

LES RECUEILS FISCAUX DE LA S. D. N. ET DE L'O. N. U.



INTRODUCTION

L'O.N.U. héritière de l'activité fiscale de la S.D.N.

1. — Davantage encore que dans les autres domaines techniques, c'est dans le domaine financier en général et, au sein de ce dernier, dans le secteur fiscal en particulier, que l'O.N.U. est l'héritière de la S.D.N. Et, à cet égard, la seconde joue, comme la première, un rôle important. Sans doute, et pas plus que ne l'était la S.D.N., l'O.N.U. n'est-elle un Superétat mondial surtout en matière financière. Si elle possède un budget propre, qui est voté par l'Assemblée générale (son principal organe), ce budget reste alimenté par les cotisations des Etats membres (1) Car l'O.N.U. n'a aucune personnalité fiscale active : elle ne peut imposer les ressortissants des Etats à l'égard desquels elle ne peut légiférer même pour unifier leurs régimes fiscaux (2). En revanche, elle a une personnalité fiscale passive : elle est théoriquement, sinon pratiquement, contribuable vis-à-vis des Etats. Et il a fallu des traités pour exonérer, des impôts des Etats membres, les biens et le personnel de l'O.N.U. et des organismes internationaux qui dépendent de celle-ci : conventions multilatérales de 1946 et 1947 sur les

(1) V. Sibert, *Traité de droit international public*, 1951, t. II, p. 758, n° 1400. C'est à l'étude spéciale du budget de l'O.N.U., rapproché de celui de la S.D.N., que M. Lefebvre, étudiant à l'Institut des Hautes Etudes Internationales, a consacré un remarquable mémoire en 1951. Dans son avis consultatif du 11 avril 1949, la C.I.J. a déclaré que, si l'O.N.U. est une personne internationale, elle n'est cependant ni un Etat ni un « Super-Etat » : v. Rec. des arrêts, des avis et des ordonnances de la C.I.J., 1949, pp. 177 à 180, surtout p. 179.

(2) V. notre article, « L'exercice de la fonction législative en droit fiscal international », *Mélanges Scelle*, 1950, t. II, pp. 805 et s.

privilèges et immunités de l'O.N.U. et de ses institutions spécialisées. On a dit qu'à cette occasion l'Assemblée générale de l'O.N.U. a exercé une sorte de rôle « pré législatif » (3) — intermédiaire entre l'accord international et la loi supranationale — puisqu'elle a voté ces traités qui sont soumis pour adhésion aux Etats membres. C'est exact. Mais ces conventions demeurent cependant des « accords » internationaux qui n'engagent que les Etats contractants, à l'exclusion des Etats tiers. Dans ces conditions, l'O.N.U. ne peut exercer, comme la S.D.N., que la fonction de *conseiller* financier et fiscal des Etats. Mais cette fonction qu'elle exerce par l'intermédiaire de sa Commission financière et fiscale — laquelle dépend du Conseil économique et social — est loin d'être négligeable.

2. — Cette Commission porte deux titres dans les documents officiels : elle s'appelle en anglais *The Fiscal Commission* et en français *la Commission financière* (ou encore : Commission des Finances publiques). Le terme anglais « fiscal » a en effet une signification plus compréhensive que son homonyme français : le mot français synonyme est « financier ». C'est par une résolution du 1^{er} octobre 1946 que, conformément à la Charte de l'O.N.U. (art. 68), le Conseil économique et social institua cette commission dont il détermina l'organisation et la compétence (4).

3. — La Commission financière est un organe permanent en ce sens qu'elle a été créée sans limitation de durée. Elle est composée de quinze représentants d'Etats membres de l'O.N.U., désignés par le Conseil économique et social à raison d'un représentant par Etat. Le Conseil élit les Etats et nomme les représentants qui sont choisis, pour leurs aptitudes techniques, par leurs Gouvernements respectifs : à cet effet, le Secrétaire général de l'O.N.U. prend contact avec les Etats membres ainsi élus. Sauf pendant ce qu'on appelle la « période initiale », les quinze Etats sont élus pour trois ans et renouvelables par tiers chaque année. Pendant la période initiale d'une durée maxima de quatre ans (fin 1946 - fin 1950), les quinze Etats membres originels, ont été arbitrairement classés en trois groupes élus respectivement pour une durée de deux ans, de trois ans et de quatre ans. Jusqu'à présent, des élections ont donc eu lieu en 1948, en 1949 et en 1950 pour renou-

veler ces trois groupes (5). Mais, en fait, les *Big Five* (Angleterre, U.S.A., France, U.R.S.S., Chine), qui étaient répartis entre ces trois groupes, ont été réélus : les U.S.A., en fin 1948 ; l'U.R.S.S., en fin 1949 ; la France, l'Angleterre et la Chine en 1950. Ainsi retrouvons-nous, dans la composition de cette commission technique, la combinaison des deux idées politiques qui dominent l'O.N.U. dans son ensemble : l'égalité de droit et l'inégalité de fait entre les Etats. Il est vrai que l'existence de nombreuses commissions techniques auxiliaires du Conseil (telles que la Commission économique et la Commission sociale entre lesquelles se place la Commission financière) permet à celui-ci, suivant son propre désir souvent exprimé, de donner une relative satisfaction à tous les Etats par une répartition « équilibrée » entre les diverses commissions. Cette pénétration regrettable du politique dans le technique a provoqué, au sein de la Fiscal Commission, un curieux débat sur la représentation chinoise. Lors de la 3^e session, en 1951, le représentant de la Russie, appuyé par les représentants de la Pologne et de la Tchécoslovaquie, a proposé que le représentant de la Chine fût désigné par le Gouvernement communiste (d'aucuns diraient : internationaliste) et non plus par le Gouvernement « nationaliste ». Mais cette proposition fut écartée, comme irrecevable, par la majorité de la Commission (11 voix contre 3 et 1 abstention). Théoriquement, celle-ci tient une session annuelle. Mais pratiquement ses sessions ne sont ni régulières ni longues. Jusqu'à présent, elle n'a tenu que trois sessions : la première du 19 au 29 mai 1947, la deuxième du 10 au 25 janvier 1949 et la troisième du 7 au 17 mai 1951. S'il en est ainsi, c'est parce que la Commission financière est efficacement secondée par un Secrétariat spécial qui assure l'exécution de ses « décisions » approuvées par le Conseil économique. Le chef de ce Secrétariat est en même temps le Directeur de la Division financière du Département économique de l'O.N.U. Géré par de remarquables techniciens, fonctionnaires internationaux, ce Secrétariat est donc totalement dépourvu du caractère politique qui imprègne partiellement la Commission dont les quinze membres représentent leurs Etats respectifs où, pour la plupart, ils continuent à exercer des fonctions administratives, ce qui explique certaines attitudes assez

(3) V. Sibert, *op. cit.*, t. II, p. 760, n° 1401.

(4) Documents de l'O.N.U. — Conseil économique et social. Procès-verbaux officiels : 1^{re} année, 3^e session, p. 2.

(5) Documents de l'O.N.U. — Conseil économique et social. Procès-verbaux officiels : 3^e année, 7^e session, juillet-août 1948, p. 434 ; 4^e année, 9^e session, juillet-août 1949, p. 573 ; 5^e année, 11^e session, juillet-août 1950, p. 315. On trouvera dans les procès-verbaux de la 3^e année, 7^e session, p. 336, le rappel de la procédure des élections.

malheureuses mais, reconnaissons-le, très rares, de la Commission financière. Car, outre qu'ils sont eux-mêmes d'excellents techniciens, les membres de la Commission sont aidés dans leurs travaux par les délégués des institutions spécialisées (notamment, du Fonds et de la Banque pour les questions relatives aux monnaies et aux prêts) et des organisations non « gouvernementales » (telles que la C.C.I. : Chambre de commerce internationale, et l'I.F.A. : International Fiscal Association, pour les problèmes concernant les impôts) qui participent avec voix consultative aux séances de la Commission.

4. — D'après le « mandat » qui lui a été donné par le Conseil économique, la Commission possède une double compétence qui, formulée en termes très vagues, concerne les divers aspects des finances publiques : d'une part, fournir des avis au Conseil économique ; d'autre part, prêter son concours aux Etats membres (c'est ce qu'on appelle l'assistance technique). De ces deux fonctions, l'une s'exerce donc à l'intérieur de l'O.N.U. (le mandat déclare que la Commission doit coopérer, si besoin est, avec tous les organes internationaux, majeurs ou mineurs, monovalents ou polyvalents, qui fonctionnent dans le cadre de l'O.N.U. y compris les autres commissions du Conseil économique) et l'autre à l'extérieur de l'O.N.U. D'où cette différence : la seconde attribution, la Commission ne peut l'exercer que sur la requête de l'Etat même qui sollicite son assistance technique, tandis que la première elle l'exerce soit à la demande du Conseil économique soit de sa propre initiative. Cependant, la Commission reste, dans tous les cas, sous le contrôle du Conseil économique dont elle est un organe auxiliaire : à la fin de chaque session, elle établit un rapport dans lequel elle expose son activité et fait des propositions. Ce rapport est soumis au Conseil pour approbation (activité) et pour décision (propositions). Ainsi définies par ce « mandat » dont le Conseil contrôle l'exécution, *les attributions de la Commission sont extrêmement larges : elles débordent le secteur fiscal pour englober entièrement le domaine financier* (la résolution du 1^{er} octobre 1946 ne dit pas un mot des impôts en particulier).

5. — Cette Commission est donc la fusion du Comité financier et du Comité fiscal de la S.D.N. Toutefois il n'est pas certain que cette fusion soit heureuse. Car, à l'origine de la S.D.N., seul existait également un Comité financier qui fut créé par une résolution du Conseil du 27 octobre 1920. C'est sous les auspices de ce

Comité que furent convoquées entre 1922 et 1928, les quatre réunions d'experts chargés d'étudier les problèmes de fiscalité internationale (double imposition, évasion fiscale) et d'établir des projets de conventions bilatérales. Célèbres par leurs importants travaux, ces réunions s'analysaient en comités fiscaux de caractère temporaire. C'est sur leur recommandation que le Conseil de la S.D.N. institua, par une résolution du 14 décembre 1928 (6) le Comité fiscal, organe permanent chargé d'étudier toutes les questions relatives aux impôts. Celui-ci naissait donc d'un démembrement du Comité financier avec lequel il restait cependant en étroite liaison puisqu'il était placé sous sa dépendance (v. la résolution précitée). A notre avis, cette dualité était préférable — et l'expérience l'a prouvé — à l'unité, d'autant qu'elle faisait du Comité fiscal une sorte de sous-commission du Comité financier. Et nous pensons que l'O.N.U. a eu tort de revenir à la solution primitive de la S.D.N. Pour justifier ce retour en arrière, on a dit que les problèmes fiscaux sont inséparables des problèmes financiers. Sans doute. Mais ceux-ci sont eux-mêmes inséparables des problèmes économiques qui sont eux-mêmes inséparables des problèmes sociaux... Et pareil raisonnement conduirait, en bonne logique, à fusionner toutes les commissions qui sont les organes auxiliaires du Conseil, notamment les trois principales qui sont chargées respectivement des questions économiques, des affaires sociales et des problèmes financiers... Cette constatation suffit à démontrer la faiblesse de l'argument invoqué en faveur de l'unité de la Commission financière. Nous pensons que la subdivision de cette dernière en deux organes — analogues aux deux Comités de la S.D.N. — serait préférable dès lors que d'étroits contacts seraient maintenus entre eux. De telles relations existent déjà entre la *Fiscal Commission* et les autres Commissions, principalement la Commission économique et la Commission sociale. Et la dépendance commune des diverses commissions vis-à-vis du Conseil économique et social dont elles sont les organes auxiliaires n'est-elle point un facteur complémentaire de cette unité dans la diversité ?

6. — De fait, la Commission financière subit depuis sa création une certaine évolution dans le sens de cette subdivision à la fois organique et fonctionnelle. Pendant ses sessions, la Commission se subdivise, selon sa propre expression, « en deux groupes ou

(6) Documents de la S.D.N., C. 613.M.190.1928-II.

deux comités de travail temporaires » dont l'un s'occupe des problèmes fiscaux. Ce n'est qu'au début et à la fin de chaque session qu'elle siège en séance plénière (7). Et il est incontestable que la majeure partie de l'activité de la Commission et de son Secrétariat est absorbée par le secteur fiscal — ce qui ne signifie point, sous notre plume, que les autres questions du domaine soient négligées (8). Cela s'explique par plusieurs raisons : outre l'importance prépondérante des problèmes relatifs aux impôts dont les principaux, demeurent, dans l'esprit de l'O.N.U. comme dans la pensée de la S.D.N., ceux du règlement de la double imposition et de l'unification des régimes fiscaux, la compétence de la Commission est limitée, pour les questions concernant les monnaies et les emprunts, par l'existence de ces institutions spécialisées que sont le Fonds et la Banque avec lesquels elle collabore. *Plus que du Comité financier, c'est donc du Comité fiscal de la S.D.N. que la Commission est l'héritière.* Et sa filiation avec le Comité fiscal est sensible à maints égards. Celui-ci a tenu sa dernière session à Londres du 20 au 26 mars 1946 (il avait tenu sa première session à Genève du 17 au 26 octobre 1929). Et avant de bien mourir — car il consacra sa dernière session à un travail effectif : la rédaction de nouveaux projets de conventions bilatérales sur la double imposition et l'évasion fiscale — le Comité fiscal fit son testament : dans son ultime rapport (9), après avoir dressé le bilan de sa propre activité, il traçait le programme des futurs travaux de son successeur en matière fiscale. A l'activité du Comité fiscal participaient des personnalités et des organisations qui ont participé ou qui participent encore à l'activité de la Commission financière. Le Secrétaire de celle-ci était M. Depéron (aujourd'hui remplacé par M. Bloch) qui, depuis 1931, était le Secrétaire du Comité fiscal. M. Mitchell Carroll, éminent expert dont les ouvrages font autorité, était membre du Comité fiscal dont il fut même

(7) Documents de l'O.N.U. — Rapport du 29 mai 1947 sur la 1^{re} session de la Commission financière : E/440. Rapport du 25 janvier 1949 sur la 2^e session de la Commission financière : E/1104. Rapport du 17 mai 1951 sur la 3^e session de la Commission financière : E/1993. Ces rapports ont été approuvés par le Conseil économique.

(8) C'est ainsi que la Commission a examiné les budgets et les comptabilités des Etats (v. son 3^e rapport), questions sur lesquelles son secrétariat a publié un ouvrage en 1951 : *Budgetary Structure and Classification of Government Accounts* (Structure budgétaire et classification des comptes publics. Editions française et anglaise).

(9) Documents de la S.D.N. — Rapport sur la 10^e session du Comité fiscal : C.37.M.37.1946.II A. De 1929 à 1946, le Comité fiscal a tenu dix sessions.

le Président : il est aujourd'hui le Président de l'I.F.A., laquelle assiste aux séances de la Commission avec voix consultative. Plus ancienne, la C.C.I. qui s'est toujours intéressée aux problèmes fiscaux et surtout à la double imposition, assiste régulièrement aux séances de la Commission de même qu'elle assistait régulièrement aux séances du Comité fiscal : son influence sur le nouvel organisme est aussi grande que sur l'ancien. Enfin et surtout, si l'on examine le programme et les réalisations de la Commission et de son Secrétariat, l'on est frappé par la parenté entre l'activité du Comité fiscal et celle de la Commission financière qui, dans ses divers travaux, a donné la prépondérance aux principales questions d'ordre fiscal. Cette parenté et cette prépondérance se dégagent déjà du programme élaboré par la Commission au cours de sa première session en mai 1947. Alors que le très vague « mandat » donné par le Conseil économique n'en parle pas, le programme très détaillé établi par la Commission financière dans le cadre de ce mandat insiste sur l'étude des problèmes fiscaux qu'il groupe sous trois rubriques : 1° réviser les projets types des conventions bilatérales sur la double imposition et l'évasion fiscale ; 2° publier les traités fiscaux conclus par les divers Etats ; 3° centraliser une documentation complète sur les législations fiscales des Etats membres et, à l'aide d'une telle documentation, faire des études synthétiques sur la comparaison des régimes fiscaux, en mettant l'accent sur l'égalité fiscale (traitement fiscal des étrangers par rapport aux nationaux). Et, sur ces trois points, le programme donne une directive générale : *continuer, en les perfectionnant et en les développant, les travaux de la S.D.N.* Cette indication est particulièrement nette à l'égard des modèles de conventions : il s'agit de réviser ceux établis par la S.D.N.

