut être construite**, laquelle a été formalisée par le Professeur Klaus Vogel au travers d'une série de questions qu'il convient de se poser de façon chronologique, comme suit⁵⁷ : 1/ Existe-t-il une **définition spéciale** dans le traité quant au terme intéressé ? Dans la positive, elle trouvera à s'appliquer. 2/ Dans la négative, existe-t-il un **sens particulier du terme dans le droit de l'État appliquant la convention**⁵⁸ ? Cette question aura lieu d'être posée également dans la situation où la définition spéciale est insuffisante ou si le contexte exige de ne pas l'appliquer. 3/ Si la loi de l'État appliquant le traité utilise le terme, **le contexte** exige-t-il une interprétation différente ? Dans la positive, il convient de se demander si le contexte nécessite une interprétation différente à la lumière du poids accordé aux interprétations alternatives. 4/ Enfin, si l'État n'a pas de sens particulier du terme dans son droit, les **règles générales d'interprétation** devraient s'appliquer.

25. En application de l'adage « *Specialia generalibus derogant* », les règles d'interprétation conventionnelles devraient ainsi être prioritaires sur celles posées par la Convention de Vienne. En d'autres termes, les règles émanant de la coutume internationale, dans le cadre desquelles s'inscrit le Conseil d'État, ne devraient intervenir, au titre de l'étape 4 de la chronologie susmentionnée, qu'en l'absence de définition conventionnelle, de règle particulière de renvoi ou de sens particulier dans le droit de l'État appliquant la convention.

Concernant la référence au **contexte** figurant à l'article 3 du modèle, les commentaires de l'OCDE indiquent que celui-ci vise notamment « *l'intention des États contractants lors de la signature de la Convention ainsi que [...] le sens que la législation de l'autre État contractant attribue au terme mis en question* »⁵⁹. La signification de la notion non définie par une convention, lorsqu'elle existe en droit fiscal étranger, n'est-elle donc pas un élément de contexte à prendre en compte prioritairement, au stade de l'étape 3 ? Or, dans les affaires précitées, si le droit fiscal étranger est opportunément analysé, il s'agit seulement du régime fiscal de la personne étrangère qui est regardé, soit le fait de ne pas être soumis à l'impôt selon la loi de l'État concerné (première approche évoquée au § 19). Il n'est en aucun cas recherché le sens de la notion d'assujetti en droit fiscal étranger (seconde

54 M. Chrétien, Le fisc face au droit international privé : TCFDI, 1955, p. 85-113. - D. Gutmann, Le juge fiscal et la loi étrangère, Regards critiques et perspective sur le droit et la fiscalité in Liber Amicorum Cyrille David : LGDJ, 2005, p. 191 et s.

55 En ce sens, v. C. Freyria, La notion de conflit de lois en droit public : TCFDI, 1965, p. 103-132. - P. Lalive, Le droit public étranger et le droit international privé : TCFDI, 1977, p. 215-257.

56 Sur le sujet, v. not. E. Fohrer-Dedeurwaerder, Le juge fiscal et les questions préalables entachées d'extranéité. À propos de trois décisions récentes du juge fiscal : Dr. fisc. 2016, n° 48, 604.

57 K. Vogel, On Double Tax Conventions : Kluwer Law International, 4^e éd., 2015, p. 214, § 126 (traduction par nos soins).

58 Le professeur Vogel vise plus particulièrement le sens se rapportant aux impôts visés par la convention.

59 Commentaires OCDE (2019), C(3)-13, § 12. Ce commentaire a été ajouté par la révision du modèle adoptée en 1992, étant précisé que la France fait le choix de ne pas prendre en compte les commentaires postérieurs à la conclusion de ses conventions (en ce sens, v. CE, sect., 30 déc. 2003, n° 233894, SA Andritz).

approche) pourtant visé, lorsqu'il existe, par la référence faite au contexte. Celui-ci permettrait dans certaines situations d'inclure la personne exonérée d'impôt dans la qualification de résident (V. § 20 avec l'exemple de la législation espagnole).

