

# Les conventions fiscales internationales à l'épreuve du contrôle de cassation



**François-Henri BRIARD**

Avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation,  
cabinet Briard

L'office du juge de cassation, Conseil d'État et Cour de cassation, s'étend aux conventions fiscales internationales (V. § 2). Ce contrôle s'exerce dans la limite du champ d'application des conventions et en conformité avec les normes supérieures (V. § 3). La typologie des moyens de cassation demeurant celle du droit commun, l'office du juge exclut l'appréciation souveraine des faits

(V. § 4). Il intègre en revanche le contrôle de la motivation, du défaut de base légale et de la dénaturation (V. § 5). L'erreur de droit est le domaine privilégié du juge de cassation ; les qualifications juridiques contrôlées issues de normes conventionnelles sont multiples, et l'interprétation des conventions, réalisée selon diverses approches, tient une place centrale (V. § 6).

## Introduction

1. La technique de cassation, que les spécialistes font remonter en France à la seconde moitié du XVI<sup>e</sup> siècle<sup>1</sup>, a devancé de très loin celle des conventions fiscales internationales, nées d'une réflexion conduite par le Comité financier de la Société des Nations en 1921<sup>2</sup>. Mais la différence d'âge est parfois source d'une beauté singulière ; et ce couple entretient depuis suffisamment longtemps des relations riches et complexes pour qu'il soit permis de s'y intéresser. Tel est l'objet des développements qui suivent, consacrés aux seules conventions fiscales bilatérales, les conventions internationales que sont le Traité de Rome<sup>3</sup> et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés

fondamentales<sup>4</sup>, qui tiennent aujourd'hui une place majeure en matière fiscale, demeurant hors du champ de l'étude. Ne seront davantage intégrés ni les avis du Conseil d'État parfois émis en matière de fiscalité internationale en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative<sup>5</sup>, ni les décisions des cours administratives d'appel, ni les arrêts de cours d'appel judiciaires, ni les jugements rendus en premier et dernier ressort, dont beaucoup de décisions définitives et publiées constituent des références intéressantes, mais qui sont des juridictions subordonnées, précisément soumises au contrôle de cassation.

## I. Juridictions de contrôle

2. L'existence du couple cassation-conventions se déroule essentiellement en France devant les juridictions suprêmes qui pratiquent le contrôle de cassation, c'est-à-dire devant le

1 J. Massot et al., *Le Conseil d'État juge de cassation* : Berger-Levrault, 6<sup>e</sup> éd., 2018. – J. et L. Boré, *La cassation en matière civile* : D., éd. 2015-2016, p. 8.

2 B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : Éd. Francis Lefebvre, 12<sup>e</sup> éd., p. 25.

3 Étant précisé que la liberté des États-membres de l'Union européenne en matière de conventions fiscales bilatérales ne peut s'affranchir du respect des règles du droit de l'Union : CE, 12 mai 2015, n° 366398, Sté Gist Brocades International BV : Lebon T., p. 614 sur la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 et la convention franco-italienne du 5 octobre 1989.

4 Sous la réserve des problématiques d'articulation des conventions fiscales bilatérales avec la Convention européenne des droits de l'homme : CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis : Rec. Lebon, p. 89.

5 CE, avis, 10 nov. 2004, n° 268852 : Rec. Lebon, p. 422.

Conseil d'État - depuis la réforme du contentieux administratif réalisée par la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 - et la Cour de cassation, avec quelques rares détours constitutionnels<sup>6</sup>, européens<sup>7</sup> et internationaux<sup>8</sup>. La dualité française de juridictions en matière fiscale demeure un sujet de débat, y compris dans cette matière particulière des conventions fiscales ; mais elle prévaut jusqu'à présent, de telle sorte que le juge judiciaire et le juge administratif, tous deux appelés à mettre en œuvre un contrôle de cassation, ont été conduits, chacun dans son domaine, à statuer sur les mêmes ouvertures à cassation. Ils l'ont fait de façon assez unitaire, avec de nombreux traits communs, en mettant en œuvre des principes anciens et connus, tels que par exemple l'irrecevabilité des moyens nouveaux en cassation<sup>9</sup>. Les rencontres fortuites entre juge administratif de cassation et juge judiciaire arrivent parfois, notamment lorsque le premier tire les conséquences de l'autorité absolue de la chose jugée qui s'attache aux constatations matérielles du second en matière de fraude fiscale, dans le cadre de l'application d'une convention fiscale internationale<sup>10</sup>.