7. — Or, chose curieuse, c'est précisément sur ce point que les réalisations de ce programme — d'ailleurs modifié au cours des deuxième et troisième sessions de 1949 et 1951 — sont tardives. A cet égard, l'O.N.U. n'est encore qu'à la première étape — celle des études préliminaires — par lesquelles avait commencé la S.D.N. pour rédiger ses projets-types. On connaît le grand succès de ceux-ci auprès de nombreux Etats qui s'en sont inspirés dans la conclusion de leurs traités fiscaux. S'il en fut ainsi, c'est parce que ces modèles — lesquels, n'étant que des projets, n'avaient aucune force obligatoire à l'égard des Etats, même des Etats membres de la S.D.N. — ont été établis, par les experts de la S.D.N., avec le maximum de garanties techniques et d'habileté diploma-

tique. Sans en refaire l'histoire complète (10) — il est toutefois indispensable de rappeler, en termes sommaires, les grandes étapes de ces utiles travaux qui furent l'œuvre, entre 1921 et 1946, d'abord d'experts temporaires (sur l'initiative et sous le contrôle du Comité financier), puis du Comité fiscal lui-même. En 1922, première réunion de quatre experts qui, choisis à titre personnel par le Comité financier parmi les professeurs d'Universités, sont chargés d'étudier la double imposition (ou taxation multiple) d'un point de vue à la fois théorique et économique. En 1923, ces experts « économistes » adressent au Comité financier leur rapport dans lequel, après avoir exposé les inconvénients de la double imposition, ils proposent des remèdes à cette dernière. Mais ce rapport, qui ne parle pas de l'évasion fiscale, ne contient aucun projet de convention. En 1923, seconde réunion de sept experts qui, bien que désignés par leur propre Gouvernement parmi les administrations fiscales, ne représentent pas leurs Etats respectifs : le Comité financier avait demandé à sept Etats de désigner un fonctionnaire fiscal. Chargés d'étudier la double imposition et l'évasion fiscale d'un point de vue pratique et juridique à la fois, ces experts « techniques » adressent en 1925 au Comité financier leur rapport, qui traitant de l'évasion comme de la double imposition, propose des remèdes à ces deux maux. Et, s'agissant de la double taxation, les solutions des experts techniques sont plus précises que celles des experts économistes dont cependant elles s'inspirent. Mais, pas plus que le premier rapport, le second rapport ne contient de projets de conventions : il contient toutefois des « propositions » non formulées en articles. Et les experts techniques suggèrent au Comité financier d'élargir la composition de leur conférence qui recevrait le mandat d'établir des avant-projets de traités sur la base de leurs propositions. En 1926, troisième réunion de treize experts qui n'est, en définitive, que la continuation « élargie » de la deuxième réunion. Ces nouveaux experts sont donc désignés dans les mêmes conditions. Mais alors que les anciens étaient tous des Européens, on trouve des Américains et un Japonais parmi les nouveaux (un Américain, le Pr Seligmann, avait fait partie de la première réunion des quatre experts). En 1927, ces experts « techniques » adressent au Comité financier leur rapport (11) qui contient quatre projets de conven-

(10) V. Mitchell Carroll, *La prévention de la double imposition et de l'évasion fiscale* (Vingt ans de progrès sous les auspices de la S.D.N.), Genève, 1939, pp. 12 à 44.

(11) Documents de la S.D.N. — C.216.M.85.1927.II.

tions bilatérales : deux sur la double imposition et deux pour l'assistance mutuelle (contre l'évasion fiscale). Ce rapport fut envoyé à tous les Etats, membres ou non de la S.D.N., qui leur demanda d'envoyer des représentants à une conférence générale afin d'établir, sur la base de ce rapport, des projets « définitifs ». En 1928, quatrième réunion de vingt-sept experts, dits experts « gouvernementaux » parce que chacun représentait l'Etat qui l'avait nommé (vingt-sept Etats étaient donc représentés). Leur rapport, adressé au Comité financier en 1928 (12), contient six modèles de conventions bilatérales : quatre pour la double imposition et deux pour l'assistance mutuelle. A partir de 1929, c'est le Comité fiscal créé en 1928 sur la recommandation même de ces experts (cette recommandation figure dans le même rapport), qui va poursuivre leurs travaux. Avec moins de succès [ce sont les projets de 1928 qui inspirent les Etats], et dans une direction différente : celle des modèles de conventions plurilatérales, voire collectives (13). C'est ainsi que le Comité fiscal établit deux projets de traités multilatéraux sur la double imposition : l'un concernant les véhicules automobiles (14) et l'autre, les bénéfices commerciaux (15). Mais, à la différence du premier qui est devenu une convention plurilatérale, le second n'a recueilli aucun succès auprès des Etats dont les réponses prouvèrent qu'ils n'étaient pas favorables, sauf dans quelques cas où la double imposition est de portée limitée et de solution facile (tel est précisément le cas de la circulation routière), à la conclusion d'accords collectifs. Aussi le Comité revint-il aux modèles de conventions bilatérales. A la lumière de l'expérience, il entreprit de réviser les projets-types de 1928. Et, malgré la guerre, ce travail fut effectué par des sous-commissions du Comité fiscal à Mexico, puis par celui-ci en séance plénière à Londres (toutes les autres réunions des experts et du Comité avaient eu lieu à Genève). Ainsi furent établis trois modèles de conventions bilatérales à Mexico en 1943, eux-mêmes révisés à Londres en 1946 : deux sur la double imposition et un sur l'assistance mutuelle. Ils figurent dans le rapport du Comité fiscal sur sa dernière session (16). Ce sont ces projets-types que l'O.N.U. a entrepris de perfectionner. Mais, imitant la prudence de la S.D.N., elle a commencé par des enquêtes. Dès 1947, la Commission a

(12) Documents de la S.D.N. — C.562.M.178.1928.II.

(13) V. Mitchell Carroll, *op. cit.*, pp. 30 à 39.

(14) Documents de la S.D.N. — C.415.M.171.1931.II A.

(15) Documents de la S.D.N. — C.399.M.204.1933.II A.

(16) Documents de la S.D.N. — C.37.M.97.1946.II A.

demandé aux Etats membres de communiquer à son secrétariat leurs observations sur ces modèles (17). Depuis, elle attend... Est-elle lasse d'attendre ? Toujours est-il que, dans sa troisième session de 1951, elle ne parle plus des projets-types, bien qu'elle parle encore de la double imposition, en mettant l'accent sur les oppositions d'intérêts entre les pays suffisamment développés et les pays insuffisamment développés, car suivant une mode américaine, l'O.N.U. s'occupe beaucoup de ces derniers. Conformément aux suggestions de la C.C.I., la Commission recommande aux Etats, afin d'éviter la double taxation, non seulement de conclure des conventions internationales (méthode bilatérale) mais encore d'aménager leurs lois internes (méthode unilatérale) afin d'éviter la double imposition vis-à-vis des entreprises commerciales en général et, à la demande de l'O.A.C.I. (que ces sigles sont détestables !), à l'égard des transports aériens en particulier.

8. — Plus importantes sont les réalisations sur les autres parties du programme général : *étude des législations internes* et surtout *publication des traités internationaux*. Jusqu'à présent, c'est sur ces deux points que l'O.N.U. est l'effective continuatrice de la S.D.N. *Intimement liés dans leur réalisation, ils le sont également dans leurs intérêts*. Et ceux-ci sont considérables non seulement pour les Etats mais encore pour les spécialistes. Utilité pour les Etats d'abord : la publication des conventions internationales facilite la conclusion de nouveaux accords dont elle accentue la relative unité. Cette constatation, faite par les experts de la S.D.N., dans leurs rapports de 1927 et de 1928 où ils recommandaient l'institution d'un Recueil fiscal des conventions internationales, vaut également, *mutatis mutandis*, pour l'étude des lois internes, notamment de celles relatives à la double imposition. Mais aussi utilité pour les spécialistes, qu'il s'agisse des théoriciens ou des praticiens : celle de disposer d'une documentation à la fois commode et rapide. Déjà il est difficile de rechercher les conventions fiscales dans les recueils généraux publiés par la S.D.N. et l'O.N.U., d'autant que ceux-ci ne contiennent pas les vieux accords (18). Mais il est encore plus difficile de rechercher les lois fiscales dans les journaux officiels publiés par les divers Etats. Cependant, pour que cette *publication spéciale* des textes fiscaux présente le maxi-

(17) V. Muller, « Quelques aspects récents du problème de la double imposition internationale », *Revue de science et de législation financières*, 1950, p. 297.

(18) V. Sibert, *op. cit.*, t. II, pp. 231 et s., n° 905 et s.

mum d'utilité, il faut qu'elle soit complète et sûre. Est-ce le cas de l'œuvre commune de la S.D.N. et de l'O.N.U. ? Pas tout à fait. *Et elle l'est beaucoup moins pour les lois que pour les traités*. C'est pourquoi, après avoir décrit l'œuvre successive de la S.D.N. et de l'O.N.U., nous la critiquerons, sans pour autant faire nôtres — et ce sera l'objet d'une rapide conclusion — les griefs excessifs que des membres mêmes de la Commission financière lui ont adressés.

CHAPITRE PREMIER

Description de l'œuvre de la S.D.N. et de l'O.N.U.

9. — De 1928 à 1952 inclus, *l'œuvre de la S.D.N. et de l'O.N.U. constitue un bloc*, l'O.N.U. ayant continué en les complétant les travaux de la S.D.N. *Toutefois ce progrès continu ne concerne que les traités internationaux*. Car, *s'agissant des lois internes, nous constatons une cassure totale* : l'O.N.U. n'a point poursuivi les travaux de la S.D.N. D'où l'utilité de distinguer entre l'œuvre de la S.D.N. et de l'O.N.U., d'autant qu'une douzaine d'années séparent la fin des travaux de la S.D.N. du commencement des travaux de l'O.N.U.

§ 1. — LE RECUEIL DES TRAITÉS ET DES LOIS DE LA S.D.N.

10. — Voici son titre officiel : *Recueil des accords internationaux et des dispositions de droit interne tendant à éviter la double imposition et l'évasion fiscale* [Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion]. Commencé en 1928 et terminé en 1936, ce recueil contient *six volumes* au total. Mais, bien que ceux-ci forment un tout, *il faut distinguer entre le premier volume et les cinq autres*. Cette distinction résulte de la Résolution du 15 septembre 1927 par laquelle le Conseil de la S.D.N. demandait au Secrétariat de la S.D.N. de publier les conventions fiscales. Cette Résolution était ainsi rédigée : « Le Conseil autorise le Secrétariat à publier, en un seul volume, les conventions existantes et la publication annuelle, à l'avenir, des conventions nouvelles, ainsi qu'il a été proposé dans le rapport d'avril 1927 des experts sur la double imposition et l'évasion fiscale ». L'initiative de cette publication venait donc de la troisième réunion des experts chargés de prépa-

rer les projets-types de traités bilatéraux sur la double imposition et l'évasion fiscale : dans leur rapport d'avril 1927 (19), ceux-ci avaient proposé à la fois la création du Comité fiscal et la publication du Recueil fiscal. La publication du Recueil, commencée le 1^{er} octobre 1928, est presque concomitante à la création du Comité, institué le 14 décembre 1928. Elle ne la précède que de six semaines. Mais cette légère différence explique que le Comité ne soit pas intervenu dans la confection du premier volume du Recueil qui fut établi par le Secrétariat général de la S.D.N. (Section financière du Département économique) en liaison avec la quatrième Réunion des experts chargés d'établir les projets-types de conventions bilatérales sur la double imposition et l'évasion fiscale. Aussi, dans leur rapport d'octobre 1928, ces experts, s'ils constatent « avec une vive satisfaction » la publication du Recueil, recommandent « la prompte création » du Comité. C'est que, dans la pensée des experts — d'ailleurs exprimée dans leur rapport — les deux choses sont liées, comme elles le sont avec les modèles de conventions internationales et avec la diffusion des législations internes. C'est pourquoi, dès sa création, le Comité fiscal allait collaborer avec son propre secrétariat à la publication de cinq autres volumes.

11. — *Voici les dates de publication de ces six volumes, avec leurs références aux documents officiels de la S.D.N. :* volume I, 1^{er} octobre 1928 ; volume II, 1^{er} octobre 1929 ; volume III, 1^{er} octobre 1930 ; volume IV, 1^{er} octobre 1931 ; volume V, 1^{er} octobre 1933 ; volume VI, 1^{er} octobre 1936 (20). On constate donc que le vœu des experts et la résolution du Conseil de la S.D.N. ne furent pas complètement respectés. Annuelle pour les quatre premiers, la publication devient bisannuelle pour le cinquième et trisannuelle pour le sixième. Ensuite... plus rien. Entre, d'une part cet arrêt, précédé d'un ralentissement « dégressif », de la publication du Recueil fiscal et d'autre part la survenance d'une crise politique qui ira en s'aggravant jusqu'à la guerre mondiale, n'y a-t-il pas autre chose qu'une simple coïncidence ? On peut le penser, car le politique influence toujours le technique à tel point que

(19) Documents de la S.D.N. — C.216.M.85.1927.II.

(20) Documents de la S.D.N. — C.345.M.102.1928.II (volume I) ; C.365.M.134.1929.II (volume II) ; C.585.M.263.1930.II (volume III) ; C.791.M.385.1931.II A (volume IV) ; C.618.M.291.1933.II A (volume V) ; C.118.M.57.1936.II A (volume VI). Ces documents sont également numérotés de la manière suivante : Sér. P. S.D.N. 1928.II.45 ; 1928.II.34 ; 1930.II.50 ; 1931.II.A.29 ; 1933.II.A.29 ; 1936.II.A.10.

parfois même il l'exclut. Cependant, le lien n'est pas certain car, outre que le Comité fiscal continue (21) à tenir ses sessions presque régulièrement (en 1929, en 1930, en 1931, en 1933, en 1935, en 1936, en 1937, en 1938 et en 1939), nous verrons que des conventions fiscales ont été conclues par plusieurs Etats de 1936 à 1939 et même, pendant la guerre de 1939 à 1945 (v. *infra*, n° 19). Et les traités conclus de 1936 à 1939, le Comité les mentionne dans ses divers rapports sans dire pour quelles raisons la publication du Recueil fut arrêtée. Il semble toutefois que le Comité avait l'intention, si la guerre n'était survenue, de reprendre la publication du Recueil puisque, dans son rapport du 21 juin 1939 sur les travaux de sa neuvième session (22), il signalait que « ces conventions seront reproduites dans le volume VII du Recueil ».

12. — Entre le premier volume et les cinq autres, nous constatons donc une différence et une ressemblance, celle-ci l'emportant sur celle-là. Précisons-les.

13. — *D'une part, une différence.* Le volume I rassemble, du moins en principe, les traités et les lois signés ou pris jusqu'en avril 1928 (le dernier texte qu'il contient — p. 141 — est un accord du 27 avril 1928 entre l'Angleterre et l'Islande sur la double imposition), quelle que soit leur date originelle. De ces textes fiscaux, les deux plus vieux sont une convention du 12 août 1843 entre la France et la Belgique sur l'évasion fiscale (vol. I, p. 215) et une loi suisse du 10 septembre 1854 concernant la double imposition (vol. I, p. 209). Au contraire, chacun des volumes II à VI inclus groupe, du moins en principe, les traités signés et les lois prises depuis la publication du précédent volume, y compris, bien entendu, le volume I. De ces textes fiscaux, les deux plus jeunes (traité et loi) sont une loi hollandaise du 5 octobre 1934 relative à la double imposition (volume VI, p. 79) et une convention du 30 août 1935 sur la double imposition entre la Belgique et la Suisse (vol. VI, p. 69). A deux reprises, nous avons employé cette formule restrictive : « du moins en principe ». *C'est qu'en effet chacun des volumes II à VI inclus contient aussi des textes fiscaux qui auraient dû figurer dans les précédents volumes, y compris le volume I* où, pour des causes diverses, ils ont été omis. Et les textes ainsi reproduits dans ces cinq volumes sont assez nombreux, no-

(21) V. Mitchell Carroll, *op. cit.*, p. 30.

(22) Documents de la S.D.N. — C.181.M.110.1939.II A. Ce rapport contient une intéressante étude de technique fiscale.

tamment dans le volume VI et surtout dans le volume II que nous choisissons précisément comme exemples. Le volume II, publié en octobre 1929, contient une dizaine de traités signés et de lois prises après le 27 avril 1928 (date du dernier texte contenu dans le volume I publié en octobre 1928) contre une vingtaine (soit le double) de traités signés et de lois prises avant le 27 avril 1928 (ils remontent jusqu'en 1922). Le volume VI, publié en octobre 1936, contient une trentaine de traités signés et de lois prises après le 4 avril 1933 (date du dernier texte contenu dans le volume V, publié en octobre 1933) contre une douzaine (soit le tiers) de traités signés et de lois prises avant le 4 avril 1933 (ils remontent jusqu'en 1926). Ainsi — et cette constatation atténue la différence signalée dans la Résolution du Conseil de la S.D.N. de 1927 — les six volumes du Recueil sont complémentaires les uns des autres, à tel point que le volume VI contient des textes qui auraient dû figurer dans les cinq autres.

14. — *D'autre part, une ressemblance, plus importante.* Car chacun des six volumes du Recueil contient à la fois *des traités et des lois*. Chaque volume est divisé en deux parties : la première est consacrée à la double imposition et la seconde, à l'assistance mutuelle (contre l'évasion fiscale). La deuxième partie contient uniquement des conventions, tandis que la première contient également des lois. Aussi la première partie de chaque volume est-elle subdivisée en deux sous-parties dont l'une concerne les accords internationaux et l'autre les lois internes.