26. Ces observations mettent en lumière une **opposition bien connue entre l'interprétation bilatérale émanant des clauses conventionnelles, et l'interprétation internationale découlant notamment de la coutume internationale**. La préférence pour une interprétation internationale est notamment justifiée par le fait que les conventions fiscales sont généralement établies sur le fondement d'un modèle commun, celui de l'OCDE, lequel repose sur des objectifs et finalités partagés par les États membres de l'OCDE. La lecture bilatérale trouve cependant sa raison d'être à l'aune du **principe de réciprocité entre États contractants**⁶⁰, mais plus largement, de la *Pacta sunt servanda*⁶¹, soit la traduction du caractère obligatoire des traités.

27. Des précisions relatives à la hiérarchie interprétative des conventions de la part de l'OCDE seraient appréciées, faute de commentaires sur ce point sous l'article 3 du modèle OCDE.

Enfin, l'interprétation de la notion d'assujetti formulée par la haute juridiction administrative laisse en suspens de nombreux doutes relatifs à l'appréciation des régimes fiscaux alternatifs à l'exonération totale ou à l'impôt nul.

III. Quel niveau d'imposition pour la qualification d'assujetti ?

28. Jusqu'à une période récente, la seule solution apportée par la jurisprudence était relative à l'exonération totale, laquelle ne permet pas de bénéficier de la qualité de résident. Si des précisions ont depuis eu lieu en jurisprudence (A), l'interrogation demeure toujours quant à l'étendue de l'imposition minimale requise (B).

A. La délimitation de l'imposition requise

29. Il semble acquis aujourd'hui que l'absence d'imposition, ou plutôt l'imposition nulle du fait d'une **exonération totale d'impôt**, exclut la qualification d'assujetti au regard des jurisprudences de principe *LHV* et *Santander Pensiones*⁶².

60 OCDE (2019), Commentaires sur l'article 3 concernant la définition du résident, C(3)-13 § 12.

61 On retrouve ce principe aux articles 26 et 31,1 de la Convention de Vienne, lesquels font référence à l'interprétation et l'exécution de bonne foi des traités liant les parties.

62 V. égal. CE, 27 juill. 2016, n° 394518, Versorgungswerk der Zahnärztekammer aus Berlin (VZB).

30. Par la suite, le juge administratif s'est prononcé quant à l'**absence d'impôt pour motif conjoncturel**. En effet, le Tribunal administratif de Montreuil, confirmé par la Cour administrative d'appel de Versailles, a indiqué que la personne non soumise à l'impôt en raison d'un report de déficit demeure assujettie et, de ce fait, bénéficie des conventions fiscales internationales⁶³. Comme le suggérait Madame le Rapporteur public Marie-Astrid Nicolazo de Barmon dans ses conclusions sous l'arrêt *LHV*, on peut supposer que l'absence d'impôt en raison de l'utilisation de crédit d'impôt, tout comme le fait de percevoir un revenu en-deçà du seuil de déclenchement du barème de l'impôt, sont des hypothèses qui pourraient relever d'une solution identique⁶⁴. Plaide en faveur de cette position, un récent avis du Conseil d'État ayant confirmé le bénéfice pour le résident français d'un crédit d'impôt égal à l'impôt payé en France, s'agissant de revenus fonciers britanniques n'ayant pas donné lieu à imposition au Royaume-Uni, en raison du non-dépassement du seuil de déclenchement de l'impôt⁶⁵.

31. La difficulté réside aujourd'hui dans l'appréciation de l'**absence d'impôt pour motif structurel, « en raison du statut ou de l'activité »**, pour reprendre une expression dont l'usage a été réitéré depuis⁶⁶. Ce que l'on pourrait qualifier de contre-critères de rattachement à l'obligation fiscale n'a pour l'heure jamais été explicité. Ils constitueraient, du point de vue de leur finalité, l'opposé des critères du domicile, de la résidence et du siège de direction de l'article 4 du modèle OCDE et inviteraient, pour répondre à la question de savoir si une personne physique ou morale est dans le champ d'application d'une convention fiscale internationale, à analyser le régime fiscal dicté par un statut ou une activité (selon la première approche déjà évoquée).