## II. Conventions contrôlées

3. Pour que ces conventions soient contrôlées par le juge de cassation, il convient que leur mise en œuvre entre dans le champ de l'office des juges du fond. Si tel n'est pas le cas, la Cour de cassation écartera la convention invoquée en jugeant qu'elle ne relève pas de la compétence desdits juges, et se trouve donc exclue du contrôle de cassation. Ne peut ainsi être utilement invoquée en matière de visites domiciliaires la convention fiscale conclue entre la France et la Lettonie le 14 avril 1997, qui relève de la compétence du juge de l'impôt et non de celle du juge chargé de l'application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales<sup>11</sup>. Échappe aussi au champ d'application des conventions fiscales internationales

la situation des contribuables exonérés d'impôt dans un État contractant et de ce fait dépourvus de la qualité de résident<sup>12</sup>. Au-delà de l'appréciation portée par le juge de cassation sur l'application qui a été faite par les juges du fond, dans une espèce déterminée, de la ou des conventions en cause, il arrive que les conventions soient elles-mêmes critiquées devant le juge de cassation au regard de normes supérieures. L'avenant du 26 mai 2003 à la convention franco-monégasque du 18 mai 1963 a ainsi été examiné et validé par la Cour de cassation, qui a jugé, par un arrêt assez remarquable, que le texte ne procédait à aucune discrimination, ménageait un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la protection des droits des contribuables, étant ainsi conforme à la Convention européenne des droits de l'homme ainsi qu'aux principes de sécurité juridique et de confiance légitime<sup>13</sup>. Cet arrêt illustre le contrôle possible d'une juridiction interne suprême sur une norme fiscale internationale ; il peut inciter les praticiens à emprunter cette voie audacieuse lorsque la norme contrôlée apparaît contraire à des principes supérieurs. Dans le même esprit, le Conseil d'État a confronté une convention fiscale bilatérale aux grandes libertés protégées par les traités européens<sup>14</sup>. Si le texte des conventions est contrôlé, les échanges de lettres sont en revanche écartés par la Cour de cassation lorsqu'ils sont invoqués à l'appui d'un moyen ; dans ce cas, les motifs relatifs à de tels échanges de lettres sont qualifiés de surabondants<sup>15</sup>. Les conventions fiscales dans leurs stipulations relatives à l'assistance administrative peuvent aussi constituer un point d'appui pour le juge de cassation lorsqu'il doit caractériser l'origine licite de pièces saisies<sup>16</sup>. Enfin, la chambre criminelle de la Cour de cassation se voit souvent opposer en matière de fraude fiscale des conventions fiscales internationales, qu'elle écarte régulièrement<sup>17</sup>. Si les conventions signées par la France constituent l'essentiel du périmètre de travail du juge de cassation, il arrive que soit également sanctionné, mais en filigrane, le caractère impératif des conventions-modèle OCDE, par exemple pour appliquer l'ordre successif des critères de résidence<sup>18</sup>. La fonction régulatrice du juge de cassation lui a enfin permis de prendre position à plusieurs reprises sur le principe de la possible subsidiarité des conventions fiscales ; selon le Conseil d'État, celles-ci peuvent conduire à écarter sur tel ou tel point la loi nationale mais ne peuvent, par elles-mêmes, servir de base légale à une décision d'imposition, sauf si la loi interne confère expressément une base légale à l'imposition établie

6 CC, 29 déc. 2016, n° 2016-743 DC.

7 Cass., avis, 2 sept. 2005, n° 05-00.007 (question à la Cour de justice de l'Union européenne sur la contribution sociale généralisée, la contribution à la dette sociale et la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968). - Cass. com., 13 déc. 2005 : Bull. civ. IV n° 249, p. 213 (question à la Cour de justice de l'Union européenne sur l'assistance mutuelle fiscale en droit européen et conventionnel).

8 CE, ass., 6 juin 1997, n° 148683, Aquarone : Rec. Lebon, p. 206, aux conclusions du Président Gilles Bachelier, à propos du régime fiscal du personnel de la Cour internationale de justice et du rôle de la coutume internationale.

9 CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis, préc.

10 CE, sect., 16 févr. 2018, n° 395371, Thomas : Rec. Lebon, p. 41, concl. E. Crépey.

11 Cass. com., 4 oct. 2016, n° 15-13.882 et Cass. com., 4 oct. 2016, n° 15-10.775 et 15-10.778 sur la convention conclue le 14 avril 1997 entre la France et la Lettonie. - Cass. com., 20 nov. 2012, n° 11-25.904 sur la convention franco-tunisienne du 28 mai 1973. - Cass. com., 26 juin 2012, n° 11-21.047 sur la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1<sup>er</sup> avril 1958. - Cass. com., 30 mai 2012, n° 11-14601, sur la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée. - Cass. com., 8 févr. 2017, n° 15-25.070 sur la convention franco-polonaise du 20 juin 1975. - Cass. com., 23 janv. 2019, n° 17-15.893 sur la convention entre la France et les Pays-Bas du 16 mars 1973.

12 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) : Rec. Lebon, p. 376.