15. — *Les traités* portent la date de leur signature. C'est pourquoi nous avons parlé de « traités signés ». Toutefois, lorsqu'il s'agit d'échanges de lettres — lesquels sont très nombreux en matière fiscale — ils portent les diverses dates des lettres échangées (généralement deux). Donc rien de spécial en ce qui concerne leur date, puisque les conventions fiscales, qu'elles soient des traités solennels ou des traités non solennels (accords en forme simplifiée), obéissent, à cet égard, aux règles générales qui gouvernent les accords internationaux, abstraction faite de leur objet. Ces conventions sont, toutes, *des accords bilatéraux à l'exception de deux traités multilatéraux* : convention du 6 avril 1922 (vol. I, p. 75) et convention du 30 mars 1931 (vol. V, p. 98). Encore ces deux conventions se réduisent-elles en définitive, à une seule. Car le traité plurilatéral du 6 avril 1922, conclu entre six Etats (Autriche, Italie, Hongrie, Pologne, Roumanie, Tchécoslovaquie, You-

goslavie), ne fut ratifié que par deux Etats (Autriche et Italie) de sorte qu'il s'était transformé, avant son application, en un accord bilatéral qui d'ailleurs n'est plus en vigueur. Au contraire, le traité plurilatéral du 30 mars 1931, qui est toujours en vigueur, est resté une convention multilatérale. C'est même un accord collectif, car, signé par une quinzaine d'Etats, il est ouvert à l'adhésion de tous les autres Etats. Jusqu'à présent une bonne quarantaine de collectivités étatiques (Etats signataires et Etats adhérents) sont parties contractantes à ce traité qui, en matière fiscale, est un exemple aussi rare que typique de ces « conventions générales » dont parle l'article 38 du Statut de la C.I.J. (Cour internationale de justice). Il est vrai que son objet est très limité : il ne concerne que le régime fiscal des « véhicules à moteur », ou, plus précisément, il évite la taxation multiple des autos de tourisme. Ces traités sont, presque tous, *des accords sur la double imposition ou l'assistance mutuelle (contre l'évasion fiscale)*. C'est sur la base de cette distinction qu'est bâti — nous l'avons vu — le plan général de chaque volume qui est divisé en deux parties : double imposition et assistance mutuelle. Mais ces deux parties ne correspondent pas exactement au contenu des traités fiscaux qui se répartissent, selon leur objet, en trois catégories : ceux qui visent uniquement la double imposition, ceux qui visent seulement l'assistance fiscale et ceux qui visent simultanément ces deux « phénomènes ». Il est évident que ceux de la première catégorie figurent dans la première partie tandis que ceux de la deuxième catégorie figurent dans la seconde partie. Mais *quid* des conventions « mixtes » de la troisième catégorie ? En pareil cas, le texte complet de l'accord est publié dans la première partie. Et la seconde partie ne contient qu'une simple référence aux articles du traité relatifs à l'assistance mutuelle : ainsi en est-il, par exemple, des conventions roumano-yougoslaves du 30 janvier 1933, helgo-hollandaise du 20 février 1933 et franco-allemande du 9 novembre 1934 (vol. VI, pp. 92 et 96). Un coup d'œil sur la table des matières qui figure en tête (p. 3) de chaque volume (dont elle indique le plan), montre immédiatement que le nombre des conventions fiscales sur l'évasion fiscale (y compris les conventions mixtes) est beaucoup moins élevé que celui des conventions fiscales sur la double imposition, à tel point que, dans certains volumes du Recueil, la seconde partie porte la mention « néant » : tels sont les volumes II et IV. Cela s'explique par le fait que l'évasion fiscale oppose les intérêts des Etats lorsqu'elle

atteint une certaine ampleur : si l'Etat d'où s'enfuient les capitaux en meurt, l'Etat où ils se réfugient en vit au contraire. Et lorsque deux Etats signent et appliquent — ce qui n'est pas la même chose... — un accord relatif à l'assistance mutuelle, c'est parce que l'évasion fiscale est réciproque (elle joue dans les deux sens) sans être considérable. Les accords sur l'assistance mutuelle ne sont pas répartis en plusieurs groupes, à la différence des accords sur la double imposition qui sont classés en deux groupes : accords de portée générale et accords de portée spéciale. Cette distinction — qui subdivise la première partie de chaque volume — ne correspond ni à celle des conventions multilatérales et des conventions bilatérales, ni à celle des « conventions générales » (accords contenant une clause d'adhésion illimitée) et des « conventions spéciales » [art. 38 du Statut de la C.I.J.], car elle est faite, non point d'après les parties au traité, mais selon le contenu du traité. Les accords de portée générale affectent tous les contribuables et tous les biens soumis à plusieurs impôts ou à un impôt, cependant que les accords de portée spéciale affectent certains contribuables ou certains biens soumis à plusieurs impôts ou à un impôt. L'expression « un impôt », employée par le Recueil, prête à équivoque, puisque toutes ces conventions ont pour but d'éviter ou d'atténuer la double taxation : par cette formule, il faut entendre une contribution de même nature (par exemple, l'impôt sur les successions) instituée, chacun de son côté, par les Etats contractants. C'est ainsi que le traité plurilatéral de 1931 sur les véhicules automobiles figure, parmi les accords de portée spéciale, à côté des conventions bilatérales sur les entreprises de navigation maritime ou aérienne qui sont fort nombreuses.

16. — Les lois portent la date de leur « promulgation » (nous donnons à ce mot le sens large qu'il possède en droit français) par l'autorité compétente de chaque Etat. Il s'agit des lois *lato sensu*, c'est-à-dire des dispositions générales à caractère obligatoire s'analysant en des mesures unilatérales : lois *stricto sensu*, décrets-lois, décrets, arrêtés... voire circulaires (vol. I, p. 153) lorsqu'elles ont, selon la formule de la jurisprudence française, une valeur « réglementaire »... D'où l'expression compréhensive du Recueil : dispositions de droit interne. Mais ces lois ne concernent que la double imposition, à l'exclusion de l'évasion fiscale. C'est pourquoi on ne les trouve que dans la première partie de chaque volume où elles figurent après les traités. Cette portée limitée des dispositions de droit interne s'explique simplement par le fait que si les Etats

peuvent remédier efficacement à la double imposition par des mesures unilatérales, ils ne peuvent lutter efficacement contre l'évasion fiscale par la même méthode. Du moins l'Etat d'où s'enfuient les capitaux, car l'Etat où ils se réfugient peut, lui, contingerer, ou même interdire leur entrée sur son territoire — ces mesures unilatérales étant d'ailleurs très rares car l'Etat-refuge bénéficie généralement de l'arrivée des capitaux étrangers : ce n'est qu'au cas exceptionnel d'une véritable invasion qu'il aurait intérêt à prendre de telles mesures. La seule chose que puisse faire, de son côté, l'Etat « déserté », c'est d'obliger ses ressortissants, sous peine de sanctions, à déclarer leurs avoirs à l'étranger. Mais pareille disposition est inefficace à elle seule : en définissant la fraude fiscale sur le plan international, elle permet la conclusion des traités sur l'assistance mutuelle, accords sans lesquels les Etats ne peuvent réprimer l'évasion fiscale, de sorte qu'elle n'est qu'une condition, nécessaire certes mais insuffisante, de la lutte contre l'évasion fiscale. Dans chaque volume du Recueil, les lois internes sur la double imposition sont classées en deux catégories comme les conventions internationales sur la double imposition. Mais la classification bipartite des lois n'obéit pas au même critère que celle des traités : le Recueil distingue les lois applicables sous condition de réciprocité et les lois applicables sans condition de réciprocité (cette distinction n'existe pas dans les traités fiscaux qui sont toujours conclus, expressément ou implicitement, sur la base de la réciprocité, non seulement ceux sur la double imposition mais encore ceux sur l'évasion fiscale : c'est ce que traduit la formule « assistance mutuelle »). Qu'elles édictent ou non la condition de réciprocité, les lois internes contiennent ce que nous appelons (car le Recueil ne mentionne pas ces formules) des dispositions directes et des dispositions indirectes : dans le second cas, la loi *stricto sensu* — qui est donc une loi d'habilitation — confie à une autorité subordonnée (souvent, Ministre des Finances) le soin de prendre des mesures destinées à éviter ou atténuer la double imposition. Et — remarque importante — les mesures ainsi autorisées sont ou bien unilatérales ou bien bilatérales auquel cas nous sommes en présence d'accords internationaux conclus en vertu d'une loi interne. Exemples : tandis qu'une loi belge du 10 août 1923 écarte directement la double imposition sans condition de réciprocité (vol. I, p. 188) et qu'une loi finlandaise du 5 décembre 1924 écarte directement la double imposition avec condition de réciprocité (vol. I, p. 171), une loi hollan-

daise du 16 avril 1920 autorise le Ministre des Finances à édicter, avec ou sans condition de réciprocité, des mesures unilatérales (vol. I, p. 201) et une loi française du 29 avril 1926 (vol. I, p. 172) autorise le Ministre des Finances, sous condition de réciprocité, à conclure des accords bilatéraux (23). Il est même fréquent qu'une loi autorise, sous condition de réciprocité, le Ministre des Finances à prendre des mesures bilatérales ou à conclure des accords bilatéraux, à son choix : loi autrichienne du 6 février 1919, loi belge du 24 juillet 1927, loi hollandaise du 26 juin 1926 (vol. I, pp. 167, 168 et 177). On voit donc que ces lois internes ressemblent à des accords internationaux. Non seulement par leur contenu puisqu'elles combattent la double imposition, mais encore par leur parallélisme lorsqu'elles stipulent des exonérations réciproques. En pareil cas, très fréquent, elles s'analysent en des « accords tacites » d'autant que les conventions expresses conclues en matière fiscale contiennent, presque toujours, une clause de dénonciation unilatérale moyennant un simple préavis de quelques mois. C'est surtout aux traités écrits consistant en échange de lettres que ressemblent ces accords verbaux : cette expression, nous l'employons plus justement que le Recueil qui, fort improprement, parle parfois de « notes verbales » pour désigner des lettres échangées (vol. IV, pp. 26 à 33). L'analogie devient même identité quand il s'agit de ces accords extraordinaires conclus en vertu d'une loi spéciale. C'est pourquoi le Recueil les classe avec les conventions ordinaires.

17. — A côté des traités sur la double imposition et l'évasion fiscale, le Recueil aux six volumes de la S.D.N. ne contient donc que les lois sur la double imposition. Il n'est pas sans intérêt de comparer le nombre de conventions et le nombre de lois qu'il contient : au total et « en gros », pour les six volumes, cent cinquante traités et cent vingt lois (Le nombre respectif des traités et des lois est très variable d'un volume à l'autre). Nous disons « en gros » car, ces chiffres sont exacts à quelques unités près. Cette approximation relative provient de causes diverses : outre le fait que des textes complémentaires de même nature — tantôt accords internationaux et tantôt lois internes — sont rassemblés ou au contraire séparés par le Recueil (par exemple,

(23) V. notre article, « Une espèce originale de traités fiscaux : les conventions internationales sur la double imposition des entreprises maritimes ou aériennes », *Revue de science et de législation financières*, 1951, pp. 513 à 533, pp. 715 à 757.

un protocole ou un avenant publié avec ou après le traité qu'il complète ou qu'il modifie), il est des cas où une convention et une loi font corps à tel point qu'ils sont indissolubles. Or, le Recueil les publie soit conjointement (vol. I, pp. 189 à 199), soit isolément (vol. I, p. 172, et vol. IV, p. 41). Cela explique une légère différence, quant au nombre des traités publiés par le Recueil de la S.D.N., entre notre évaluation et d'autres chiffres tel que celui indiqué par le Recueil de l'O.N.U. qui, en revanche, ne donne pas le nombre des lois publiées par le Recueil de la S.D.N. Pourquoi ? parce que le Recueil de l'O.N.U. ne s'intéresse pas aux lois : il ne s'intéresse qu'aux traités.

§ 2. — LE RECUEIL DES TRAITÉS DE L'O.N.U.

18. — Rédigé en anglais et en français, il porte ces étiquettes officielles : *International Tax Agreements ou Conventions fiscales internationales*. Ces titres montrent immédiatement la grosse différence qui le sépare du Recueil de la S.D.N. : *le Recueil de l'O.N.U. ne contient pas de lois internes*. Etabli par le Secrétariat de la Commission financière sur l'initiative et sous le contrôle de cette dernière, il se compose de trois volumes (24), chaque volume ayant deux éditions, l'une française et l'autre anglaise. Mais il est nécessaire de mettre à part le volume III qui n'est pas un véritable recueil : c'est une sorte de table générale des Conventions internationales qui relie les deux volumes du Recueil de l'O.N.U. aux six volumes du Recueil de la S.D.N.

19. — Publié en 1948, le volume I contient, en principe, tous les accords internationaux conclus depuis la publication en 1936 de l'accord Belgique-Suisse du 30 août 1935 (v. *supra*, n° 13). La convention la plus récente qu'il reproduit est le protocole France-Etats-Unis du 17 mai 1948 (p. 389) modifiant le traité franco-américain du 18 octobre 1946 (p. 381) qui lui-même remanie la convention franco-américaine du 25 juillet 1939 (p. 91). Publié en 1951 (édition anglaise) et en 1952 (édition française), le volume II contient, en principe, tous les traités internationaux conclus depuis ce protocole. Le traité le plus récent qu'il reproduit est la convention Norvège-Pays-Bas du 29 décembre 1950 (p. 129). En principe, disons-nous car, ici encore, (v. *supra*, n° 13) chacun

(24) Documents de l'O.N.U. — ST/ECA/SER.C/1 (vol. I) ; ST/ECA/SER.C/2 (vol. II) ; ST/ECA/SER.C/3 (vol. III).

de ces deux volumes reproduit des accords qui n'avaient pas été publiés dans les six volumes de la S.D.N. (cas du volume I) ou dans le premier volume de l'O.N.U. (cas du volume II). Sur un total d'environ 100 conventions, le volume I en contient 4 dont les dates de signature s'étalent entre 1924 et 1934 (pp. 299 à 307, p. 327). Sur un total d'environ 120 traités, le volume II en contient plus de 40 (pp. 1 à 22, p. 135, pp. 145 à 149, pp. 153 à 157, pp. 165 à 174, pp. 177 et 178, pp. 197 à 201, pp. 225 à 231) ayant été conclus entre mai 1901 (convention Autriche-Liechtenstein du 18 mai 1901, p. 1) et mai 1948 (traité Suède-Suisse du 5 mai 1948, p. 22). Ainsi le volume II de l'O.N.U. comble-t-il de nombreuses lacunes des six volumes de la S.D.N. et du volume I de l'O.N.U. lequel comblait déjà quelques lacunes des six volumes de la S.D.N. Au total, les deux volumes de l'O.N.U. reproduisent approximativement 220 conventions. Sous les réserves que nous avons déjà faites (v. pour les six volumes de la S.D.N., *supra*, n° 17), ce chiffre correspond, *grosso modo* à ceux indiqués par le Secrétariat de la Commission financière dans une brève étude de caractère synthétique, fort utile, sur « Les tendances récentes qui se dégagent des conventions fiscales internationales » (*Evaluation of Recent Trends in International Tax Agreements*), publiée en tête du volume II (25). Exception faite d'un index général des conventions conclues de 1843 à 1948 qui figure à la fin du volume I (cet index est devenu inutile depuis la publication du volume III), c'est la principale différence entre les volumes I et II qui ne sont, l'un et l'autre, que des recueils de traités. Leur présentation, qui est presque identique, est très différente à plusieurs égards de celle des six volumes de la S.D.N. que cependant ils complètent. Sans doute, ici comme là, les conventions portent-elles la date de leur signature, sous la même réserve que celles consistant en des échanges de notes (ou lettres) portent les diverses dates des notes échangées. Les U.S.A. ont, semble-t-il, une prédilection pour la multiplication des lettres : témoins les deux accords conclus par eux, pour éviter la double imposition des entreprises de transports maritimes, avec l'Angleterre en 1924 (vol. I, p. 299) et avec la Suède en 1922 (vol. II, p. 177) : ils sont constitués par six et cinq lettres échangées à des dates différentes. Mais sensibles sont les

(25) Cette étude indique, p. ix, note 1, que le volume I reproduit 100 conventions conclues de 1936 (date de la publication du volume VI de la S.D.N.) à 1948 et que le volume II contient 80 conventions signées en 1949 et en 1950. Mais à ces 80 traités, il faut ajouter les 40 traités antérieurs à 1948 que reproduit le volume II.

différences entre d'une part le plan commun aux deux volumes de l'O.N.U. (lequel figure dans la table des matières placée en tête de chaque volume) et le plan commun aux six volumes de la S.D.N., s'agissant des traités puisque l'O.N.U. n'a pas continué la publication des lois commencée par la S.D.N. Tandis que les six volumes de la S.D.N. répartissaient les conventions en deux grandes catégories selon qu'elles concernaient la double imposition ou l'assistance mutuelle, les deux volumes de l'O.N.U. les classent en neuf grandes catégories dont huit concernent principalement la double imposition et une (la dernière) uniquement l'assistance réciproque. Nous disons « principalement » et « uniquement » car les deux volumes de l'O.N.U. font aux conventions mixtes un sort différent du sort que leur réservaient les six volumes de la S.D.N. (v. *supra*, n° 15). Car si les conventions mixtes (traités sur la double imposition et l'évasion fiscale) sont encore reproduites en entier dans les huit catégories (surtout dans la première qui rassemble les traités généraux concernant les impôts sur le revenu et les impôts sur le capital, et dans la huitième qui groupe les accords spéciaux relatifs à l'impôt sur les donations), en revanche elles ne sont plus mentionnées, par voie de référence, dans la neuvième catégorie, laquelle contient uniquement les traités propres à l'assistance mutuelle. C'est, à nos yeux, la différence majeure entre les deux Recueils d'autant que, dans les deux volumes de l'O.N.U., les accords mixtes sont moins rares que les traités propres à l'évasion fiscale (huit dans le vol. I et cinq dans le volume II). Autre différence, moins importante, qui d'ailleurs provient des parties aux traités et non pas des rédacteurs des Recueils (v. toutefois, *infra*, n° 40) : alors que le Recueil de la S.D.N. contient deux conventions multilatérales, le Recueil de l'O.N.U. n'en contient plus une seule. Tous les accords reproduits dans les deux volumes de l'O.N.U. sont en effet des *conventions bilatérales*.