Une affaire récente apporte un éclairage à ce sujet : le fonds de pension Hospital Authority Provident Fund Scheme (HAPFS), constitué à Hong Kong, était soumis à un régime fiscal spécial en application duquel il n'était imposé que pour « *les revenus tirés d'activités commerciales et professionnelles de source hongkongaise à l'exception, en particulier, des produits financiers constitués par des dividendes, y compris de source étrangère* ». La Cour administrative d'appel de Versailles, par un arrêt du 19 novembre 2019⁶⁷, ayant constaté que l'activité du fonds consistait exclusivement à gérer des portefeuilles de titres et ne générait aucun revenu de source hongkongaise imposable, conclut à la perte de la qualité

63 TA Montreuil, 18 avr. 2017, n° 1502977, Sté Performing Right Society : RJF 12/2017, n° 1157. - CAA Versailles, 12 mars 2019, n° 17VE01940, Sté Performing Right Society, concl. C. Huon : FI 3-2019, n° 5, § 24 ; RJF 7/2019, n° 617.

64 Concl. M.-A. Nicolazo de Barmon ss CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Min. / Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV), préc.

65 CE, 12 févr. 2020, n° 435907, Delpont, préc. Plus précisément, dans cet avis, le Conseil d'État confirme la non-assimilation de l'absence d'imposition effective d'un contribuable sous le seuil de déclenchement d'un impôt à la situation d'exonération en raison du statut ou de l'activité.

66 V. not. CAA Paris, 29 sept. 2017, n° 15PA01773, SAS Greficomex-Eurogrefi : Dr. fisc. 2017, n° 45, comm. 536. - CAA Marseille, 2 mai 2019, n° 17MA04563. - CAA Paris, 7 nov. 2019, n° 18PA02195, SARL Aptineo, concl. O. Lemaire : FI 1-2020, n° 3, § 20. - CAA Versailles, 19 nov. 2019, n° 17VE03854.

67 CAA Versailles, 19 nov. 2019, n° 17VE03854, préc.

d'assujetti. Il est intéressant de relever la précision apportée par la cour, indiquant qu'il ne s'agit pas de son statut, mais de sa situation d'**exonération en raison de son activité** qui excluait sa qualité de résident, postulant une appréciation *in concreto* de la situation visée.

Dans ce cadre, il est permis de s'interroger, par exemple, du point de vue français, quant à une éventuelle exclusion du champ d'application conventionnel des jeunes entreprises innovantes (JEI) en raison du bénéfice par celles-ci d'une exonération temporaire d'une durée d'un an propre à leur statut⁶⁸.

Plus tôt, l'affaire *EasyVista* avait été l'occasion d'affiner l'analyse de la situation d'exonération en présence d'un **impôt annuel forfaitaire de substitution**. En l'espèce, il était question d'examiner le cas d'une société relevant de la législation des sociétés libanaises *offshore*, prévoyant l'exonération de l'impôt sur les bénéfices de droit commun et l'acquiescement d'une imposition forfaitaire annuelle, qualifiée de « modique » par Madame le Rapporteur public Emmanuelle Cortot-Boucher, en ce que le montant de ce forfait ne représentait que quelques centaines d'euros⁶⁹. Après renvoi de l'affaire devant le juge du fond, la Cour administrative d'appel de Versailles, suivant les conclusions du rapporteur public, a relevé que la taxation forfaitaire spéciale ne figurait pas dans la liste des impôts visés par la convention⁷⁰ et n'était « pas assise sur les bénéfices », donc ni identique, ni analogue aux impôts visés par la convention (laquelle visait l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles, commerciales et non commerciales). Ainsi, elle conclut que la société se trouvait « structurellement exonérée des impôts visés par la convention *franco-libanaise* »⁷¹ et donc non résidente au sens de la convention.

32. *In fine*, la difficulté inhérente à la notion d'assujetti réside dans l'exigence d'une imposition minimale non quantifiée.

B. L'exigence « contemporaine » d'une imposition minimale

33. L'exigence d'une imposition minimale permettant de bénéficier des conventions fiscales internationales est-elle originelle ou contemporaine ?

68 CGI, art. 44 sexies A.

69 Concl. E. Cortot-Boucher ss CE, 20 mai 2016, n° 389994, Min. c/ Sté EasyVista, préc.

70 Il est intéressant de relever que l'article 8 de la convention franco-libanaise faisant mention des impôts visés par la convention ne comprend pas l'adverbe « notamment ». Concernant ce point, v. B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Ed. Francis Lefebvre, 13^e éd., 2019, n° 10160 à 10175, p. 266 à 269. La référence dans cette décision aux impôts visés par la convention nuance la conclusion que l'on a pu tirer de l'arrêt *Savary de Beauregard*, selon laquelle doivent être distingués les impôts visés par la convention et délimitant le champ d'application matériel de celle-ci, des impôts qui permettraient de prétendre à la qualité de résident (CE, 21 oct. 2011, n° 333898, *Savary de Beauregard* : RJF 1/2012, n° 2).