13 Cass. com., 26 oct. 2010, n° 09-15.044 : Bull. civ. IV, n° 160 ;

14 CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci : Rec. Lebon, p. 294.

15 Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 18 déc. 1990, n° 89-13.950. - Cass., ass. plén., 2 oct. 2015 : Bull. plén. n° 8, p. 15.

16 Cass. com., 20 févr. 1996, n° 93-17.759 et n° 93-17.760. - Cass. com., 20 oct. 1998, n° 96-30.023 et n° 96-30.039. - Cass. com., 22 févr. 2001, n° 99-30.050.

17 Cass. crim., 18 sept. 1997 : Bull. crim. n° 307, p. 1007. - Cass. crim., 22 oct. 1998, n° 97-84.187. - Cass. crim., 24 nov. 1999, n° 98-85.905. - Cass. crim., 1<sup>er</sup> mars 2000 : Bull. crim. n° 100, p. 300. - Cass. crim., 27 sept. 2001, n° 99-30.129.

18 CE, 29 oct. 2012, n° 352209, Kessler : RJF 1/13, n° 83.

sur le fondement d'une convention<sup>19</sup>. La Cour de cassation semble sur ce point privilégier davantage l'application directe des conventions<sup>20</sup>.

### III. Appréciation souveraine

4. Refuge privilégié du juge de cassation auquel il n'appartient pas de s'immiscer dans les questions de fait, l'appréciation des faits et éléments de preuve a peu de place en matière de conventions fiscales internationales, domaine de nature essentiellement juridique. On trouve néanmoins la trace de cette frontière en matière pénale, lorsque se fondant sur le droit international, le contribuable tente de remettre en cause les faits constitutifs de fraude fiscale<sup>21</sup>, par exemple en matière d'établissement stable<sup>22</sup> ou de domicile fiscal<sup>23</sup>. Il en est de même en matière civile pour l'appréciation des moyens d'activité d'une société à l'étranger<sup>24</sup> ou encore l'étendue des droits de jouissance et de disposition en matière de trust<sup>25</sup>. Pour la détermination du centre des intérêts vitaux, concept souvent présent dans les conventions, c'est encore de façon souveraine que les juges du fond apprécient des éléments tels que contrat de travail, contrats commerciaux, actes de vente et justificatifs fiscaux<sup>26</sup>. Il en est de même pour l'appréciation de la durée des séjours du contribuable dans chacun des deux États contractants<sup>27</sup>, l'analyse des éléments constitutifs d'une installation fixe d'affaires au sens de la convention en cause<sup>28</sup>, la mesure des liens personnels et économiques entre le contribuable et l'un des pays contractants<sup>29</sup> ou encore l'appréciation de la date

19 CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Min. c/ Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080, chron. L. Olléon p. 755 ; BDCF 10/02 n° 120, concl. contraires S. Austray ; Lebon, p. 233 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657. - CE, 13 juil. 2007, n° 290266, Min. c/ Sté Pacific Espace : Lebon T. : RJF 2007 n° 1302 ; BDCF 11/07 n° 132, concl. F. Séners. - CE, 11 avr. 2008, n° 285583, Cheynel : Lebon T. ; Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 7/2009 n° 769. - CE, 12 mars 2014, n° 362528, Sté Céline : Rec. Lebon ; RJF 6/14 n° 602. - CE, 7 juin 2017, n° 386579, Min. c/ Sté LVMH : Lebon T. ; RJF 2017 n° 941, concl. E. Bokdam-Tognetti. - CE, 31 juill. 2009, n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd et n° 297933, Sté Swiss International Air Lines AG : Rec. Lebon ; RJF 11/09 n° 979 et 980, chron. V. Daumas, p. 819 ; BDCF 11/09, n° 133, concl. E. Glaser.

20 Cass. ass. plén., 2 oct. 2015, préc.

21 Cass. crim., 29 juin 2005, n° 04-85.120. - Cass. crim., 3 nov. 2005, n° 04-87.195.

22 Cass. crim., 8 oct. 2003, n° 02-86.146. - Cass. crim., 20 mai 2015, n° 13-84.223. - Cass. crim., 5 sept. 2007, n° 06-84.746. - CE, 20 juin 2003, n° 224407, Interhome AG : Rec. Lebon, p. 170 ; RJF 10/03, n° 1147, chron. L. Olléon, p. 751 ; BDCF 10/03, n° 130, concl. S. Austray.

23 Cass. crim., 3 mai 2018, n° 17-81.594.

24 Cass. com., 12 oct. 2010, n° 09-70.590.

25 Cass. com., 31 mars 2009, n° 07-20.219.

26 CE, 17 déc. 2003, n° 241920 : Lebon T. Le Conseil d'État accepte néanmoins de contrôler cette question du centre des intérêts vitaux lorsque le moyen lui est présenté sous l'angle d'une erreur de droit ou d'une erreur de qualification juridique (CE, 17 mars 2016, n° 383335 : Lebon T. pour l'application de la convention franco-russe du 26 novembre 1996).