20. — Publié en 1951, le volume III est intitulé, en sous-titre, « Répertoire mondial des conventions fiscales internationales 1843-1951 » ou « World Guide to International Tax Agreements 1843-1951 ». Il contient donc la liste des accords (quelles que soient leur étiquette et leur forme), qui, concernant la double imposition et l'évasion fiscale, ont été conclus par les divers Etats en plus de cent ans : depuis et y compris le franco-belge de 1843 qui est le premier en date. C'est donc une table détaillée des conventions contenues dans les deux autres volumes du Recueil de l'O.N.U. et les six volumes précédents de la S.D.N. Mais, si tel est son objet

principal, ce n'est pas cependant son unique objet. Car il mentionne aussi des traités dont, pour des raisons variées, le texte n'est point reproduit dans ces huit volumes. Ces traités, les rédacteurs des Recueils les ont classés en deux groupes. Ou bien ce sont des conventions dont le texte pouvait être publié : il s'agit d'accords qui, aux yeux des auteurs des Recueils, ne présentent qu'un médiocre intérêt soit parce qu'ils ne sont plus en vigueur bien qu'ayant eu une grande portée, soit qu'ils n'ont qu'une petite portée bien qu'étant encore en vigueur (v., par exemple, pp. 4 et 6, pp. 36 et 46, pp. 148 et 156, pour des traités conclus par l'Allemagne, par l'Autriche, par la France). Ou bien ce sont des conventions dont le texte ne pouvait pas être publié parce qu'il n'était point définitif : il s'agit d'accords « en cours de négociation ». Cette expression, le volume III la prend dans son sens large car elle désigne tous les traités non encore signés au sujet desquels des pourparlers ont été entamés, quel que soit le stade de ces négociations (26) jusques et y compris celui du paraphe (v. par exemple, p. 42, p. 132, p. 168, pour les accords négociés par l'Argentine, par les U.S.A., par la France). Depuis la rédaction du volume III — laquelle s'étend aux conventions signées ou négociées à la date du 1^{er} janvier 1951, p. xvi — plusieurs traités ainsi négociés ont été conclus et sont déjà appliqués : tel l'accord France-Israël du 24 janvier 1952 (non mentionné dans le volume III) et l'accord France-Brésil du 16 mai 1951 (mentionné dans le volume III, p. 168), tous deux concernant la double imposition des entreprises de navigation maritime ou aérienne (*J.O. de la République française*, 5 mars 1952). Dans ce répertoire mondial, la liste des traités fiscaux est dressée par tableaux « nationaux » : un tableau par pays. Au nombre de 105, ces tableaux sont présentés dans l'ordre alphabétique des Etats : le premier concernant Aden et le dernier Zanzibar. On voit donc que, par les mots « Etat » ou « Pays », il faut entendre tout territoire qui, en matière fiscale, jouit d'une suffisante autonomie pour conclure des accords internationaux : ainsi en est-il, entre autres, de presque tous les territoires britanniques, qu'ils aient ou non le statut de dominion. Dans chaque tableau, les accords sont énumérés dans l'ordre chronologique de leur signature. Et, pour chaque convention, sont donnés plusieurs renseignements d'ordre général répartis, le cas échéant, en neuf colon-

(26) Sur les étapes de la négociation des traités, v. Sibert, *op. cit.*, tome II, pp. 189 et s., n^{os} 360 et s.; Rousseau, *Principes généraux du droit internat. public*, tome I, 1944, pp. 142 et s., n^{os} 69 et s.

nes. Première colonne : nom du pays contractant et titre complet de l'accord. Seconde colonne : référence précise au volume où est reproduit le texte de la convention. Par exemple, IV SDN 72 désigne la page 72 du volume IV de la S.D.N., et II ONU 22 désigne la page 22 du volume II de l'O.N.U. Cette référence est remplacée par la mention « non imprimée » lorsque le texte du traité ne figure pas dans l'un des huit volumes. Troisième colonne : date de la signature de l'accord. Lorsque celui-ci consiste en des lettres échangées, seule la date de la première est indiquée. Quatrième colonne : date de l'échange des ratifications. A cette indication est substituée, le cas échéant, la formule « non ratifié » ou l'expression « non sujet à ratification » selon qu'il s'agit d'un traité solennel qui devait être ratifié ou d'un accord non solennel (en forme simplifiée) qui ne devait pas être ratifié. Cinquième colonne : date de mise en application, laquelle ne coïncide pas toujours avec la date d'échange des ratifications même pour un traité solennel car dans le domaine fiscal, il arrive souvent qu'une convention solennelle stipule sa rétroactivité (notamment lorsqu'elle concerne les impôts sur les revenus qui obéissent à la règle de l'annualité) et parfois qu'elle prescrive son application dès sa signature auquel cas elle entre rétroactivement en vigueur avant sa ratification. Sixième, septième et huitième colonnes : évolution du traité depuis son application. Elles indiquent les modifications ou l'abrogation (remplacement) par des accords ultérieurs. Mais elles signalent aussi les vicissitudes diverses — suspension, remise en vigueur, caducité — provoquées par les guerres mondiales et les modifications territoriales (par exemple, constitution de nouveaux Etats ou disparition d'anciens Etats), que ces modifications territoriales soient ou non les effets des guerres mondiales : pour préciser ces renseignements importants, l'O.N.U. a rencontré de grands obstacles qu'elle n'a pas toujours surmontés complètement. Enfin, neuvième colonne : lois servant à l'application de la convention. Il ne s'agit là que des dispositions internes qui, dans certains pays, sont nécessaires pour modifier la législation conformément aux traités (théorie de la réception) : autrement dit, ce ne sont que les lois spéciales qui reproduisent, pour les rendre applicables dans l'Etat cocontractant, le contenu de l'accord international. Il ne s'agit donc pas des textes internes qui, d'après les règles constitutionnelles de nombreux Etats, sont nécessaires pour rendre applicable le traité international lui-même. On saisit sur le vif cette différence en comparant, par exemple, le tableau des conventions con-

clues par la France (pp. 148 à 168) et les tableaux des accords conclus par le Royaume-Uni (pp. 280 à 314), par la Suède (pp. 326 à 340) et par les U.S.A. (pp. 112 à 136), notamment pour les traités bilatéraux conclus par la France avec chacun de ces trois Etats. Prenons le cas des accords franco-britanniques : du côté anglais, la colonne 9 mentionne les textes internes (*Statutory Rules and Orders*) tandis que du côté français elle n'en mentionne aucun, se contentant de signaler que, selon une communication du Gouvernement français, il n'existe pas, en France, de dispositions internes « ayant pour objet l'application des conventions internationales de caractère fiscal, en dehors des textes (lois et décrets) nécessaires à leur ratification et à leur promulgation ». C'est en effet ce que dispose la Constitution de 1946 (art. 26) pour tous les traités, quel que soit leur contenu, sous cette réserve qu'elle parle de publication au lieu de promulgation. Tels sont les divers renseignements d'ordre général que donne le volume III à l'égard des conventions bilatérales déjà signées. Pour les accords bilatéraux non encore signés, il ne fournit qu'une seule indication dans la troisième colonne : « en cours de négociation » en précisant, le cas échéant que l'accord a été paraphé (v. à titre d'exemple, p. 168). Quant aux deux traités plurilatéraux — ceux de 1922 et de 1931 — ils sont indiqués à la fin du volume (p. 384) dans un tableau spécial qui contient, avec tous les noms des divers Etats contractants, la référence au volume où leur texte est reproduit (I SDN 75 et V SDN 98), les dates de signature, de ratification et d'adhésion. Toutefois, les dates des ratifications et des adhésions ne sont indiquées que pour la convention multilatérale du 30 mars 1931 qui est appliquée par une quarantaine d'Etats. Elles ne sont pas signalées pour l'accord plurilatéral du 6 avril 1922 signé par six Etats (v. *supra*, n° 15). Mais ces traités multilatéraux sont encore signalés, dans les tableaux « nationaux », avec les mêmes renseignements que ceux relatifs aux conventions bilatérales en compagnie desquels ils figurent — ces renseignements précisant la situation personnelle de cet Etat vis-à-vis de l'accord plurilatéral. C'est ainsi que les tableaux autrichien et italien précisent (pp. 38 et 208) que l'accord multilatéral de 1922 n'a été ratifié et appliqué que par l'Autriche et l'Italie entre lesquels il n'est plus applicable car, précisent-ils encore, il est devenu caduc. Remarquons que des répétitions analogues jouent pour les conventions bilatérales puisque chaque tableau d'un pays déterminé signale tous les accords bilatéraux conclus ou négociés par

cet Etat. Bien que très fréquentes, de telles répétitions étaient, semble-t-il, inévitables. Et, si elles donnent au volume III un « volume » considérable : un peu plus de 400 pages, il n'en demeure pas moins que le chiffre total des conventions mentionnées, qu'elles soient imprimées ou non dans les huit volumes est, lui aussi, fort impressionnant, abstraction faite de ces répétitions : *un peu moins de 500 accords*. Bien que le nombre des conventions varie sensiblement d'un Etat à l'autre (à cet égard, on constate une sorte d'opposition entre les pays suffisamment développés et les pays insuffisamment développés car ceux-ci n'ont conclu que quelques accords ou même n'en ont signé aucun), ce chiffre global permet de parler du « réseau » des conventions fiscales ». C'est en effet sous ce titre que le volume III débute par une Introduction suivie de Notes explicatives et se termine par un graphique précédé d'une liste « classifiée ». De ces quatre documents, qui enserrant le corps du volume consacré aux tableaux, les plus utiles sont, à notre avis, l'Introduction et les Notes explicatives. L'Introduction donne en effet un aperçu d'ensemble de l'évolution séculaire et de la situation actuelle des accords fiscaux. Quant aux notes explicatives, on devine qu'elles commentent les divers renseignements que contiennent les nombreux tableaux des conventions bilatérales et l'unique tableau des traités plurilatéraux. Des neuf volumes qui composent les deux Recueils de la S.D.N. et de l'O.N.U., le Répertoire mondial que constitue le volume III de l'O.N.U. semble donc le plus complet ou, si l'on préfère, le moins imparfait. Il convient de rechercher si cette apparence correspond à la réalité.

CHAPITRE II

Critique de l'œuvre de la S.D.N. et de l'O.N.U.

21. — Encore que très utile, cette œuvre présente des *insuffisances* et surtout des *lacunes* dont nous avons nécessairement amorcé quelques-unes en la décrivant. Mais pour apprécier aussi objectivement que possible ses imperfections d'inégale importance, il nous faut tenir compte, en outre de l'extrême difficulté de la tâche, de ces deux facteurs : il est des lacunes voulues par les auteurs des Recueils et il est des insuffisances imputables aux Gouvernements des Etats. Toutefois, dans l'un et l'autre cas, il resté, à la charge de la S.D.N. et de l'O.N.U., qu'elles ont commis

l'erreur de ne pas saisir pleinement la gravité de ces omissions volontaires et qu'elles ont eu le tort de demander uniquement aux Gouvernements la documentation nécessaire. Le troisième rapport (session de 1951) de la Commission financière de l'O.N.U. montre d'ailleurs qu'elle a l'intention de « corriger » ces vices de méthode — désir qui a déjà reçu un commencement d'exécution... C'est tout cela que nous allons constater en examinant successivement les lacunes et les insuffisances (imprécisions, erreurs, contradictions) qui affectent les lois internes et les conventions internationales. Mais précisons immédiatement que ces deux distinctions (entre lois et traités d'une part, entre lacunes et insuffisances d'autre part) dont la seconde joue à l'intérieur de la première, n'ont rien d'absolu. Une lacune quant aux lois peut produire une insuffisance quant aux traités. Et réciproquement. En pareil cas, nous signalerons l'insuffisance avec la lacune dont elle n'est que la conséquence.

§ 1. — DES IMPERFECTIONS RELATIVES AUX LOIS

22. — A la différence du Recueil de la S.D.N., le Recueil de l'O.N.U. est complètement muet sur les lois nationales destinées à éviter, en tout ou en partie, la double imposition. Les volumes I et II ne reproduisent pas leur texte. Et le volume III n'y fait aucune allusion. A cet égard, dissipons une équivoque. Les dispositions internes sur lesquelles le volume III contient quelques renseignements sont uniquement celles qui ont trait soit à la ratification soit à l'application des conventions internationales, notamment celles qui reproduisent le contenu des traités.

23. — Cette lacune majeure « engendre » (qu'on nous pardonne cette audace de langage !) de regrettables conséquences qui, directement ou indirectement, réduisent l'utilité des Recueils. C'est d'abord un inconvénient direct et presque évident : les consultants du Recueil de l'O.N.U. pourraient penser qu'il n'existe plus, à l'heure actuelle, de lois internes ayant pour but d'atténuer ou d'éviter la double imposition. A tout le moins cette omission du Recueil de l'O.N.U. les oblige-t-elle à rechercher, dans les législations nationales, s'il existe des textes sur la double imposition : l'on devine qu'une telle recherche est très difficile même pour les spécialistes... Ce sont ensuite deux inconvénients indirects et moins évidents. D'une part, le Recueil de la S.D.N. n'est plus à jour à l'égard des lois qu'il contient. Beaucoup d'entre elles ont été modi-

fiées depuis 1936 : dans cette mesure, il ne présente donc plus qu'un intérêt historique pour les consultants qui ne peuvent s'y fier en toute sécurité. D'autre part, le Recueil de l'O.N.U. lui-même n'est plus à jour vis-à-vis des traités qu'il reproduit. Nous avons constaté — et c'est à dessein que nous les avons signalés — des liens étroits, quant à la double imposition, entre les mesures unilatérales et les mesures bilatérales à tel point que, souvent, les secondes sont inséparables des premières. Elles deviennent, par suite, incompréhensibles si on les dissocie. Ainsi en va-t-il surtout des accords internationaux qui sont conclus en vertu de lois internes, notamment de ceux et de celles destinées à éviter la double imposition des entreprises de navigations maritimes ou aériennes. Et c'est précisément dans ce domaine favori de la liaison étroite entre les deux catégories de textes fiscaux que nous choisissons un exemple caractéristique. Il s'agit de la loi française du 29 avril 1926 (art. 5) qui autorisait le Gouvernement à conclure des accords bilatéraux stipulant l'exonération réciproque, au regard des impôts sur le revenu, des entreprises de transports maritimes, chaque convention devant faire l'objet d'un décret contresigné par le Ministre des Finances et soumis, dans un certain délai, à la ratification du Parlement. Les dispositions de cette loi ont été modifiées par le Code fiscal du 6 avril 1950 (art. 246) : les modifications ont porté non seulement sur l'adaptation de cette loi à la réforme réalisée par le décret-loi du 9 décembre 1948 (pour les impôts) mais encore sur son extension aux entreprises de transports aériens (pour les contribuables). Or, le Recueil de la S.D.N. reproduit les prescriptions anciennes (texte de 1926) de cette loi (vol. I, p. 172) et les accords bilatéraux conclus par la France, sur la base de ce texte, avec la Norvège, les Pays-Bas, la Suède, le Danemark, les Etats-Unis, la Grèce, le Japon, le Royaume-Uni et le Canada (vol. III, pp. 52, 54, 56 ; vol. IV, pp. 21, 41, 49 ; vol. V, pp. 76, 85, 87). Au contraire, le Recueil de l'O.N.U. ne contient pas les nouvelles prescriptions (texte de 1950) de cette loi, tandis qu'il reproduit l'accord bilatéral conclu par la France sur la base de ces prescriptions, avec l'Argentine (vol. II, p. 140). Il en résulte que l'ancien texte de la loi française, publié par le Recueil de la S.D.N., est trompeur. Il en résulte encore qu'à défaut du nouveau texte de la loi française, il est impossible de comprendre la pleine signification des accords bilatéraux qu'a publiés et que publiera le Recueil de l'O.N.U. Trois nouveaux accords ont en effet été conclus en vertu de la loi de 1950 : France-Grèce du 9 décembre 1950 (lequel rem-

place le précédent accord du 18 février 1929), France-Brésil du 16 mai 1951 et France-Israël du 24 janvier 1952 (27). Le cas de l'accord franco-hellénique de 1950 illustre au maximum les inconvénients de cette grave lacune. Car, s'il remplace le précédent accord franco-hellénique du 18 février 1929, c'est non seulement pour l'adapter à la réforme française des impôts sur les revenus mais encore et surtout pour l'étendre aux bénéfices des entreprises de transports aériens. Et, puisque nous parlons de ces accords bilatéraux, c'est l'occasion de signaler que ni le Recueil de l'O.N.U. ni même le Recueil de la S.D.N. ne reproduisent les décrets français accompagnant les accords bilatéraux qu'ils publient. A l'unique exception d'un seul décret reproduit par le Recueil de la S.D.N. : c'est le décret du 20 mai 1927 (vol. I, p. 172) relatif à l'accord franco-américain des 11 juin-8 juillet 1927 (vol. IV, p. 41) qu'il précède. Chose curieuse : ce décret a été publié dans ce Recueil avant l'accord lui-même. Bizarrerie qui s'explique par une singularité de ces textes : la date du décret est antérieure aux dates de l'accord (lequel consiste en un échange de lettres) et l'accord n'a pas été publié en France au *Journal officiel* où seul le décret a été publié (*J.O.*, 24 mai 1927). D'où vient cette anomalie ? De ce que les U.S.A. ont une disposition interne analogue mais non identique à la loi française de 1926 (art. 5). A la différence de celle-ci, le *Revenue Act* de 1926 (Section 213) n'exige pas la conclusion d'un accord bilatéral pour l'exemption réciproque des entreprises maritimes. Sous condition de réciprocité, elle autorise le Gouvernement américain à octroyer, par une décision unilatérale, l'exonération des bénéfices réalisés, aux U.S.A., par les entreprises étrangères : il suffit donc que le Gouvernement étranger, interlocuteur du Gouvernement américain, accorde de son côté, par une mesure unilatérale, l'exemption des bénéfices réalisés, dans le pays étranger, par les entreprises américaines. Mais encore faut-il, pour cela, que le Gouvernement étranger puisse prendre une mesure unilatérale. Tel n'était pas le cas du Gouvernement français puisque la loi de 1926 (art. 5) exige en outre un accord bilatéral. C'est pourquoi une procédure curieuse a été suivie qui comporte trois étapes : un échange de notes officieuses des 19 janvier-

(27) On trouvera la liste complète et l'étude détaillée de ces accords bilatéraux et de leurs décrets français dans notre article précité, *Revue de science et de législation financières*, 1951, pp. 513 et s., pp. 715 et s. Seuls n'y figurent pas les deux accords France-Brésil du 16 mai 1951 et France-Israël du 24 janvier 1952 qui ont été publiés en France après la rédaction de cet article (*J.O.*, 5 mars 1952).