71 CAA Versailles, 29 nov. 2016, n° 16VE01537, Min. c/ EasyVista : RJF 4/2017, n° 365, concl. B. Coudert.

34. Avant l'apparition de la notion de résident, le modèle proposé par la Société des nations en 1928 circonscrivait son application au fait d'être **contribuable** d'un État contractant⁷², celui-ci étant caractérisé par les critères du domicile et de l'origine des revenus⁷³, soit l'expression de la doctrine de l'alléance économique⁷⁴, pour se limiter ensuite au seul critère du domicile dans les modèles successifs de Mexico (1943) et de Londres (1946)⁷⁵. C'est seulement dans le premier modèle de convention de l'OCDE de 1963 que l'on retrouve l'expression contemporaine de la notion de **résident**, apparaissant au sein de la définition du domicile en son article 3, lequel indique que l'expression « *résident d'un État contractant* » désigne « *toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue* »⁷⁶. L'ajout de la mention relative à l'assujettissement à l'impôt ne postule cependant pas l'exigence d'une soumission effective à l'impôt. En effet, les commentaires relatifs à la qualité de résident demeurent identiques à ceux formulés avant 1963, lesquels explicitent que les législations internes prévoient généralement un assujettissement intégral à l'impôt⁷⁷, sans l'exiger. L'interprétation historique démontre que les auteurs n'ont pas semblé conditionner la qualité de résident à l'impôt effectif. La lecture contemporaine de la notion s'inscrit cependant dans le sillage d'un principe directeur de la fiscalité internationale, l'imposition minimale.

35. Le concept de l'imposition minimale n'est pas récent. L'article 238 A du code général des impôts (CGI) en est la manifestation à plusieurs égards. Destiné à empêcher les personnes physiques ou morales établies ou domiciliées

72 Société des Nations, Double imposition et évasion fiscale, Rapport présenté par la Réunion générale d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, Genève, oct. 1928, C.562.M.178.1928.II, p. 7, art. 1^{er}.

73 Selon les commentaires formulés par la Sociétés des Nations sous son texte : *Ibidem*, p. 10. Une extension du champ d'application est par ailleurs faite vers le critère de la nationalité puisque, selon l'article 1^{er}, la convention peut trouver à s'appliquer aux nationaux de chaque État contractant (*Ibidem*, p. 7 et 10).

74 Cette doctrine est développée par les Économistes dans leur Rapport sur la double imposition du 5 avril 1923 et forme la synthèse de la théorie de la faculté et des services rendus (G. W. J. Bruins, L. Einaudi, E. Seligman et Sir Josiah Stamp, Commission économique et financière de la Société des Nations : Rapport sur la double imposition présenté au Comité financier, 5 avr. 1923. - V. égal. N. Vergnet, La résidence fiscale conventionnelle : de sa genèse à son interprétation par le juge de l'impôt : Dr. fisc. 2018, n° 2, étude 53).

75 Société des Nations, Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico : Commentaire et texte, Genève, 1946, p. 60-61 (modèles), mais également p. 10-11 (commentaires).

76 Le changement de terminologie par les auteurs n'intervient que dans une volonté d'être plus consensuel et d'éviter les difficultés d'interprétation liées à l'utilisation des termes de domicile et de résidence (En ce sens, J. Hatting, préc. n° 16, p. 70). On relève d'ailleurs que parmi les conventions actuellement en vigueur, certaines utilisent encore le vocable de domicile dans l'intitulé de l'article, tandis que le corps du texte emploie celui de résident (V. not. la convention conclue avec la Corée du sud signée en 1979 et modifiée par un avenant de 1991, ayant recours au terme de « domicile fiscal » dans l'intitulé de cette disposition ; la convention fiscale conclue avec l'Equateur en 1989 fait pour sa part référence aux termes de « domicile ou résidence » dans l'intitulé et le corps de cette disposition).