27 CE, 10 nov. 1993, n° 116355, Granat.

28 CE, 31 mars 2017, n° 389573 pour l'application des articles 2 et 4 de la convention entre la France et le Luxembourg du 1<sup>er</sup> avril 1958.

29 CE, 26 sept. 2012, n° 346556, Tedesco : Rec. Lebon, p. 341.

de levée d'options de souscription ou de rachat d'actions<sup>30</sup>. Ici comme ailleurs, la distinction du fait et du droit demeure un exercice difficile, aussi bien pour le praticien que pour le juge, dans la mesure où questions de fait, qualifications juridiques et interprétation des conventions sont souvent entremêlées.

### IV. Contrôle disciplinaire et dénaturation

5. Le Conseil d'État comme la Cour de cassation exercent un contrôle disciplinaire comparable à celui qui est pratiqué dans les autres matières, notamment en ce qui concerne une motivation insuffisante ou un défaut de réponse à un moyen pertinent. La technique de la réponse implicite aux moyens est mise en œuvre en matière de conventions comme dans d'autres domaines<sup>31</sup>. L'insuffisance des constatations de fait constitutives d'une situation légale peut donner matière à cassation. Encourt ainsi la censure l'arrêt qui, en matière d'établissement stable, s'abstient de rechercher si la société en cause exerçait en fait, et non seulement en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société<sup>32</sup>. Il en est de même si, pour apprécier l'existence d'un foyer permanent d'habitation, les juges du fond négligent certains justificatifs produits par le contribuable<sup>33</sup>. La dénaturation peut également être sanctionnée, dénaturation de l'écrit clair et précis devant le juge judiciaire suprême<sup>34</sup>, dénaturation des faits ou du dossier devant la juridiction suprême de l'ordre administratif. Devant le Conseil d'État, la dénaturation des pièces a déjà été retenue en matière de crédits d'impôt résultant de l'application d'une convention fiscale internationale<sup>35</sup>. Si la dénaturation n'est pas invoquée par le contribuable, elle ne sera pas soulevée d'office et l'appréciation souveraine sera retenue<sup>36</sup>.

30 CE, 17 mars 2010, n° 315831, Min. c/ de Roux : Rec. Lebon, p. 72 ; RJF 6/10 n° 588 ; BDCF 6/10, n° 66, concl. N. Escaut.

31 CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci, préc.

32 CE, 20 juin 2003, Sté Interhome AG, préc. Dans cet arrêt, le Conseil d'État retient la qualification d'erreur de droit pour une censure que la Cour de cassation aurait probablement prononcée sur le terrain du défaut de base légale, vice de forme révélateur d'une erreur de droit. V. aussi CE, 4 juin 2019, n° 415959, Min. c/ Zacharias, concl. R. Victor : FI 3-2019, n° 3, § 11 et n° 6, § 15, cassation pour n'avoir pas recherché si le contribuable était résident français au sens de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 ; cet arrêt mérite l'attention dans la mesure où le juge de cassation fait directement référence aux pièces de fond, négligées par les juges d'appel, qui caractérisaient la résidence fiscale française.

33 CE, 21 oct. 2016, n° 392997 sur la convention franco-allemande du 21 juillet 1959.

34 La dénaturation de l'écrit devant la Cour de cassation est une création jurisprudentielle (arrêt Veuve Foucauld et Coulombe c. Pringault, Civ., 15 avr. 1872 : H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette, Les Grands Arrêts de la jurisprudence civile, t. 2 : D., 12<sup>e</sup> éd., 2008, n° 161, p. 156).

35 CE, 20 déc. 2017, n° 398528. - V. aussi CE, 21 nov. 2016, n° 383815 pour la dénaturation de pièces.

36 CE, 26 janv. 2018, n° 408561 : Lebon T.

## V. Erreur de droit et qualification juridique

6. Qu'il s'agisse du Conseil d'État ou de la Cour de cassation, l'« erreur de droit » au Palais Royal, dénommée « violation de la loi » Quai de l'Horloge, constitue sans nul doute le premier et le plus noble des moyens de cassation en matière de conventions internationales. Fausse application, fausse interprétation ou refus d'application, l'erreur de droit doit être privilégiée parmi tous les moyens ; c'est elle qui est le plus en harmonie avec la mission des juridictions suprêmes<sup>37</sup>. Le moyen de droit présenté doit être clair et ne pas mélanger les cas d'ouverture, au risque d'être déclaré irrecevable<sup>38</sup>.