26 avril 1927 dans lequel le Gouvernement français soumet un projet de décret au Gouvernement américain qui l'approuve ; le décret du 20 mai 1927 ; un échange de lettres officielles des 11 juin-18 juillet 1927 dans lequel le Gouvernement français envoie le texte du décret au Gouvernement américain qui l'accepte en se contentant de déclarer que le Gouvernement français, ayant promulgué le décret d'exonération, « a satisfait » à la condition de réciprocité exigée par la loi américaine ! En définitive, cet échange de lettres s'analyse en une juxtaposition de décisions unilatérales plutôt que dans la conclusion d'un accord bilatéral, à la ressemblance d'autres échanges de lettres entre les U.S.A. et d'autres pays (Italie, Pays-Bas, etc...) sur l'exonération réciproque des bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime (vol. IV, pp. 43, 45, etc...). Il suffit de les lire pour s'en convaincre... Tel est donc le seul décret publié par le Recueil de la S.D.N. Aucun décret n'est publié par le Recueil de l'O.N.U. Et si celui-ci mentionne, dans son volume III, les décrets pris par le Gouvernement français, ce n'est qu'au titre des renseignements relatifs aux accords bilatéraux (vol. III, tableau France, pp. 150 à 153, n° 11 à 16, n° 18, n° 25, n° 27) : il les signale dans la quatrième colonne (date de ratification), au titre de « décrets de promulgation » comme s'il s'agissait de textes relatifs à des traités solennels obéissant à une procédure de ratification. Or c'est là une erreur. Car ces décrets sont soumis, à la ressemblance des décrets-lois, à la « ratification » du Parlement tandis que les accords, dont ils reproduisent le contenu, ne sont point assujettis à la ratification du Chef de l'Etat (28) : c'est donc dans la neuvième colonne, parmi les lois « servant à l'application de la convention », que ces décrets devraient figurer. La responsabilité initiale de cette erreur incombe au Gouvernement français qui a fait à l'O.N.U. une communication inexacte parce que trop générale (vol. III, p. 148). Car si elle est vraie pour les traités ordinaires, elle est fautive pour les accords extraordinaires conclus en vertu d'une loi spéciale.

24. — Une telle lacune est donc fort regrettable, encore qu'elle ait été voulue par la Commission financière de l'O.N.U. Elle l'est d'autant plus que la C.C.I. a toujours insisté et, depuis quelques années, insiste davantage encore, sur l'utilité de la méthode unilatérale qu'elle préfère même, semble-t-il, à la méthode bilatérale

(28) V. notre étude *op. cit.*, *Revue de science et de législation financières*, 1951, pp. 745 et s.

dans la lutte contre la double imposition. Sans doute la Commission financière a-t-elle tendance, au contraire, à préférer les mesures bilatérales aux mesures unilatérales. Cependant elle ne méconnaît pas l'intérêt des lois internes en l'absence des traités internationaux. Ses rapports en témoignent : ainsi le dernier rapport sur la troisième session (1951) dans lequel la Commission recommande aux Etats de conclure des conventions et de prendre des lois afin d'atténuer ou d'éviter la double imposition. Jusqu'à son Recueil qui en témoigne : dans cette sorte d'introduction au volume II qu'est l'étude sur « Les tendances récentes qui se dégagent des conventions fiscales », la Commission déclare (p. x) que, sans être aussi efficaces que les accords internationaux, les lois internes sur la double imposition sont néanmoins fort utiles. Et d'en citer quelques exemples très caractéristiques. Dans ces conditions, on ne peut que s'étonner de cette lacune dont la Commission financière n'explique d'ailleurs pas les raisons.

25. — *Il est vrai que le Recueil de la S.D.N. n'était pas complet — et il s'en fallait de beaucoup — même vis-à-vis des lois sur la double imposition auxquelles il s'était volontairement limité.* Car, en définitive, le Recueil de la S.D.N. était doublement réduit à l'égard « des dispositions internes à caractère international », donc des lois concernant les relations fiscales entre un Etat et les autres Etats. *D'une part, il ne reproduisait aucun texte « étranger » à la double imposition.* Sans doute ne pouvait-il contenir aucune disposition sur l'évasion fiscale pour la simple raison — déjà signalée (v. *supra*, n° 16) — qu'il n'en existe point. Mais il pouvait contenir les nombreuses lois sur l'égalité fiscale, c'est-à-dire les textes relatifs à l'imposition des étrangers (personnes physiques et personnes morales) par rapport à la taxation des nationaux, qu'il s'agisse des lois consacrant expressément ou implicitement l'assimilation totale des étrangers aux nationaux ou des lois stipulant expressément des mesures discriminatoires au profit des uns ou des autres (lorsqu'une loi fiscale est muette sur son domaine d'application *ratione personæ*, les tribunaux internes décident ordinairement qu'en vertu du principe général de la territorialité de l'impôt, elle s'applique aux étrangers comme aux nationaux). Or, il ne reproduisait aucun texte sur l'égalité fiscale. C'était là une omission volontaire puisque ses auteurs s'étaient limités à l'évasion fiscale et à la double imposition. *D'autre part, il ne reproduisait pas certains textes relatifs à la double imposition.* Ses rédacteurs ne voulaient publier, selon leur propre formule, que les « dispositions de

droit interne tendant à éviter expressément la double imposition ». Mais ils n'avaient pas nettement précisé ce que signifiait cette expression, se contentant d'indiquer qu'elle excluait « toute loi qui, limitant le champ d'application d'un impôt, a pour effet indirect d'éviter la double imposition à certaines catégories de contribuables » (vol. I, Introduction, p. 6). Cette expression visait-elle les seules lois qui désignaient nommément la double imposition — ce qui eût été son sens littéral — ou au contraire toutes les lois qui, sans la désigner textuellement, avaient cependant pour but direct et certain de l'éviter ou de l'atténuer ? L'examen des textes publiés prouve que les rédacteurs du Recueil ont adopté cette seconde signification moins précise et, par suite, « fertile » en omissions. Un exemple : le Recueil de la S.D.N. ne reproduit pas les lois édictant, sous condition de réciprocité, l'immunité fiscale des agents diplomatiques et des agents consulaires. Pourquoi ? parce que la condamnation de la double imposition ne serait qu'une conséquence indirecte de ces textes (vol. I, Introduction, p. 5) dont le but direct serait, en consacrant sinon une coutume du moins une courtoisie internationale, de respecter l'indépendance des Etats en la personne de leurs représentants officiels. Mais cette explication n'est guère satisfaisante. Car les conventions internationales sur la double imposition — y compris celles publiées par le Recueil de la S.D.N. — contiennent fréquemment des clauses qui stipulent l'exemption réciproque des agents diplomatiques et des agents consulaires, en précisant que l'Etat qu'ils représentent conserve le pouvoir de les taxer. Même parmi les lois internes qui évitent la double imposition en la désignant nommément, il en est qu'on chercherait en vain dans le Recueil de la S.D.N. : ce sont celles qui la réglementent au sein d'un Etat fédéral (dans les rapports entre l'Union et les Etats membres ou entre ces derniers) comme au sein d'un empire colonial (dans les relations entre la métropole et les colonies ou entre ces dernières). Pourquoi ? parce que, aux dires des rédacteurs du Recueil, ces textes « ne présentent pas un caractère international » (vol. I, Introduction, p. 5). Ainsi n'y trouve-t-on ni les dispositions du *Finance Act* de 1920 (section 27) relatives à la double taxation, en matière d'impôts sur les revenus, à l'intérieur de l'Empire britannique (devenues les prescriptions du *Finance Act* de 1950, section 36), ni les dispositions de l'ancien Code des impôts directs (article 114) relatives à la double imposition, en matière d'impôts sur les revenus, à l'intérieur de l'Empire français (devenues les prescriptions du Code

général des impôts, article 164). Et, si l'on y trouve des lois suisses (v. vol. I, p. 205 et s.), ce sont des lois cantonales ayant uniquement pour but d'écartier la double taxation entre les cantons suisses et les Etats étrangers, du moins d'après les rédacteurs du Recueil. Car ces lois (c'est, en tout cas, certain pour plusieurs d'entre elles) ont également pour but d'éviter la double imposition entre les cantons suisses eux-mêmes. S'il en est ainsi, c'est parce que, contrairement à ce que prétendent les auteurs du Recueil, la double imposition entre les parties composantes d'un Etat fédéral ou d'un Empire colonial est mixte car elle participe des caractères de la double imposition internationale et des caractères de la double imposition interne. Et elle s'éloigne de plus en plus de la double imposition internationale lorsque les parties composantes d'un Etat fédéral ou d'un Empire colonial (l'histoire démontre que le colonialisme évolue d'ailleurs vers le fédéralisme lorsqu'il n'évolue pas vers la sécession) acquièrent une personnalité internationale dans le domaine fiscal, laquelle se manifeste par leur pouvoir de conclure des traités fiscaux. Il y a donc, dans le Recueil de la S.D.N., des omissions relatives aux textes internes. Mais ces dernières auraient pu être réparées par le Recueil de l'O.N.U. Que le Recueil de la S.D.N. n'ait pas publié certaines lois ne suffit pas en effet à justifier que le Recueil de l'O.N.U. ne publie aucune loi. La preuve en est que le second reproduit des traités dont le texte n'avait pas été reproduit par le premier : il pouvait donc en faire autant pour les lois. Un exemple : puisque le Recueil de l'O.N.U. contient les conventions conclues par l'Angleterre avec ses dominions et avec ses colonies afin de supprimer la double imposition, il pouvait donc publier la loi anglaise destinée, en l'absence de traités, à réduire la double taxation entre l'Angleterre, ses dominions et ses colonies. Et il devait la publier car cette loi a le même objet que ces conventions dont elles expliquent la portée. Il devait d'autant plus la reproduire que cette loi ne vise pas uniquement la double imposition au sein de l'Empire britannique mais concerne également la double taxation entre l'Angleterre et les Etats étrangers. Et, ici encore, elle explique la portée des traités signés par l'Angleterre avec les puissances étrangères. Le *Finance Act* de 1950, section 36, a son origine dans le *Finance Act* de 1920, section 23, dont il est le développement, tous deux concernant le système du « crédit » en matière d'impôts sur les revenus. Le *Finance Act* de 1920 ne visait que la double imposition « impériale » : dans le cas où une même per-

sonne était redevable de l'impôt de l'Angleterre et d'un impôt d'un Dominion ou d'une Colonie, elle avait droit, sur le montant de l'impôt de l'Angleterre, à une réduction pouvant aller jusqu'à 50 % dudit montant. Le *Finance Act* de 1950 vise à la fois la double imposition « impériale » et la double imposition internationale : pour la première, il porte la réduction à 75 % au maximum et pour la seconde il crée une réduction de 50 % au maximum de sorte que dans le cas où une même personne est redevable de l'impôt anglais et d'un impôt étranger (quelle que soit la « nationalité » de ce dernier), elle a droit, sur le montant de l'impôt anglais, à une réduction pouvant aller jusqu'à 50 % de ce montant. Lorsque le jeu de cette réduction de 50 % ou de 75 % n'aboutit pas à l'exonération totale de l'impôt anglais (on remarquera que ce résultat est atteint lorsque l'impôt étranger ou l'impôt « colonial » représente les 3/4 ou la 1/2 de l'*Income Tax*), une convention internationale est nécessaire pour que le contribuable ait droit à l'exemption totale de l'impôt anglais. Ce texte nous fournit donc deux indications très intéressantes : il montre l'existence d'un lien étroit entre la loi interne et les traités internationaux ; il montre l'identité des procédés techniques pour combattre la double imposition entre l'Angleterre et un territoire britannique ou la double taxation entre l'Angleterre et un Etat étranger. La loi, qui atténue la double imposition, ne joue qu'à titre subsidiaire par rapport à la convention qui la supprime. On voit combien le Recueil de la S.D.N. avait tort de ne pas publier le *Finance Act* de 1920 sous prétexte qu'il se limitait aux seuls textes concernant la double taxation internationale et combien le Recueil de l'O.N.U. a tort de ne pas publier le *Finance Act* de 1950 sous prétexte qu'il se limite aux seuls textes s'analysant en conventions fiscales internationales.

26. — Toutefois, il est d'autres travaux de la S.D.N. et de l'O.N.U. qui comblaient ou qui combleront ces inégales lacunes des deux Recueils du moins dans une certaine mesure et d'une manière indirecte, c'est-à-dire par la publication dans des ouvrages de synthèse, et non plus dans des recueils de textes, d'une documentation générale sur les législations internes des divers Etats en tant que celles-ci concernent les problèmes internationaux d'ordre fiscal. Et, à cet égard, la Commission financière de l'O.N.U. s'engage dans une voie déjà tracée par le Comité fiscal de la S.D.N.

27. — Le Comité fiscal de la S.D.N. avait consacré, aux législations fiscales de nombreux Etats, plusieurs travaux (29), qui, s'ils

(29) V. Mitchell Carroll, *op. cit.*, pp. 42 et s.

étaient des études de documentation, n'étaient plus des recueils de textes. De ces travaux, où l'accent est mis sur l'égalité fiscale, le principal est un ouvrage concernant « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* » (30) publié en 1932 et en 1933. Ce monumental ouvrage comprend cinq volumes dont quatre sont d'une incontestable utilité. Le volume V qui traite des « Méthodes de comptabilité applicables à la ventilation du revenu imposable des entreprises industrielles » ne nous intéresse pas ici car il ne contient aucune documentation sur les législations fiscales. Et, de ce point de vue qui seul nous préoccupe, il s'oppose aux volumes I, II, III et IV qui présentent deux caractères. D'une part, ce sont des travaux d'analyse et de synthèse. Les volumes I, II et III sont consacrés à l'étude séparée des législations fiscales d'une bonne vingtaine d'Etats au nombre desquels figurent, à l'exclusion de l'U.R.S.S., les principaux pays — Angleterre, U.S.A., Allemagne, France, Italie, Suisse, Espagne — dotés d'une fiscalité « civilisée » c'est-à-dire excessive... Parmi ces Etats de structure différente, nous trouvons donc des unions étatiques (Etat fédéraux) où les impôts perçus par les Etats membres sont examinés en même temps que les impôts perçus par l'Union elle-même. Ainsi en est-il, par exemple, de la Suisse (vol. II, pp. 409 et s.) et surtout des U.S.A. (vol. I, pp. 129 et s. ; vol. III, pp. 215 et s.). Le volume IV, œuvre de Mitchell Carroll, est consacré à l'étude comparée des législations fiscales d'une bonne trentaine d'Etats (y compris ceux ayant fait l'objet des études particulières) dans la plupart desquels l'auteur avait fait, au préalable, une enquête personnelle dont l'avait chargé le Comité fiscal. D'autre part, c'est un travail d'étendue limitée à objectif précis. Sans doute y rencontre-t-on, çà et là, quelques aperçus sur l'ensemble du régime fiscal de chaque pays. Mais ce n'est que pour mieux situer la taxation, notamment à l'égard des impôts sur le revenu, des entreprises commerciales — étrangères et nationales — question à laquelle il est presque uniquement consacré. Cela s'explique par le but de cet ouvrage qui était de fournir au Comité fiscal les données nécessaires pour élaborer un projet-type de convention plurilatérale sur l'imposition multiple des bénéfices des entreprises commerciales. C'est ce

(30) V. Documents de la S.D.N. — Vol. I : C.73.M.38.1932.II A. — Vol. II : C.425.M.217.1933.II A. — Vol. III : C.425(a).M.217(a).1933.II A. — Vol. IV : C.425(b).M.217(b).1933.II A. — Vol. V : C.425(c).M.217(b).1933.II A. Ces documents sont encore numérotés d'une autre manière : Sér. P.S.D.N. 1932.II.A.3 ; 1933.II.A.18 ; 1933.II.A.19 ; 1933.II.A.20 ; 1933.II.A.21.

qu'indique l'ouvrage lui-même (v. la préface au vol. II, p. 5) dont le volume IV propose des solutions uniformes pour résoudre la taxation multiple des bénéficiaires commerciaux après avoir comparé les législations fiscales (complétées par les jurisprudences) de nombreux Etats. *Ainsi donc cet ouvrage n'examinait le problème de l'égalité fiscale des entreprises commerciales que pour mieux résoudre, par un traité collectif, le problème de leur double imposition.* On sait qu'à l'aide de ce travail le Comité fiscal a établi un modèle de convention multilatérale (v. *supra*, n° 7), lequel n'est resté qu'un projet, de sorte qu'en définitive cet ouvrage ne présente d'intérêt pratique que comme instrument de documentation sur les lois de nombreux Etats en tant qu'elles concernent l'égalité fiscale et, en conséquence, la double taxation des entreprises commerciales. A ce seul titre, il fut d'ailleurs et il reste encore d'une grande utilité, bien qu'il ait beaucoup vieilli.

28. — L'O.N.U. a entrepris de rajeunir ce travail et, par la même occasion, de le développer. Sa Commission financière veut centraliser une *documentation complète sur les législations fiscales de tous les pays*. Affirmée dès la première session de 1947, cette volonté s'est confirmée dans la deuxième session de 1949 et, plus encore, lors de la troisième session de 1951 : il y a été décidé d'établir un Répertoire mondial des lois fiscales qui serait, en quelque sorte, le pendant du Recueil mondial des conventions fiscales auquel il se rattacherait puisqu'il indiquerait les dérogations apportées aux lois par les conventions. *La Commission financière a commencé l'exécution de ce gigantesque travail en mettant l'accent sur l'égalité fiscale et, par suite, sur la double imposition.* Mais un accent élargi puisqu'il s'agit, cette fois, du traitement des étrangers en général. A cette fin, la Commission financière utilise deux procédés : celui des questionnaires détaillés envoyés aux Etats, et celui des études synthétiques faites par le Secrétariat — le second conditionnant le premier. Deux questionnaires ont été adressés aux Gouvernements : l'un sur le traitement des étrangers et l'autre sur le contentieux des impôts.