77 V. à ce sujet N. Vergnet, préc.

en France de transférer leurs bénéfices vers des États à fiscalité faible voire nulle sous couvert de la déduction de charges de leur résultat taxable en France, ce dispositif remonte à la loi de finances pour 1974⁷⁸. Ancien mais également évolutif, jusqu'à une période récente, le régime fiscal privilégié visé n'était pas explicité par la législation fiscale, sinon par la nécessité d'une imposition sur les bénéfices ou sur les revenus « *notablement moins élevés qu'en France* »⁷⁹. L'appréciation était ainsi effectuée par les services de l'administration fiscale sous le contrôle du juge⁸⁰. Une instruction administrative du 26 juin 1975 précisait seulement que l'existence d'un régime fiscal privilégié pouvait être présumée lorsqu'une personne se trouvait soumise à l'étranger à l'impôt personnel sur le revenu ou l'impôt sur les bénéfices dont le montant était inférieur d'au moins 1/3 à celui qu'elle aurait à supporter en France⁸¹. Pour avoir un ordre d'idées, même si ce dispositif requiert de comparer non pas des taux d'imposition entre la France et un autre État mais une situation d'imposition appréciée *in concreto*, rappelons qu'à l'époque, l'impôt sur les sociétés en France était fixé au taux de 50 %, avec un taux réduit à 25 %. Il a fallu attendre une loi de 2004, pour davantage de précisions quant à l'appréciation du bénéfice d'un régime fiscal privilégié : celui-ci sera caractérisé lorsqu'une personne établie à l'étranger y est soumise à un impôt sur le bénéfice ou sur le revenu pour un montant inférieur de plus de la moitié à celui dont elle aurait été redevable en France dans les conditions de droit commun⁸². Témoignant de l'évolution de l'exigence d'imposition minimale, ce seuil sera ensuite abaissé à 40 % en 2018⁸³.

36. L'exigence d'un impôt minimum mise en avant par l'interprétation développée par le Conseil d'État et conditionnant la qualité de résident au paiement d'un impôt non dérisoire s'inscrit par ailleurs dans le sillage d'un principe de fiscalité internationale ayant pris de l'ampleur à la suite de la crise financière de 2008 et du plan BEPS⁸⁴. L'appréciation de cette exigence d'impôt minimum interroge, à la lumière des jurisprudences étudiées et de l'évolution notamment de l'article 238 A du CGI. En effet, entre l'impôt au taux de 0 % et l'impôt de droit commun, il existe toute une panoplie

de régimes fiscaux dont l'on peut douter qu'ils permettent l'accès aux conventions.

Une affaire récente portée devant la Cour administrative d'appel de Paris nous laisse cependant optimiste, celle-ci jugeant qu'une société tunisienne qui relevait du régime des sociétés totalement exportatrices et soumise au taux réduit d'impôt sur les bénéfices de 10 %, en comparaison d'un taux de droit commun de 30 %, pouvait être considérée comme résidente⁸⁵.

37. À l'avenir, il conviendra d'intégrer à l'analyse des régimes fiscaux étrangers des considérations de politique fiscale, et notamment la tendance mondiale de baisse de la fiscalité sur les bénéfices⁸⁶, comme le préconisait finalement l'action 6 du plan BEPS⁸⁷. Quant à l'appréciation du minimum d'impôt requis pour être qualifié d'assujetti et résident au sens des conventions, une piste de réflexion vers davantage de clarté pourrait résider dans la proposition d'un impôt minimum mondial, issue du Pilier 2 des travaux du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE (« GloBE »)⁸⁸. Celle-ci a pour ambition d'assurer un niveau minimum d'imposition effective des groupes internationaux, déterminé par un pourcentage fixe d'impôt restant à définir, estimé entre 10 % et 15 %⁸⁹, la proposition française formulée par le ministre des Finances Bruno Lemaire lors des dix ans du Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales étant celle d'un impôt minimum de 12,5 %⁹⁰.

Conclusion

38. S'il est aujourd'hui possible, grâce à la grille de lecture fournie par les juridictions administratives françaises, de dépasser le cadre de la distinction proposée autrefois entre « *assujettissement juridique* » et « *assujettissement juridique et financier* », des incertitudes demeurent quant à l'appréciation de certains régimes fiscaux, notamment d'exonération

78 L. n° 73-1150, 27 déc. 1973 de finances pour 1974, art. 14.

79 Dernier alinéa de l'article 238 A du CGI dans son ancienne version.

80 BOI 4 C-8-75, 26 juin 1975, II, 1 : Dr. fisc. 1975, n° 28, instr. 4860. La qualification de régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI est le fondement de nombreux autres dispositifs anti-abus : l'article 209 B du CGI (entité étrangère contrôlée par une entreprise française et soumise à un régime fiscal privilégié), l'article 123 bis du CGI (participation d'une personne physique domiciliée en France dans une entité étrangère soumise à un régime fiscal privilégié), l'article 155 A du CGI (cas des rémunérations de prestations de services perçues par une personne soumise à un régime fiscal privilégié), l'article 57 du CGI (transfert indirect de bénéfices).