Le juge de cassation exerce tout d'abord un **contrôle sur le champ d'application des conventions**. Cet exercice se fait parfois au regard de concepts de droit interne. A ainsi été déclaré hors du champ d'application de la convention franco-luxembourgeoise du 1<sup>er</sup> octobre 1958 le prélèvement exceptionnel mis à la charge des organismes d'assurance et assimilés par la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 dans la mesure où ledit prélèvement était assimilable au droit de timbre et d'enregistrement, et non à l'impôt sur les sociétés ou à une imposition analogue<sup>39</sup>. Il en a été de même pour la taxe professionnelle pour la convention fiscale franco-canadienne du 2 mai 1975<sup>40</sup>. Les qualifications juridiques contrôlées sont nombreuses : qualité de résident<sup>41</sup>, domicile fiscal<sup>42</sup>, bien immobilier<sup>43</sup>, revenus donnant lieu à crédit d'impôt<sup>44</sup>, conditions d'assimilation aux sociétés de droit français<sup>45</sup>, revenu immobilier<sup>46</sup>, clauses de non-discrimination<sup>47</sup>, notion

de personne<sup>48</sup>, bénéfices imposables en France<sup>49</sup>, taux effectif<sup>50</sup>, établissement stable<sup>51</sup>, siège de direction<sup>52</sup>, revenus provenant de biens immobiliers<sup>53</sup>, lien de dépendance entre des sociétés<sup>54</sup>, plus-values latentes<sup>55</sup>, imposition de l'activité rémunérée par l'attribution d'options<sup>56</sup>, revenus d'origine indéterminée<sup>57</sup>, etc. Les discussions à cet égard devant le juge de cassation sont souvent aux confins de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique. Il peut arriver que dans le contrôle du champ d'application de la convention, le juge de cassation ne soit confronté à aucune difficulté d'interprétation<sup>58</sup>. Tel est notamment le cas en ce qui concerne les impositions visées : le juge de cassation écarte fréquemment les moyens tirés de dispositions conventionnelles qui ne visent pas précisément l'impôt litigieux<sup>59</sup>. L'office du juge de cassation peut aussi être centré sur la combinaison entre le droit interne et les dispositions conventionnelles<sup>60</sup>.

Mais dans le contrôle de l'erreur de droit par le juge de cassation, l'**interprétation des conventions** tient une place centrale. Le Conseil d'État rappelle aux juges du fond que cette mission d'interprétation des conventions vise à « *les comprendre conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but* »<sup>61</sup>. L'interprétation du juge de cassation peut être littérale<sup>62</sup>. Si les termes conventionnels ne sont pas suffisamment définis, le Conseil d'État attache peu de crédit aux travaux préparatoires mais peut être conduit selon les conventions en cause à se fonder sur l'intention des États contractants<sup>63</sup> ou sur la législation de chaque État à moins que le contexte n'exige une interprétation différente<sup>64</sup>, ou encore à retenir la signification que leur attribue la loi fiscale française<sup>65</sup>, dans des

37 Le Conseil d'État utilise parfois l'expression « *a méconnu la portée des stipulations de la convention fiscale* » plutôt que le terme « *erreur de droit* », notamment lorsqu'il se fonde sur une approche téléologique du texte (CE, 20 oct. 2000, n° 182165, SA New Building Promotion : Rec. Lebon, p. 447, sur la notion d'établissement stable selon la convention franco-suisse du 9 septembre 1966).

38 Cass. com., 26 oct. 2010, n° 09-15.044, préc.

39 Cass. com., 3 avr. 2012, n° 11-11.161.

40 CE, 30 mars 2016, n° 375169, SA Nortel Networks.

41 Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-23.136 sur la convention franco-égyptienne du 19 juin 1980. - CE, 20 mai 2016, Sté Easyvista : Lebon T., p. 704. - CE, 27 juill. 2016, n° 394518 sur la convention franco-allemande du 21 juillet 1959. - CE, 29 mars 2019, n° 392317 sur la convention franco-belge du 10 mars 1964.

42 Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-23.136. - Cass. com., 26 avr. 2017, n° 15-27.364.

43 CE, 27 mai 2002, n° 125959, Sté Superseal Corporation : Rec. Lebon, p. 184. - Cass. com., 19 janv. 2010, n° 08-20.936 pour l'application de la convention franco-saoudienne du 18 février 1982.

44 Cass. civ. 2°, 10 mars 2016, n° 13-15.404.

45 Cass. com., 23 févr. 1989 : Bull. civ. IV, n° 73, p. 47. - Cass. com., 20 juin 1989, n° 87-19.186. - V. aussi Cass. com., 19 févr. 1991, n° 88-18.655.

46 CE, 4 oct. 2013, n° 351065, Clive-Worms : Lebon T., p. 531 ; RJF 2014 n° 29 ; BDCF 6/2014, concl. E. Cortot-Boucher, pour des produits résultant d'opérations d'emprunt et de swap.