29. — Un questionnaire détaillé, concernant la condition des étrangers, a été envoyé aux Etats le 5 août 1948. Il s'intitule « *Questionnaire on The Tax Treatment of Foreign Nationals...* » ou « *Questionnaire relatif à l'imposition des ressortissants étrangers...* » (31). C'est en réalité le développement d'un précédent

(31) Documents de l'O.N.U. — E/CN.3/W.19.

questionnaire adressé aux Gouvernements, sur le même sujet, le 26 septembre 1947, lequel était formulé en termes trop généraux de sorte que les premières réponses de quelques Etats étaient elles-mêmes très vagues (32). Plus précis, le questionnaire de 1948 pose, pour chaque impôt (il envisage donc toutes les contributions existantes), plusieurs questions sur l'égalité fiscale et la double imposition. Ces questions peuvent être groupées sous deux rubriques : d'abord quelle est la règle résultant des lois internes ? ensuite, quelles sont les exceptions en distinguant celles édictées par les lois internes et celles stipulées par les traités internationaux ? En demandant à chaque Etat de préciser dans quelle mesure les traités dérogent aux lois, la Commission financière affirme son souci de lier étroitement le Répertoire mondial des lois fiscales au Recueil mondial des conventions fiscales dont la grave lacune serait ainsi indirectement comblée. Le Secrétariat de la Commission financière publie les réponses à ce questionnaire (33) au fur et à mesure qu'elles lui parviennent. Jusqu'à présent, une trentaine de réponses ont été publiées. L'Introduction au volume III du Recueil des conventions fiscales signale (p. xi, note 1) que vingt-six Etats ont répondu. A ces Etats qu'il énumère, il faut ajouter quelques pays dont les réponses sont plus récentes : au début de 1952, les deux dernières réponses publiées étaient celles de la Belgique (34) et de l'Australie (35), ce qui porte à trente et un le nombre des Etats ayant répondu. Certains pays ont d'ailleurs corrigé leurs réponses primitives par des communications complémentaires : ainsi les Etats-Unis (36) et le Royaume-Uni (37). A elles seules, les réponses ainsi publiées constituent déjà une utile documentation. Mais leur nombre encore restreint a empêché, jusqu'à présent, le Secrétariat de la Commission financière de publier une étude comparée sur les législations fiscales des divers Etats. Lors de la troisième session (en 1951) de la Commission financière, le Secrétariat s'est plaint de n'avoir pas reçu en temps utile un nom-

(32) V. Muller, *op. cit.*, *Revue de science et de législation financières*, 1950, p. 298.

(33) Les réponses des Gouvernements sont publiées comme *addenda* au document E/CN.8/46. Par exemple, la réponse du Gouvernement italien du 24 mars 1950 est numérotée : E/CN.8/46/Add. 16.

(34) E/CN.8/46/Add. 30.

(35) E/CN.8/46/Add. 31.

(36) Documents E/CN.8/46/Add. 3/Corr. I du 12 mars 1952 complétant le document E/CN.8/46/Add. 3.

(37) Documents E/CN.8/46/Add. 12/Corr. I du 12 mars 1952, complétant le document E/CN.8/46/Add. 12,

bre suffisant de réponses pour rédiger cet ouvrage. Il aurait pu ajouter — ce qu'il n'a pas fait — que les quelque trente réponses déjà envoyées sont de très inégale valeur. En les examinant, nous avons constaté une sorte d'opposition entre les réponses des pays suffisamment développés et celles des pays insuffisamment développés, les premières étant beaucoup plus « développées » que les secondes... C'est sans doute pour cela que le rapport de la Commission financière sur sa troisième session, outre qu'il prie les Etats négligents de répondre au questionnaire dans un bref délai, recommande la collaboration des Universités — et notamment de celle de Harvard (laquelle possède un centre de droit international qui effectue des recherches spécialisées dans le domaine fiscal) — dans l'établissement du Répertoire mondial des législations fiscales. En attendant, le Secrétariat de la Commission financière a publié quelques études sur des points déterminés dont une « Etude comparative des problèmes nationaux et internationaux concernant l'imposition des personnes morales » ou *Comparative Approach to National and International Corporate Tax Problems* publiée en 1951 (38).

30. — Plus récent, mais moins important, est le second questionnaire relatif au contentieux des impôts. Il fut adressé aux Etats le 2 mars 1951 (39) sous ces titres : « *Procedures Available for The Review of Initial Tax Assessments* » ou « Procédures de révision des impositions » (les étiquettes anglaise et française ne sont donc pas identiques). Au début de 1952, une vingtaine d'Etats avaient répondu à ce questionnaire (40), la dernière réponse étant celle du Gouvernement d'Israël (41). A ces réponses, nous pouvons faire les mêmes critiques qu'aux précédentes, en les accentuant davantage : nombre plus restreint (il est vrai que le second questionnaire est plus récent que le premier) et surtout valeur plus inégale. Alors que la réponse belge est précise et assez longue, la réponse grecque est vague et très courte (42). Nous ne voyons pas quelle véritable utilité l'O.N.U. pourrait retirer d'un pareil document (1 page)... ou de la réponse indienne (1 page 1/2). C'est ici

(38) Documents de l'O.N.U. — E/CN.8/55 du 3 mai 1951.

(39) Documents de l'O.N.U. — E/CN.8/59.

(40) Les réponses des Gouvernements sont publiées comme *addenda* au document E/CN.8/59. Par exemple la réponse du Gouvernement cubain du 22 janvier 1952 est numérotée : E/CN.8/59/Add. 12.

(41) Documents de l'O.N.U. — E/CN.8/59/Add. 20 du 4 février 1952.

(42) Documents de l'O.N.U. — E/CN.8/59/Add. 14 (Grèce) — E/CN.8/59/Add. 10 (Belgique).

qu'éclate au maximum l'inconvénient de la méthode qui consiste à s'adresser aux Gouvernements par la voie officielle. Aussi le Secrétariat de la Commission n'a-t-il encore publié aucune étude sur le contentieux fiscal dans les divers pays, question qui, dans l'esprit de la Commission, est d'ailleurs distincte de la question concernant le traitement fiscal des ressortissants étrangers. Il n'existe en effet aucun lien entre les deux questionnaires, ce qui nous paraît regrettable. Dans le second questionnaire, la Commission aurait dû, à notre avis, demander quelle est l'attitude des juridictions nationales quant à l'application et à l'interprétation des lois internes et des traités internationaux. Si elle ne l'a pas fait, c'est que le second questionnaire poursuit, dans sa pensée, un but autre que celui de compléter le premier questionnaire : contribuer à la réalisation de son programme d'« assistance technique » (43) sur l'importance de laquelle la Commission nous semble se faire trop d'illusions (44). Et nous pensons que la Commission jouerait un rôle beaucoup plus utile en complétant la publication des conventions internationales qui est encore loin d'être parfaite.

§ 2. — DES IMPERFECTIONS RELATIVES AUX TRAITÉS

31. — La principale est commune aux deux Recueils. A cet égard, l'O.N.U. a suivi l'exemple donné par la S.D.N. *Les Recueils ne contiennent que les conventions entièrement fiscales* lesquelles sont toutes bilatérales sauf deux qui sont multilatérales. *Ils ne contiennent pas les traités partiellement fiscaux* qui, eux aussi, sont en principe bilatéraux et par exception plurilatéraux.

32. — A la différence des conventions entièrement fiscales dont toutes les clauses concernent les impôts (tels les accords internationaux sur la double imposition et l'évasion fiscale), *les traités partiellement fiscaux* n'ont pas pour objet principal les impôts auxquels ils ne consacrent que quelques clauses. Leurs étiquettes, qui désignent leur objet principal, sont très variées : conventions d'éta-

(43) V. Muller, *op. cit.*, *Revue de science et de législation financières*, 1950, p. 303. Rappelons que cette assistance technique (concours fourni par la Commission à tout Etat qui désire réformer ses finances) n'a rien de commun avec l'autre assistance, aussi technique, qui, stipulée par des traités bilatéraux, consiste en une entraide réciproque des Etats contractants contre l'évasion fiscale.

(44) Documents de l'O.N.U. — E/CN.8/60.

blissement, accords commerciaux, traités de navigation, conventions consulaires, voire traités d'amitié ou de paix, etc... *Leurs clauses fiscales sont, elles aussi, très variées.* Toutefois dans les *conventions bilatérales* qui sont les plus nombreuses, on retrouve presque toujours deux sortes de clauses. D'une part, celles qui stipulent l'immunité fiscale des agents diplomatiques et consulaires des puissances contractantes. D'autre part et surtout celles qui régissent *la condition fiscale des ressortissants respectifs des Etats contractants*, prescriptions tantôt directes et tantôt indirectes (clause de la nation la plus favorisée) : très souvent, ces dispositions interdisent l'application, aux ressortissants de chacune des H.P.C., des mesures discriminatoires qui sont prévues ou qui seront prévues, au détriment des étrangers, par la législation interne de l'autre des H.P.C. — que ces mesures discriminatoires consistent en impôts spéciaux aux étrangers ou, au sein de contributions communes à ces derniers et aux nationaux, en régimes propres aux étrangers ; assez souvent, mais plus rarement, ces dispositions prohibent l'application, aux ressortissants de chacun des Etats contractants, des contributions extraordinaires qui sont ou qui seront établies par la législation interne de l'autre des Etats contractants à la charge des étrangers et des nationaux. Ces dispositions, qui intéressent les personnes physiques et les personnes morales (sur ce point, les traités varient car, si la plupart visent les sociétés et les individus, quelques-uns ne visent que les unes ou les autres), sont conclues sur la base de la réciprocité : il s'agit donc de traités à la fois bilatéraux et réciproques. Des principales clauses fiscales insérées dans les accords bilatéraux se rapprochent, plus ou moins, les principales clauses fiscales insérées dans les *traités plurilatéraux*. Ceux-ci peuvent se classer en deux groupes, assez originaux. Il est des conventions qui, conclues entre de nombreux Etats, assimilent les réfugiés (lesquels sont en fait, sinon en droit, des apatrides) aux nationaux à l'égard des impôts perçus par les Etats contractants en interdisant l'application aux réfugiés des mesures discriminatoires préjudiciables aux étrangers (par exemple, conventions de Genève du 28 octobre 1933, art. 13, et du 10 février 1938, art. 16 sur le statut des réfugiés) : sous cette réserve qu'ils contiennent une sorte de « stipulation pour autrui », ces accords plurilatéraux ressemblent aux conventions bilatérales qui prévoient l'égalité fiscale des ressortissants respectifs des Etats contractants. Il est des accords qui, conclus entre une organisation internationale et les Etats membres, exonèrent les biens et le personnel de la première

vis-à-vis des impôts perçus par les seconds (par exemple, convention du 13 février 1946, sections 7, 12, 13, 18 et 19 sur les privilèges de l'O.N.U.) : avec cette différence qu'ils ne profitent qu'à l'organisation elle-même, ils ressemblent aux conventions bilatérales stipulant l'exonération fiscale des agents diplomatiques et consulaires des Etats contractants. N'existe-t-il pas d'ailleurs deux traités plurilatéraux qui édictent l'immunité fiscale des agents diplomatiques et des agents consulaires des Etats contractants ? Ce sont les conventions panaméricaines de La Havane du 20 février 1928 (art. 18 et 20). Ainsi, et réserve faite des conventions panaméricaines, ces traités plurilatéraux ne s'analysent pas en des accords réciproques puisque seuls les réfugiés-apatrides ou les organisations internationales bénéficient de leurs clauses fiscales. Mais ils restent des *accords égaux* dans les rapports entre les Etats contractants en ce sens que ceux-ci, qui ne jouissent d'aucun droit, supportent les mêmes obligations : cela provient de ce que le co-contractant des Etats n'est pas lui-même un Etat ou de ce qu'il n'y a pas de « co-contractant ». Il existe encore quelques *traités inégaux*, bilatéraux ou plurilatéraux, qui « dictent » des privilèges fiscaux au profit d'un ou de plusieurs Etats (ou de leurs ressortissants) et au détriment d'un autre ou de plusieurs autres Etats : traités de capitulations et traités de paix. Et, en les rapprochant, nous ne faisons pas un jeu de mots ! Des premiers, il ne reste que des vestiges : ainsi la convention plurilatérale de Montreux du 8 mai 1937, abrogeant les traités bilatéraux de capitulations que supportait l'Egypte, contient une clause fiscale (art. 2) qui interdit à l'Egypte de prendre des mesures discriminatoires au détriment des étrangers, clause qui, même depuis l'expiration de la « période transitoire » (1937-1949), conserve un intérêt considérable en droit fiscal international commun car elle soulève la question capitale de savoir s'il existe, en dehors des restrictions conventionnelles, des limites coutumières à la souveraineté fiscale des Etats à l'égard de l'imposition des étrangers. En revanche, des seconds il ne reste pas, malheureusement, que des vestiges. Les traités de paix, consécutifs aux deux guerres mondiales, contenaient et contiennent encore diverses clauses fiscales : ainsi, après les conventions plurilatérales conclues le 10 février 1947 avec l'Italie, la Roumanie, la Bulgarie, la Hongrie et la Finlande, voici l'accord multilatéral conclu avec le Japon le 8 septembre 1951. Ce dernier, choisi à titre d'exemple, interdit à l'Etat vaincu de prendre vis-à-vis des ressortissants des Etats vainqueurs (encore appelés Puissances alliées,

par ironie sans doute...), des mesures discriminatoires qui leur seraient défavorables (art. 12), du moins pendant un délai de quatre ans en attendant la conclusion de nouvelles conventions bilatérales. Car il stipule (art. 7) que chacune des Puissances alliées notifiera au Japon, dans le délai d'un an, ceux de ses anciens accords bilatéraux qu'elle désire remettre en vigueur (cela suppose que le traité de paix les considère comme suspendus ou caducs du fait de la guerre). Sans doute cette dernière clause, qu'on trouve dans tous les traités de paix, n'est-elle pas d'ordre fiscal. Mais elle décide du sort de toutes les conventions bilatérales entièrement ou partiellement fiscales.

33. — Si nous avons dressé ce très sommaire tableau des accords partiellement fiscaux — car il ne s'agit là que d'un schéma — c'est pour mieux dégager toute l'importance de la considérable lacune des deux Recueils. Lacune volontaire, il est vrai, dont la responsabilité initiale incombe à la S.D.N. C'est ce qu'indique le Recueil de la S.D.N. (vol. I. Introduction, p. 6) qui déclare : « on a négligé » (*sic*) de reproduire les clauses fiscales de ces traités. Propos qui n'est d'ailleurs pas tout à fait exact de sorte que cette lacune se double d'une contradiction. Le Recueil de la S.D.N. a publié en effet les dispositions fiscales de quelques accords partiellement fiscaux : par exemple, article 8 de la convention d'établissement Belgique-France du 6 octobre 1927 (vol. I, p. 125) et article 2 du traité de commerce France-Allemagne du 28 juillet 1934 (vol. VI, p. 46). Il est vrai que ces clauses évitent la double taxation des personnes morales. Or, les clauses fiscales que les auteurs du Recueil de la S.D.N. ont délibérément écartées, ce sont toutes celles qui ne suppriment pas ou qui n'atténuent pas la double imposition : outre les nombreuses dispositions relatives à l'égalité fiscale, ce sont donc les quelques dispositions qui prévoient la négociation ultérieure entre les Etats contractants d'accords bilatéraux sur la double imposition ou qui, au contraire, lorsqu'elles stipulent l'égalité fiscale de manière indirecte, excluent du jeu de la clause de la nation la plus favorisée les conventions bilatérales sur la double imposition et l'évasion fiscale déjà conclues par l'un ou l'autre des deux Etats contractants avec des Etats « tiers » (vol. I, Introduction, p. 6). Il existe en effet des traités partiellement fiscaux qui, à l'occasion de leurs clauses relatives à l'égalité fiscale, édictent de telles dispositions : ainsi l'accord commercial franco-autrichien (art. 8) du 16 mai 1928 (*J.O.*, 31 juillet 1928), la convention d'établissement franco-canadienne (art. 2) du 12 mai

1933 (*J.O.*, 10 novembre 1936) et — ne nous trompons pas — l'accord commercial franco-canadien (art. 5) du 12 mai 1933 (*J.O.*, 9 juin 1933). Mais même ainsi réduite, la contradiction ne disparaît pas pour autant puisque nous trouvons dans le Recueil des clauses stipulant l'égalité fiscale : par exemple, art. 6 d'une convention Espagne-Grèce du 6 mars 1919 sur les successions (vol. I, p. 147) et puisqu'à l'inverse nous n'y trouvons pas des clauses supprimant la double imposition : par exemple, art. 21 du traité de commerce France-Autriche du 16 mai 1928 (*J.O.*, 31 juillet 1928). Cette dernière clause est cependant identique aux clauses précitées de la convention d'établissement France-Belgique de 1927 et du traité de commerce France-Allemagne de 1934 qui, elles, figurent dans le Recueil.

34. — *Aggravée par cette contradiction, une telle lacune est fort regrettable, car les accords partiellement fiscaux sont plus nombreux et aussi importants que les traités totalement fiscaux. Et il est d'autant plus utile de connaître les clauses des premiers — non seulement celles, assez rares, sur la double imposition, mais encore celles, très nombreuses, sur l'égalité fiscale — qu'elles ont des liens étroits, voire indissolubles, avec les dispositions des seconds.* Il arrive parfois qu'une convention totalement fiscale soit conclue pour trancher les difficultés d'application soulevées par un traité partiellement fiscal antérieur. Et, plus souvent, il arrive qu'une convention entièrement fiscale remplace ou modifie les clauses d'un traité partiellement fiscal antérieur : ainsi en est-il des conventions sur la double imposition et l'évasion fiscale qui, très fréquemment, contiennent des clauses sur l'égalité fiscale. Cela provient de ce que, dans les relations contractuelles entre les mêmes Etats, les accords bilatéraux partiellement fiscaux sont presque toujours antérieurs (beaucoup datent d'ailleurs du XIX^e siècle) aux conventions bilatérales entièrement fiscales. Pour illustrer ces explications abstraites, choisissons quelques exemples concrets choisis parmi les traités conclus par la France (45).

35. — L'accord partiellement fiscal France-Espagne du 7 janvier 1862 (convention consulaire) contient (art. 4) deux clauses

(45) V. notre étude, « Etat actuel des conventions fiscales internationales conclues par la France », *Semaine Juridique*, 1951-1-951.

Cf. aussi notre article, « L'application et l'interprétation des clauses fiscales des traités internationaux par les tribunaux français », *Revue critique de droit international privé*, 1951, pp. 40 et s., et la note sur le même sujet dans la même *Revue*, 1952, pp. 294 et s.

relatives à la condition fiscale des ressortissants respectifs des Etats contractants : après avoir stipulé leur égalité vis-à-vis des impôts ordinaires, il dispose que les Français en Espagne et les Espagnols en France sont exonérés des contributions extraordinaires établies dans les deux pays par suite de circonstances exceptionnelles. Cette seconde clause a soulevé de nombreux litiges concernant l'application aux Espagnols des contributions extraordinaires instituées en France en raison des guerres mondiales. Pour trancher quelques-unes de ces nombreuses difficultés, la France et l'Espagne ont conclu en 1949 un accord entièrement fiscal. Précisons que le traité partiellement fiscal France-Espagne du 7 janvier 1862 se distingue d'une convention entièrement fiscale France-Espagne du 18 mai 1926 qui figure dans le Recueil de la S.D.N. (vol. I, p. 121). Celle-ci n'est pas un accord général sur la double imposition et l'évasion fiscale : il n'existe pas encore un tel traité entre l'Espagne et la France. Mais alors que le traité de 1862 ne concerne que l'égalité fiscale des individus, la convention de 1926 régleme l'égalité fiscale et supprime la double imposition des sociétés.