81 BOI 4 C-8-75, préc.

82 L. n° 2004-1484, 30 déc. 2004 de finances pour 2005, art. 104.

83 L. n° 2018-898, 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 32 : FI 1-2019, n° 9, § 12.

84 En ce sens, v. not. M. Pelletier, préc. - G. Glon, préc. - E. Lesprit, Conventions internationales : n'est pas forcément résident l'assujetti qui croit l'être ! : Professionnels du droit et du chiffre, 11 déc. 2015.

85 CAA Paris, 7 nov. 2019 n° 18PA02195, SARL Aptineo, préc.

86 On constate cependant que les pays procédant aux réductions les plus significatives de leur taux d'impôt sur les bénéfices des sociétés sont généralement ceux dont les taux initiaux étaient les plus élevés, permettant ainsi de constater un alignement des taux (En ce sens, OCDE (2019), Tax Policy Reforms 2019 : OECD and Selected Partner Economies : Editions OCDE, Paris).

87 OCDE (2017), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015 : Editions OCDE, Paris.

88 OCDE (2019), Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 : OCDE, Paris : FI 1-2020, n° 9, § 8, comm. P. Kouraleva-Cazals,

89 D. Gutmann, J. Englisch, W. Roels, C. Silberztein, De nouveaux principes de répartition de la compétence fiscale dans l'Union européenne ? : FI 2-2019, n° 2.4, § 10.

90 L'analyse économique et l'évaluation d'impact du pilier deux ont été réalisées par l'OCDE sur la base d'un taux de référence de 12,5 % : FI 2-2020, n° 4, § 5, comm. A. Pluviano.

temporaire ou partielle⁹¹. Rappelons pourtant le triptyque des conventions fiscales exposé par Bruno Gouthière dans son ouvrage de référence, celles-ci ayant pour rôle d'éliminer la double imposition, de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et d'assurer la protection des contribuables⁹². Or, la protection du contribuable, décrite comme permettant aux opérateurs économiques d'anticiper la réalisation de leurs transactions, opérations ou investissements⁹³, suppose davantage de clarté pour les parties prenantes quant à la notion d'assujetti à l'impôt. À l'instar de la notion de résident, façonnée par le passé par l'intégration de diverses clauses, telles que les clauses d'assujettissement intégral, anti-*remittance* ou de bénéficiaire effectif, **des prises de position de la part des administrations fiscales ou des accords entre États sont souhaitables sur la notion d'assujetti à l'impôt.**

91 Par exemple, du point de vue français, comment apprécier la situation de l'entreprise en zone franche relevant d'un régime d'exonération totale ou partielle ?

92 B. Gouthière, préc., n° 1520 à 1530, p. 31-32.

93 *Ibidem*, n° 1530, p. 32.

Il serait également souhaitable, à l'avenir, de reconsidérer la question de la prise en compte du droit fiscal étranger dans le cadre de la lecture des conventions bilatérales.

Enfin, plus largement, il est permis de s'interroger quant à la place accordée à la notion de résident, au regard d'une lecture du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales mettant parfois à mal les objectifs originels des traités fiscaux⁹⁴, dans un contexte de remaniement profond de la fiscalité internationale rendant ses objectifs difficilement lisibles.

S. BOUFELDJA ■

94 V. par ex. CE, 18 oct. 2018, n° 405468, Sté Aravis Business Retreats Ltd, concl. É. Crépey : FI 1-2019, n° 3.2.1 ; Dr. fisc. 2019, n° 38, comm. 374 ; Dr. sociétés 2019, n° 2, comm. 37, note J.-L. Pierre ; RJF 1/2019, n° 19 ; G. Blanluet, Entreprise exploitée en France vs établissement stable : réflexions sur la notion d'autonomie de gestion : FI 2-2019, n° 3.2.