47 CE, 30 déc. 1996, n° 128611, Min. c/ Benmiloud : Rec. Lebon, p. 519 ; RJF 2/97 n° 158, concl. G. Bachelier p. 74. - CE, 15 déc. 2004, n° 257337, Min. c/ Société de promotion écologique : Rec. Lebon, p. 462. - CE, 15 mai 2006, n° 275609, Heaton : Lebon T., p. 806. - CE, 5 juill. 2010, n° 309693, Pinacothèque d'Athènes : Rec. Lebon, p. 243, sur la prééminence de la convention fiscale franco-grecque du 21 août 1963 en matière de non-discrimination. - CE, 24 janv. 2011, n° 316457.

48 CE, 6 mai 1996, n° 154217, SA Quartz d'Alsace : Rec. Lebon, p. 155.

49 CE, 4 avr. 1997, n° 144211, Sté Kingroup : Rec. Lebon, p. 133.

50 CE, 30 mars 2005, n° 244173, Pouffary : Rec. Lebon, p. 130.

51 CE, 21 nov. 2007, n° 295356, Ville de Nîmes : Lebon T., p. 777. - CE, 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, Sté Zimmer Ltd : Rec. Lebon, p. 88 ; RJF 6/10 n° 568.

52 CE, 16 avr. 2012, n° 323592, Paupardin : Lebon T., p. 674. - CE, 7 mars 2016, n° 371435, Compagnie internationale des wagons-lits et du tourisme : Lebon T., p. 704.

53 CE, 7 déc. 2018, n° 409229, Société Générale, concl. V. Daumas : FI 1-2019, n° 7.2.1.

54 CE, 15 avr. 2016, n° 372097, Sté LSVD : Lebon T., p. 137.

55 CE, 23 juin 2016, n° 378008, Picart.

56 CE, 18 oct. 2017, n° 408763, Rapp : Lebon T., p. 539.

57 CE, 22 juin 2017, n° 391379.

58 CE, 5 mars 2018, n° 400329. - CE, 19 déc. 2018, n° 413033, Ribéry, concl. E. Cortot-Boucher : FI 2-2019, n° 6, § 3.

59 Pour la cotisation foncière des entreprises qui ne figure pas au nombre des seules impositions visées par la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, v. CE, 21 avr. 2017, n° 400297, SNC Ultramarine 1101 : Lebon T.

60 CE, 17 mars 2010, n° 315831, Min. c/ de Roux, préc.

61 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, LHV, préc. - CE, 20 mai 2016, n° 389994, Min. c/ Sté Staff and Line : Lebon T. - CE, 9 mai 2019, n° 422046, Sté Chemkostav, concl. K. Ciavaldini : FI 3-2019, n° 3, § 17.

62 CE, 2 nov. 2011, n° 340438 : Lebon T., p. 860.

63 CE, 9 mai 2019, n° 422046, préc.

64 CE, 27 juill. 2001, n° 215124, SA Golay Buchel France : Lebon T., p. 897.

65 Par ex. sur la typologie des sociétés visées par les conventions, v. CE, 24 nov. 2014, n° 363556 et CE, 8 nov. 2019, n° 430543, Min. c/ Sté Masterfoods Holding SAS.

conditions pouvant d'ailleurs conduire à une cassation sur le terrain de la méconnaissance de la convention<sup>66</sup>. L'intention des États contractants est présumée en matière d'abus de droit lorsqu'elle ne peut être regardée comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer les stipulations de la convention à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de substance économique<sup>67</sup>. Les juges du fond peuvent commettre une erreur de droit en interprétant faussement la convention. Le juge de cassation possède à cet égard une plénitude de juridiction, notamment depuis l'abandon - au nom de l'indépendance de la justice, du procès équitable et de l'égalité des armes - de la théorie des renvois préjudiciels obligatoires et liants au ministre des affaires étrangères en matière d'interprétation des accords internationaux<sup>68</sup>. Dans l'exercice de cette mission d'interprétation, qui s'articule avec un contrôle de cohérence de la doctrine administrative<sup>69</sup>, le juge de cassation met parfois en œuvre une approche téléologique<sup>70</sup> ; il peut aussi être conduit à intégrer les principes de la convention de Vienne sur le droit des Traités du 23 mai 1969 et les commentaires du Comité fiscal de l'OCDE, à la condition que lesdits commentaires ne soient pas postérieurs aux stipulations en cause<sup>71</sup>.