36. — De l'accord partiellement fiscal franco-espagnol de 1862 se rapproche (il lui est presque identique) le traité partiellement fiscal France-Royaume-Uni du 28 février 1882 (traité de commerce) qui, ne concernant que les individus, contient les mêmes clauses sur la condition fiscale des ressortissants respectifs des deux Etats (art. 1 et 11) sous cette réserve que la clause relative à l'exonération des contributions extraordinaires (art. 11) est stipulée de manière indirecte (clause de la nation la plus favorisée). Mais entre la France et le Royaume-Uni, il existe une nouvelle convention du 14 décembre 1950 sur la double imposition et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus, laquelle, visant les personnes morales et les personnes physiques, contient encore des clauses sur la condition fiscale des ressortissants respectifs des deux Etats. Cette convention entièrement fiscale de 1950, qui est en vigueur (l'échange des ratifications a eu lieu le 30 juillet 1951), remplace le traité de 1882 en tant qu'il stipulait l'égalité vis-à-vis des impôts ordinaires (art. 1) mais non pas en tant qu'il prescrivait l'exonération à l'égard des contributions extraordinaires. Dans cette mesure, le traité de 1882 demeure applicable. Et, lui aussi, a soulevé et soulève encore des litiges concernant l'application aux Anglais des contributions extraordinaires établies en France à l'occasion des deux guerres mondiales.

37. — De la convention franco-anglaise de 1882 se rapproche, à son tour, un traité partiellement fiscal France-Canada du 12 mai 1933 (il s'agit ici de la convention d'établissement et non de l'accord commercial : v. *supra*, n° 33). Ce traité franco-canadien, qui ne concerne que les individus, contient les mêmes clauses (art. 2) que la convention franco-britannique de 1882, sous cette réserve que la clause relative à l'exemption des contributions extraordinaires est stipulée de manière indirecte (clause de la nation la plus favorisée) et qu'elle est rédigée en termes imprécis de sorte que sa portée exacte est fort douteuse. Il a soulevé et soulève encore, lui aussi, des difficultés concernant l'application aux Canadiens des contributions extraordinaires créées en France à l'occasion de la seconde guerre mondiale. De ces difficultés, quelques-unes ont été réglées par un arrangement franco-canadien de 1947 qui est un accord entièrement fiscal (échange de notes). Mais, entre la France et le Canada, il existe deux nouvelles conventions du 16 mars 1951 sur la double imposition et l'évasion fiscale (l'une en matière d'impôts sur les revenus et l'autre en matière de droits sur les successions) qui, visant les personnes morales et les personnes physiques, contiennent encore des clauses sur la condition fiscale des ressortissants respectifs des Etats contractants. Ces deux conventions entièrement fiscales de 1951, d'ailleurs prévues par le traité partiellement fiscal de 1933 (art. 4 *in fine*) remplaceront celui-ci en tant qu'il stipule l'égalité vis-à-vis des impôts ordinaires mais non pas en tant qu'il prescrit l'exemption à l'égard des contributions extraordinaires. Nous disons « remplaceront » car ces deux conventions, dont les ratifications n'ont point été échangées, ne sont pas encore en vigueur.

38. — On voit, par ces trois exemples, les liens étroits qui unissent les conventions partiellement fiscales aux conventions entièrement fiscales. Et l'on constate, par suite, l'importance de cette lacune considérable des deux Recueils qui ne publient que les secondes à l'exclusion des premières. Dans nos trois exemples, les accords partiellement fiscaux — franco-espagnol de 1862, franco-anglais de 1882 et franco-canadien de 1933 — ne sont pas reproduits par les Recueils qui, en revanche, reproduisent les traités entièrement fiscaux qui les remplacent « en partie » : franco-anglais de 1950 et franco-canadien de 1951. Mais — et voici que cette lacune est aggravée par une contradiction — le Recueil de l'O.N.U. ne contient pas tous les accords entièrement fiscaux qui tranchent certaines difficultés soulevées par l'application des con-

ventions partiellement fiscales : il ne contient que l'arrangement franco-canadien de 1947 (vol. II, p. 135) car l'arrangement franco-espagnol de 1949 n'y figure pas.

39. — *Il semble toutefois que la Commission financière ait l'intention de combler cette considérable lacune en publiant les traités partiellement fiscaux dans un autre Recueil.* Du moins cette intention paraît-elle se dégager d'une brève indication du volume III du Recueil de l'O.N.U. (Introduction, p. xvi) où il est dit que le Secrétariat de la Commission « recueille les dispositions fiscales des traités de commerce, d'amitié... » dont la liste ne figure pas dans le volume III intitulé « Répertoire mondial des conventions fiscales » car l'étiquette officielle « conventions fiscales » ne désigne que les traités entièrement fiscaux. Mais, en admettant même que la Commission consacre un autre recueil à la publication des accords partiellement fiscaux, il n'en demeurerait pas moins que cette séparation matérielle ne mettrait pas en lumière les liens étroits qui unissent ces deux sortes de conventions, à moins que la Commission ne fit un répertoire commun qui, remplaçant l'actuel volume III, expliquerait, pour chaque pays et pour chaque traité, les relations entre ces deux sortes d'accords. Et il faudrait qu'en même temps la Commission réparât diverses imperfections relatives aux conventions entièrement fiscales.

40. — *Les Recueils ne contiennent pas en effet tous les traités entièrement fiscaux.* Tantôt involontaires et tantôt volontaires, ces lacunes sont les unes spéciales et les autres générales — celles-ci concernant, à la différence de celles-là, des catégories de conventions. A cet égard, assez nombreuses sont les omissions du premier Recueil qui ont été comblées par le second. Le Recueil de l'O.N.U. reproduit de nombreux accords isolés qui avaient été involontairement omis par le Recueil de la S.D.N. Mais le Recueil de l'O.N.U. contient aussi des catégories de conventions qui avaient été volontairement écartées du Recueil de la S.D.N. C'est ainsi qu'il reproduit tous les accords conclus au sein de l'Empire britannique alors que les auteurs du Recueil de la S.D.N. s'étaient refusés à publier les traités, de même que les lois, réglementant les relations fiscales « entre les colonies et la métropole » (vol. I, Introduction, p. 5). Malgré ces progrès, il subsiste d'importantes lacunes qu'aggravent encore certaines contradictions. Outre des omissions involontaires de traités isolés (par exemple, celles, déjà indiquées, relatives aux accords entièrement fiscaux tranchant certaines difficultés d'application de conventions partiellement fiscales), nous relevons des

omissions volontaires de plusieurs catégories de conventions dont voici, selon nous, les deux principales. *D'une part, les Recueils ne contiennent pas les traités considérés comme étant d'intérêt négligeable* (v. *supra*, n° 20). Mais il est fort arbitraire de décider qu'une convention présente ou non un intérêt suffisant pour être ou non publiée. Et ce choix entraîne fatalement des contradictions. Les auteurs du Recueil de l'O.N.U. (vol. III, Introduction, p. xvii), comme ceux du Recueil de la S.D.N. (vol. I, Introduction, p. 5) ont déclaré qu'ils écartaient délibérément les accords qui n'avaient qu'une portée limitée et les accords qui n'avaient plus qu'une valeur historique. Or, si l'on examine les deux Recueils, l'on constate qu'ils publient de nombreuses conventions appartenant à ces deux groupes. Il eût donc été préférable de publier tous les traités, quel que soit leur intérêt actuel, même ceux remplacés par d'autres conventions puisqu'ils permettent de mieux comprendre la portée des conventions qui les ont remplacés. C'est d'ailleurs parce que les accords « non imprimés » sont susceptibles d'être encore utiles que le volume III du Recueil de l'O.N.U. en donne la liste accompagnée de quelques renseignements, ce qui atténue mais ne supprime pas les inconvénients résultant de leur non publication. *D'autre part, les Recueils ne contiennent pas les conventions douanières, sauf les accords « tendant à exempter les aéronefs des droits de douane sur les carburants et les lubrifiants »* qui figurent dans le Recueil de l'O.N.U. (vol. II, p. 165 à 174). Ici encore, nous relevons une lacune qui se double d'une contradiction. Pourquoi cette anomalie consistant dans le fait de ne publier que les traités douaniers relatifs aux transports aériens ? Car enfin il eût été logique de publier toutes les conventions douanières ou, à la rigueur, de n'en publier aucune. Cette anomalie, que les auteurs du Recueil de l'O.N.U. n'essaient même pas de justifier, pourrait, à notre avis, s'expliquer par trois « raisons ». La première serait très mauvaise : les accords douaniers, s'analysant en des conventions entièrement fiscales, seraient peu nombreux en dehors de ceux relatifs aux seuls avions. Il est exact que la grande majorité des conventions douanières sont des accords partiellement fiscaux. C'est surtout dans les traités de commerce ou de navigation qu'on trouve des clauses sur les droits de douane. Mais, si rares soient-elles, les conventions douanières s'analysant en des traités entièrement fiscaux (dont toutes les clauses sont consacrées aux droits de douane soit de sortie soit d'entrée) auraient dû figurer dans les Recueils dès lors que certaines y sont reproduites. Et cela en même

temps que les conventions douanières qui, très nombreuses, consistent en accords partiellement fiscaux. Il est d'ailleurs plus exact de dire que la grande majorité des conventions douanières sont presque entièrement fiscales car, à côté des nombreuses clauses relatives aux divers impôts « extérieurs » [droits de douane] et même à certains impôts « intérieurs » [droits de consommation], elles ne contiennent que quelques clauses concernant la réglementation dite quantitative des importations et des exportations [prohibitions et restrictions] dont le but protecteur est identique à celui des contributions douanières : parmi elles, il en est d'extrêmement importantes comme les unions douanières [conventions bilatérales, voire plurilatérales] et l'Accord général sur les tarifs douaniers du 30 octobre 1947 [traité multilatéral qui est même une « convention générale » puisqu'il prévoit l'adhésion illimitée de tous les pays non signataires]. La seconde raison serait, elle aussi, fort mauvaise : les droits de douane ne seraient pas considérés comme de véritables impôts. Il semble en effet que des conventions internationales, sinon la jurisprudence internationale (46), se prononcent en ce sens. Mais cette opinion, dont l'existence n'est d'ailleurs pas absolument certaine, serait manifestement erronée. Si les droits de douane constituent une catégorie fiscale assez originale par ses caractères propres, ils n'en sont pas moins, surtout au regard du droit international, de véritables impôts : ils représentent même le type d'impôts les plus permanents et les plus universels puisqu'à toutes les époques et pour tous les pays ils démontrent, aux frontières mêmes, la coexistence des souverainetés fiscales des Etats. Et si cette opinion erronée était partagée par les auteurs du Recueil de l'O.N.U. — ce qui nous paraît douteux (47) — ils auraient dû, encore une fois, ne publier aucune des conventions sur les droits de douane. Reste une troisième raison, la moins mauvaise comme la plus vraisemblable : c'est que l'O.N.U. s'intéresse spécialement, en liaison avec

(46) V. les décisions rendues par la Cour permanente de justice internationale dans l'affaire des zones franches entre la Suisse et la France : ordonnances du 19 août 1929 et du 6 décembre 1930, arrêt du 7 juin 1932, Publications de la C.P.I.J., série A, n° 22 et 24, série A/B, n° 46. Cf. aussi l'arrêt rendu le 27 août 1952 par la Cour internationale de justice dans l'affaire des ressortissants américains au Maroc entre la France et les Etats-Unis d'Amérique : Recueil des arrêts, des avis et des ordonnances de la C.I.J., 1952, pp. 206 et 207.

(47) V. l'ouvrage, *The Effects of Taxation on the Foreign Trade and Investment*, 1950, où la Commission financière voit des impôts dans les droits de douane, pp. 7 et s.

l'O.A.C.I., aux diverses contributions, notamment aux impôts sur les revenus et aux droits de douane, qui grèvent lourdement les transports aériens (48). Cela explique que le Recueil de l'O.N.U. ait publié tous les accords fiscaux relatifs aux entreprises de navigation aérienne, aussi bien ceux concernant les droits de douane que ceux concernant les impôts sur les revenus, comme cela explique que la Commission financière ait consacré une partie de sa troisième session (mai 1951) à discuter de la fiscalité des transports aériens... Néanmoins, et pour importante qu'elle soit, cette affection particulière pour les traités concernant la navigation aérienne ne suffit pas à justifier la non publication d'autres accords dans un recueil qui, par définition même, se doit d'être universel. D'autant que le Recueil de l'O.N.U. ne publie pas les nombreuses conventions sur les transports aériens qui contiennent quelques clauses exonérant les aéronefs des droits de douane sur les carburants et les lubrifiants : or ces dispositions d'accords partiellement fiscaux sont identiques à celles des traités entièrement fiscaux que ledit Recueil publie !

41. — Même à l'égard des conventions publiées dans les deux Recueils nous constatons encore un certain nombre d'insuffisances variées : imprécisions, erreurs, contradictions.

42. — Les insuffisances concernent d'abord l'ordre de publication des traités. Et cette critique s'adresse surtout au Recueil de l'O.N.U. (vol. I et II) dont le plan nous paraît moins satisfaisant que le plan du Recueil de la S.D.N. : il est en effet plus compliqué et, par suite, moins clair (v. *supra*, n° 15). De ce point de vue l'inconvénient principal des deux Recueils (mineur dans celui de la S.D.N., il est majeur dans celui de l'O.N.U.) est de ne pas faire un sort distinct aux conventions mixtes, c'est-à-dire aux traités qui concernent à la fois la double imposition et l'assistance mutuelle (contre l'évasion fiscale). A notre avis, il eût été préférable de répartir les traités en trois grandes catégories : ceux portant sur la double imposition — ceux portant sur la double imposition et l'évasion fiscale — ceux portant sur l'évasion fiscale. Et à l'intérieur de chacune de ces trois catégories, de les subdiviser en conventions générales et en conventions spéciales. Par « conventions spéciales », nous entendons les accords qui ne visent que certains contribuables (par exemple, entreprises de navigation) ou

(48) V. notre article, *op. cit.*, *Revue de science et de législation financières*, 1951, pp. 715 et s., n° 123.

que certains impôts (par exemple, droits de succession) — les conventions générales étant les traités qui visent, en principe, tous les autres contribuables à tous les autres impôts (notamment, impôts sur les revenus qui constituent le domaine favori des traités fiscaux). Parmi les conventions spéciales, nous ne rangeons pas les accords particuliers souvent prévus par les traités fiscaux : ces accords particuliers, conclus entre les autorités fiscales des Etats contractants afin de régler les difficultés soulevées par l'application ou l'interprétation des traités fiscaux, ne peuvent se détacher des « conventions-mères » qui les prévoient. Et comme ils sont prévus aussi bien par les conventions générales que par les conventions spéciales, c'est parmi les unes ou parmi les autres que, selon les cas, ils se classeraient à côté du traité, général ou spécial, auquel ils s'incorporent. Signalons au passage que, dans leur état actuel, les Recueils ne contiennent pas de tels accords.

43. — Les insuffisances concernent ensuite les renseignements fournis par les Recueils. Sans doute, à cet égard, le Recueil de l'O.N.U. constitue-t-il incontestablement un gros progrès par rapport au Recueil de la S.D.N., notamment sur la distinction des textes qui sont en vigueur et des textes qui ne sont pas en vigueur.

44. — Le volume I du Recueil de la S.D.N. ne donne, pour chaque traité qu'il reproduit, que deux renseignements, d'ailleurs indiqués en des endroits différents — ce qui ne facilite guère les recherches. Encore ces renseignements ne sont-ils pas complets. Le texte de chaque convention est accompagné d'une référence aux journaux officiels des Etats contractants (ainsi que, le cas échéant, de la référence au Recueil général des traités de la S.D.N.). Mais, outre qu'elle est parfois absente, cette référence n'est souvent que partielle auquel cas elle n'existe que pour une seule des publications officielles des deux parties. A la fin du volume, nous trouvons trois tables : une table chronologique et une table alphabétique (par pays) des textes en vigueur (pp. 233 et s.) ; une table chronologique des textes qui ne sont plus en vigueur (pp. 253 et s.). De ces trois tables, la première et la seconde sont communes aux lois et aux accords, tandis que la troisième est propre aux traités. Il n'existe aucune table concernant les conventions qui ne sont pas encore en vigueur : traités signés mais non encore ratifiés. Ainsi constatons-nous une curieuse anomalie : tandis que le volume contient une table des accords qui ne sont plus en vigueur bien qu'il ne

les publie pas, il ne contient point une table des traités qui ne sont pas encore en vigueur bien qu'il les publie. Les auteurs du Recueil de la S.D.N. ont en effet expliqué (vol. I, Introduction, p. 6) qu'en principe le Recueil ne reproduisait que les textes en vigueur lors de sa publication, mais que, par exception, il reproduisait également les conventions non encore en vigueur à cette date. Et ils ont précisé qu'ils se contenteraient d'énumérer dans une table spéciale, sans les publier, les divers traités qui n'étaient plus en vigueur à cette date. Pourquoi cette différence ? Parce que, ont-ils expliqué, « on a cru bon de reproduire également quelques textes de traités signés, mais non encore ratifiés, afin de mettre à la disposition des négociateurs éventuels, aussi rapidement que possible, toute la documentation existante ». D'accord. Mais alors il eût été préférable de publier toutes les conventions conclues, en distinguant celles qui étaient en vigueur, celles qui ne l'étaient pas encore et celles qui ne l'étaient plus. Et le tort des auteurs du Recueil de la S.D.N. était de ne voir — et de ne le voir qu'en partie — que l'unique intérêt des négociateurs éventuels de nouvelles conventions. Dans l'intérêt de tous ceux qui, à des titres divers, désirent connaître les traités applicables, il eût été utile de faire cette triple distinction en précisant, pour chaque traité, s'il était déjà ou s'il n'était plus ou s'il n'était pas encore en vigueur et en indiquant, le cas échéant, pour quelles raisons (abrogation, caducité, dénonciation...) certains accords n'étaient plus applicables. Or cette dernière indication ne figure même pas dans la troisième table du volume qui se contente d'énumérer les conventions qui ne sont plus applicables. *Les cinq autres volumes du Recueil de la S.D.N.* ont corrigé, dans une certaine mesure, ces défauts du premier volume. Etant donné que les volumes II, III, IV, V et VI suivent, tous, la même méthode — laquelle est différente de celle adoptée par le volume I — nous prendrons comme exemple le volume VI. En tête du volume VI, nous trouvons des « corrigenda » qui signalent l'évolution des conventions publiées dans les volumes précédents (vol. I à V). Dans le corps du volume VI, le texte de chaque traité est accompagné, selon les cas, soit de la formule « l'échange des ratifications n'a pas encore eu lieu » ou d'une expression équivalente, telle que « cette convention n'est pas encore entrée en vigueur », soit de la formule « l'échange des ratifications a eu lieu le... » ou d'une expression équivalente telle que « cette convention est entrée en vigueur le... ». A la fin du volume VI, nous trouvons deux tables : l'une chronologique et l'autre alphabétique (par pays).