L'erreur de droit commise par une juridiction d'appel qui a cru devoir à tort appliquer les stipulations d'une convention fiscale peut conduire à une cassation totale. Il en a été ainsi s'agissant d'un arrêt qui avait à tort appliqué la clause-balai de la convention conclue entre la France et la Norvège aux revenus de l'associé non résident d'une société de personnes au prorata de sa participation en capital, alors que cette convention ne s'appliquait qu'aux revenus réalisés en propre par cette société<sup>72</sup>. C'est encore l'erreur de droit qui a récemment été privilégiée par le Conseil d'État pour prononcer une cassation en matière de crédits d'impôt résultant de retenues à la source sur des intérêts de prêts consentis par le groupe BNP Paribas à des succursales situées en Chine, aux Philippines, en Inde, à

Singapour et en Thaïlande<sup>73</sup>. Tout le débat contentieux portait sur l'interprétation des termes « *intérêts provenant d'un État contractant* » et « *débiteur des intérêts* » figurant dans ces cinq conventions, rédigées en des termes inspirés de l'article 11 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Pour censurer la lecture de la Cour administrative d'appel de Versailles, le Conseil d'État s'est placé sur le terrain de l'erreur de droit, alors que la qualification juridique, contrôlée en cassation, était aussi envisageable<sup>74</sup>. Mais le moyen avait été présenté sous cet angle, et la censure prononcée sur ce fondement avait une portée sans doute plus forte, alors surtout que le rapporteur public avait proposé de retenir une approche strictement juridique et non économique du concept de débiteur. C'est sans aucun doute la convention elle-même qui est visée par le moyen d'erreur de droit ou de violation de la loi. Mais les échanges de lettres entre les États, notamment dans un but interprétatif de la convention, peuvent aussi servir de fondement à une cassation<sup>75</sup>. Le juge de cassation peut aussi être conduit à combiner droit conventionnel et droit interne ; dans cette hypothèse, c'est la hiérarchie des normes et la primauté de la convention sur la loi française interne qui déterminent systématiquement la solution devant le juge de cassation<sup>76</sup>. Il est même arrivé dans une telle situation à la Cour de cassation de casser solennellement un arrêt sous le visa de l'article 55 de la Constitution<sup>77</sup>. Cette primauté des conventions internationales a encore été récemment rappelée par l'assemblée plénière de la Cour de cassation pour l'application de la convention franco-monégasque du 1<sup>er</sup> avril 1950 en matière d'actions et parts sociales de sociétés immobilières<sup>78</sup>.

L'erreur de droit aboutit le plus souvent à une cassation totale et à un renvoi, sauf règlement de l'affaire au fond par le Conseil d'État<sup>79</sup> ; elle peut aussi conduire à un rejet du pourvoi si le juge de cassation procède à une **substitution de motifs**. C'est ainsi que par une décision assez remarquable, intervenue en matière d'établissement stable et de plus-value immobilière, le Conseil d'État a censuré une fausse application de l'article 15-1 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 en procédant ensuite à une substitution de motifs fondé sur l'article 7-8 de la même convention, dans des conditions qui ont conduit à un rejet du pourvoi et, par voie de conséquence,

66 CE, 10 juill. 2019, n° 425148, Min. c/ Libre, concl. K. Ciavaldini : FI 4-2019, n° 2, § 9, sur la notion de « *produits [...] de toutes autres créances* » prévue par l'article 16 de la convention franco-belge du 10 mars 1964.

67 CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannet et a. : Rec. Lebon, p. 321 ; RJF 1/18 n° 70. – V. aussi, pour un montage artificiel échappant au bénéfice de la convention entre la France et le Luxembourg du 1<sup>er</sup> avril 1958, CE, 23 nov. 2016, n° 383838, Eurotrade Juice : Lebon T.

68 CE, 29 juin 1990, n° 78519, Assoc. GISTI : Rec. Lebon, p. 171, concl. R. Abraham. – Pour la Cour de cassation : Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 19 déc. 1995, n° 93-20.424 ; Cass. crim., 11 févr. 2004 : Bull. crim. n° 37 ; Cass. crim., 15 janv. 2014 : Bull. crim. 2014, n° 11 ; Cour de cassation, étude annuelle 2017, Le juge et la mondialisation, p. 64 et s.

69 CE, 26 juill. 2006, n° 284930, Sté Natexis Banques Populaires : Lebon T., p. 805. Rien ne s'opposerait néanmoins à une consultation non liante par le juge de cassation du ministre compétent, notamment sous la forme d'observations soumises au débat contradictoire (v. en ce sens CE, 17 févr. 1999, n° 182302).

70 CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 368935, Min. c/ Sté Lufthansa AG : Rec. Lebon, p. 348.

71 CE, sect., 30 déc. 2003, n° 233894, SA Andritz : Rec. Lebon, p. 527 ; RJF 3/04 n° 238. – CE, 21 juill. 2017, n° 392908, Sté Thermo Electron Holdings : Lebon T., p. 539, configuration particulière dans laquelle la caractérisation d'un abus de droit dépend de l'interprétation d'une convention fiscale internationale.

72 CE, plén., 11 juill. 2011, n° 317024, Sté Quality Invest : Rec. Lebon, p. 342 ; RJF 2011 n° 1063 ; BDCF 10/11 n° 117, concl. L. Olléon. – CE, 13 févr. 2013, n° 342085, Barlow : Lebon T., p. 533.

73 CE, 10 juill. 2019, n° 418108, Sté BNP Paribas, concl. K. Ciavaldini : FI 4-2019, n° 5, § 18.

74 L'erreur de qualification juridique est parfois expressément retenue : en matière d'erreur du contribuable sur l'étendue des obligations fiscales vis-à-vis de la France, v. CE, 18 oct. 2018, n° 405468, Sté Aravis Business Retreats Limited, concl. E. Crépey : FI 1-2019, n° 3.2.1 et n° 3, § 1.

75 Cass. com., 9 oct. 2012, n° 11-22.023 : Bull. civ. IV, n° 180, p. 204, à propos de la convention franco-monégasque du 1<sup>er</sup> avril 1950.

76 Cass. com., 15 mai 1990, n° 88-14.293, sur la convention franco-suisse du 9 septembre 1966.

77 Cass., ass. plén., 21 déc. 1990 : Bull. AP. n° 12, p. 23 sur la même convention franco-suisse. – Cass. com., 5 oct. 1999, n° 97-13.122, à propos de la convention franco-panaméenne du 10 juillet 1953.

78 Cass., ass. plén., 2 oct. 2015, préc.

79 Pour l'hypothèse d'un règlement au fond comportant, après cassation pour dénaturation de la portée d'un contrat, une interprétation de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, v. CE, 29 déc. 2006, n° 283314, Min. c/ Bank of Scotland : Rec. Lebon, p. 578.

à une confirmation du redressement<sup>80</sup>.

Toujours dans le cadre de sa mission régulatrice, le juge de cassation assure la conciliation entre le caractère secret des **échanges de renseignements** entre États contractants et la procédure contentieuse contradictoire<sup>81</sup> ; il vérifie également les bonnes conditions d'application du **régime de la preuve** pour l'application des conventions fiscales<sup>82</sup> et **l'application dans le temps** de ces conventions, en particulier au regard de la commune intention des États contractants<sup>83</sup>. Il veille aussi à une **mise en œuvre « équilibrée » des conventions** fiscales internationales : ainsi, une convention fiscale internationale qui prive la France de son pouvoir d'imposer un gain susceptible d'être réalisé lors de la cession de titres de participation dans une filiale fait obstacle à ce qu'une moins-value relative à une telle cession soit prise en compte pour déterminer le montant net des plus-values ou moins-values de même nature entrant dans l'assiette de l'impôt en France ; il en résulte qu'une provision anticipant une telle moins-value ne peut être prise en compte pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû<sup>84</sup>.

80 CE, 9 févr. 2000, n° 178389, Sté suisse Hubertus AG : Rec. Lebon, p. 43. – V. aussi pour une substitution de motifs après censure d'une erreur de droit dans l'interprétation de conventions fiscales internationales : CE, 27 juin 2016, Faurecia : Lebon T., p. 704. – V. égal. CE, 20 sept. 2017, n° 392231 : Lebon T., p. 538.

81 CE, 4 juin 2008, n° 301776, Sté Sparflex : Lebon T., p. 665. – CE, 26 janv. 2011, n° 311808, Weissenburger : Rec. Lebon, p. 18.

82 CE, 13 oct. 1999, n° 191191, Min. c/ SA Diebold Courtage : Rec. Lebon, p. 307 sur le régime de la preuve objective. – CE, sect., 5 oct. 2007, n° 292388, Mori-Bodin : Rec. Lebon, p. 414 sur la preuve de la résidence habituelle à Monaco.

83 CE, 17 sept. 2010, n° 312725, SA Trans World Finances : Rec. Lebon, p. 348. – V. aussi pour une double substitution de motifs par des motifs de pur droit, CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci, préc.

84 CE, 12 juin 2013, n° 351702, BNP Paribas : Rec. Lebon, p. 155.

## Conclusion

7. Les conventions fiscales internationales ne sont pas seulement l'affaire de la France puissance souveraine et des États avec lesquels elle contracte. Elles sont aussi du ressort des juridictions suprêmes françaises, en particulier en ce qui concerne leur interprétation et leur articulation avec le droit national. Dans ce domaine comme dans d'autres, à travers une jurisprudence complexe et abondante, la technique de cassation a fait la preuve de son efficacité et de son adéquation avec la mission unificatrice du Conseil d'État et de la Cour de cassation. Sans nul doute, le couple conventions fiscales internationales-cassation a encore un bel avenir devant lui, pour le bien des États contractants et la sécurité juridique des contribuables transnationaux.

F.-H. BRIARD ■