Mais ces tables (encore communes aux lois et aux traités) concernent à la fois, sans les distinguer, les conventions qui sont encore en vigueur et les conventions qui ne sont pas encore en vigueur. Et il n'existe pas de table propre aux accords qui ne sont plus en vigueur. Telles sont les différences entre les volumes VI, V, IV, III, II (puisque ces cinq volumes sont bâtis sur le même modèle) et le volume I. Ces différences accusent quelques progrès qui laissent toutefois subsister certaines imperfections. Il eût été préférable d'établir trois tables selon la trilogie des traités qui sont déjà en vigueur, des traités qui ne sont pas encore en vigueur et des traités qui ne sont plus en vigueur. Mais l'absence de cette triple distinction dans les tables n'est guère un grave inconvénient puisque chaque volume indique en tête les conventions qui ne sont plus en vigueur et *in corpore* les conventions qui sont déjà en vigueur ou qui ne sont pas encore en vigueur. Vis-à-vis de ces dernières, il reste cependant deux inconvénients : l'un concerne les traités solennels et l'autre les traités non solennels. Il est des conventions solennelles qui sont déjà en vigueur, du moins en partie, bien que n'ayant pas encore été ratifiées : le Recueil ne donne pas cette précision (par exemple, vol. VI, p. 14). Et, quant aux conventions non solennelles, le Recueil ne fournit aucune indication sur leur entrée en vigueur lorsqu'ils ne la précisent pas eux-mêmes (par exemple, vol. VI, pp. 53 à 59, pp. 66 à 69).

45. — Plus complet est le volume III du Recueil de l'O.N.U., puisque — et nous l'avons constaté (v. *supra*, n° 20) — ce répertoire mondial des conventions fiscales contient de nombreux renseignements sur les traités publiés ou non par les huit volumes de textes des deux Recueils : volumes I et II de celui de l'O.N.U. et volumes I à VI de celui de la S.D.N. dont il répare certaines imprécisions. C'est ainsi qu'il signale la date d'application des accords en forme simplifiée (traités non solennels) que n'indiquaient pas les volumes I à VI du Recueil de la S.D.N. (Afin d'éviter une équivoque, rappelons qu'à la différence de ces derniers, les volumes I et II du Recueil de l'O.N.U. ne donnent aucun renseignement sur les conventions qu'ils reproduisent). Toutefois ce volume III présente encore quelques insuffisances.

46. — Le volume III n'indique que rarement la référence aux journaux officiels des parties contractantes. Ce renseignement serait cependant fort utile car, à défaut, on ignore si la convention a fait l'objet ou non d'une publication officielle au sein des Etats

contractants. Or, il arrive que des tribunaux refusent d'appliquer un traité qui n'a pas été officiellement publié par leur Etat. Ainsi, à ne consulter que le volume III (p. 148, n° 1, et p. 162, n° 50), on ne sait pas que les accords franco-belge de 1843 et franco-canadien de 1947 n'ont point fait l'objet en France d'une publication régulière au *Journal officiel* (jadis ce dernier s'appelait le *Bulletin des lois*) et que, pour cette raison, des tribunaux français pourraient refuser de les appliquer (49). Et, c'est ici le lieu de signaler que la *publication des conventions dans les Recueils fiscaux de la S.D.N. et de l'O.N.U.* (nous ne parlons pas des Recueils généraux) n'est qu'une publication officieuse, dépourvue de toute valeur d'ordre juridique (50).

47. — *Le volume III ne précise pas suffisamment l'influence, sur les conventions bilatérales, des guerres mondiales et des réformes fiscales.* *Primo* : effets des guerres mondiales. Certes, le volume III contient d'utiles renseignements sur cette importante question. Il s'efforce de préciser l'influence des hostilités sur le sort (caducité ou suspension) des conventions bilatérales conclues par des Etats belligérants. On le constate en examinant les tableaux nationaux consacrés aux Etats vaincus : Allemagne, Autriche, Bulgarie, Hongrie, Roumanie, Japon, etc... Lorsqu'un traité de paix a réglé le sort des conventions fiscales conclues par les Etats belligérants, le volume indique si ces dernières ont été remises en vigueur en vertu d'une notification adressée par l'Etat vainqueur à l'Etat vaincu : on sait que telle est la procédure stipulée par les traités de paix pour la remise en vigueur des accords bilatéraux conclus avant la guerre par les Etats belligérants, ces traités consacrant du même coup la thèse de la suspension, sinon de la caducité, de ces accords par suite des hostilités. A défaut d'un traité de paix ou, si ce dernier existe, à défaut de l'envoi d'une notification, le volume indique quelle est l'attitude de l'Etat vainqueur, ce qui s'explique par l'anarchie du droit international

(49) V. Tribunal civil d'Alger, 13 juillet 1951, qui a refusé d'appliquer l'arrangement franco-espagnol de 1949 sur le motif que cet accord n'a été officiellement publié ni en France ni en Algérie, *Revue critique de droit international privé*, 1952, pp. 285 et s., avec notre note, pp. 294 et s., spécialement pp. 301 et 302. Rappelons que cet arrangement n'a été ni publié (vol. I et II) ni mentionné (vol. III) par le Recueil de l'O.N.U.

(50) V. Rousseau, *op. cit.*, tome I, n° 175 et s., pp. 302 et s., et Sibert, *op. cit.*, tome II, n° 905 et s., pp. 231 et s. Nous renvoyons à ces deux auteurs pour l'étude des conséquences juridiques de l'enregistrement et de la publication des conventions dans les Recueils généraux des traités de la S.D.N. et de l'O.N.U. qu'il ne faut pas confondre avec les Recueils fiscaux dont nous parlons.

sur cet important problème des relations des hostilités et des conventions. Néanmoins, des imprécisions subsistent. C'est ainsi, pour ne prendre que cet exemple, que les renseignements contenus sur le sort de la convention franco-allemande du 9 novembre 1934 (p. 166, n° 29) sont insuffisants. Sans doute, le volume reproduit-il la communication du Gouvernement français selon laquelle celui-ci envisage la remise en vigueur de cette convention qui, bien que n'ayant jamais été ratifiée, fut appliquée jusqu'en 1945, date à laquelle le Gouvernement français la déclarait caduque par suite de la guerre. Mais cette communication du Gouvernement français est insuffisante. Nous ne lui reprochons pas de n'avoir pas indiqué que la remise en vigueur est chose faite depuis avril 1951 puisqu'elle est postérieure à l'envoi de cette communication et à la rédaction du volume, laquelle fut arrêtée en janvier 1951. Mais nous lui reprochons — et, par suite, au volume lui-même — d'être incomplète sur deux points : les vicissitudes de cette convention et l'étendue de son application. Car, si cette convention n'a jamais été ratifiée, elle a été déclarée caduque par deux fois et appliquée à trois reprises. Et, maintenant comme autrefois, son application n'est que partielle : seules, étaient et sont applicables quelques dispositions de cette convention qui n'a jamais été publiée au *J.O.* (51). *Secundo* : conséquences des réformes fiscales. Le volume ne signale pas les modifications apportées après la conclusion d'un traité, à la fiscalité des Etats contractants, sauf dans le cas où ce traité a lui-même fait l'objet d'un avenant qui l'adapte à ces remaniements. C'est chose regrettable car ces modifications, surtout lorsqu'elles sont importantes, paralysent l'application des clauses du traité relatives aux impôts affectés par ces remaniements. D'autant que le volume cite, du moins pour les principales conventions (dites générales), les impôts visés par ces dernières. Prenons l'exemple de la réforme française réalisée, en matière d'impôts sur les revenus, par le décret-loi du 9 décembre 1948. Pour les traités conclus avant cette réforme à laquelle ils n'ont pas été adaptés par un avenant conclu après la réforme, le volume cite les anciennes contributions sur les revenus : impôts cédulaires et impôt général (pp. 152, 156, 160). Parmi ces conventions, figure la convention franco-allemande de 1934. Au contraire, pour les traités conclus après la Réforme, il cite les nouvelles contributions sur les revenus : impôt des personnes physiques (taxe

(51) V. notre article, *op. cit.*, *Semaine Juridique*, 1951-I-951, n° 7.

proportionnelle et surtaxe progressive) et impôt des personnes morales, encore appelé impôt sur les sociétés (p. 166). Parmi ces conventions figure la convention franco-anglaise de 1950. Et pour les traités conclus avant la Réforme fiscale à laquelle ils ont été adaptés par un avenant conclu après la réforme, il cite les anciennes contributions sur les revenus lorsqu'il parle du traité (p. 158) et les nouvelles contributions sur les revenus lorsqu'il parle de l'avenant (p. 166) : tel est le cas de la convention franco-suédoise de 1936 modifiée par un avenant de 1950. Cette manière de procéder laisserait croire que les accords conclus sous l'empire des anciens impôts ne s'appliquent pas aux nouveaux impôts. Ce qui serait généralement inexact car ce n'est qu'exceptionnellement — dans les rares cas où il y a incompatibilité entre les nouveaux impôts et les conventions antérieures — que celles-ci deviennent inapplicables (52). Plus précis sont les renseignements relatifs aux traités conclus par l'Autriche avant le 3 mars 1938, date de l'incorporation de ce pays à l'Allemagne. Le volume reproduit en effet (p. 36) une communication du Gouvernement autrichien d'après laquelle les conventions conclues par l'Autriche avant l'Anschluss sont devenues périmées tant par suite d'une réforme fiscale que par suite de cette fameuse annexion ! Cette communication déclare que l'Anschluss a entraîné la transformation du régime fiscal autrichien qui fut presque copié sur le régime fiscal allemand dont, avant 1938, il se différenciait sensiblement. Elle ajoute que cette profonde réforme a elle-même entraîné la caducité des traités conclus sous l'empire des lois fiscales autrichiennes antérieures à 1938 car, en dépit de la restauration de l'indépendance de l'Autriche, ce pays continue à vivre sous l'empire des lois fiscales autrichiennes postérieures à 1938. Et de dire enfin qu'en attendant la signature de nouveaux traités « définitifs » entre l'Autriche et les Etats étrangers, les conventions fiscales conclues par l'Allemagne avant la guerre sont étendues à l'Autriche au moyen d'accords provisoires avec les Etats étrangers dont la communication fournit une énumération. Parmi les accords ainsi énumérés ne figure pas le franco-autrichien de mai 1951 (53) qui, provisoirement, étend à l'Autriche la convention franco-allemande

(52) V. notre étude, « Les conséquences de la réforme fiscale sur les conventions internationales relatives à la double imposition des revenus », *Gazette du Palais*, 1949-2-52, et notre article, *op. cit.*, *Semaine Juridique*, 1952-1-951.

(53) V. notre article, *op. cit.*, *Semaine Juridique*, 1951-1-951, n° 7.

de 1934 dans la mesure où celle-ci, non ratifiée et non publiée, est elle-même provisoirement applicable ! Si nous avons cité ces quelques exemples relatifs à l'Autriche et à l'Allemagne, ce n'est pas seulement parce qu'ils sont fort curieux (en même temps que très liés) mais c'est encore et surtout parce qu'ils démontrent, une fois de plus, le vice de la méthode employée par la Commission financière qui est de se fier uniquement aux déclarations des Etats : il en résulte que les renseignements fournis par le volume III sont plus ou moins précis selon que sont plus ou moins précises les communications faites par les Etats. On remarquera encore que les rédacteurs du volume se gardent bien d'exprimer une opinion quelconque sur la correction juridique des décisions unilatérales prises par un Etat contractant quant au sort des conventions fiscales : aucune allusion ni à la doctrine ni même à la jurisprudence (il eût été pourtant utile de signaler, le cas échéant, la position des tribunaux). Les auteurs du volume se contentent de signaler, outre l'extrême difficulté de leur travail qui est certaine, les attitudes contradictoires des Etats contractants en indiquant qu'elles rendent douteux le sort de certaines conventions (vol. III, Introduction, p. xiv).

48. — *Enfin, le volume III ne contient aucun renseignement sur quelques traités partiellement fiscaux dont le Recueil de la S.D.N. a publié les clauses condamnant la double imposition. C'est ainsi qu'il passe sous silence le traité franco-allemand du 28 juillet 1934 (convention de commerce, d'établissement et de navigation) dont l'article 2 — interdisant la double taxation des sociétés en matière d'impôts sur le revenu et d'impôts sur le capital — est reproduit par le Recueil de la S.D.N. (vol. VI, p. 46). A la différence de la première et de la troisième insuffisances qui sont sans doute involontaires, cette troisième insuffisance est peut-être volontaire. Car elle se relie, nous semble-t-il, à la volonté des auteurs du Recueil de l'O.N.U. — plus ferme que celle des rédacteurs de la S.D.N. — de se limiter aux traités entièrement fiscaux. Elle n'en demeure pas moins regrettable puisque le volume III devrait mentionner toutes les conventions publiées par le Recueil de l'O.N.U. aussi bien que par le Recueil de la S.D.N.*

49. — Il nous reste à signaler l'existence, dans le volume III, d'une *curieuse anomalie* qui, à proprement parler, n'est ni une lacune ni une insuffisance. Sans la moindre explication, le volume III donne, pour des traités récents, la référence de leur texte

à un volume IV qui n'a pas encore été publié ! C'est le cas, par exemple, des deux conventions franco-canadiennes du 16 mars 1951 et de la convention anglo-norvégienne du 2 mai 1951 (pp. 168 et 314 avec cette référence : IV ONU). Voilà qui est inutile, en même temps qu'équivoque. Equivoque car les lecteurs du Recueil pourraient croire qu'un volume IV a déjà atteint le stade de la publication alors qu'il n'est encore qu'au stade de la préparation. Inutile parce que la Commission financière a, maintes fois, exprimé sa ferme volonté de poursuivre la publication de son Recueil tant par l'établissement d'autres volumes de textes qui reproduiront les nouveaux traités que par le renouvellement — celui-ci étant d'ailleurs rendu nécessaire par celui-là — du volume III dit « Répertoire » lequel sera mis à jour soit par addenda soit par refonte.

CONCLUSION

50. — Telle quelle, avec ses lacunes et ses insuffisances, l'œuvre de l'O.N.U., suite de celle de la S.D.N., est cependant fort utile. Et nos critiques, trop sévères sans doute, en raison de l'immensité et de la difficulté de la tâche, n'ont d'autre but que de montrer aux lecteurs le degré d'intérêt des Recueils et de signaler à la Commission les possibilités de perfectionnement de ces derniers. Est-ce présomption de notre part ? Peut-être. Toujours est-il que nous espérons que la Commission et son Secrétariat, resserrant leur activité qu'ils ont tendance à disperser, combleront et répareront, autant que faire se peut, les lacunes et les insuffisances de leurs recueils de textes en les complétant par des études de synthèse. Cela pour les lois comme pour les traités, sur tous les problèmes de droit fiscal international : égalité fiscale — double imposition — évasion fiscale. Car de même que ces divers textes se lient les uns aux autres, de même ces divers problèmes se conditionnent les uns les autres. Et il ne suffirait pas d'envisager d'un point de vue normatif, le règlement de ces problèmes par ces textes. Encore faudrait-il le considérer d'un point de vue institutionnel. Et, pour commencer, nous souhaitons que la Commission revise son attitude négative quant à la création d'une juridiction « supranationale » en matière fiscale, pour pallier la timidité, voire la partialité, des tribunaux nationaux. Sans insister sur ce point que nous avons examiné dans une autre Revue (54), disons seule-

(54) V. notre étude, « Le règlement juridictionnel des conflits internationaux d'ordre fiscal », *Journal de droit international ou Revue Clunet*, 1951, p. 562, n° 80.

ment que lors de sa session de mai 1951, la Commission financière a violemment rejeté, après une brève discussion, un projet de création d'une pareille juridiction dont l'I.F.A., lors de son congrès de septembre 1951, a au contraire souhaité l'institution en demandant à la Commission de « reconsidérer » sa position... En espérant un revirement de la Commission, ajoutons pour terminer que l'activité qu'elle a déployée par l'intermédiaire de son Secrétariat ne mérite pas les sarcasmes que lui ont adressés, plusieurs fois, les représentants russes au Conseil économique et à la Commission elle-même. Après avoir proposé sa suppression comme « inutile », ils lui ont reproché d'être « partielle » en dénonçant une prétendue collusion avec les milieux capitalistes... Il est vrai que l'influence des U.S.A. y est prépondérante. Mais il est vrai aussi que l'U.R.S.S. se désintéresse de la fiscalité internationale puisque, si l'on ouvre les Recueils de la S.D.N. et de l'O.N.U., on constate qu'elle n'est partie contractante qu'à une seule convention fiscale : le traité multilatéral du 30 mars 1931 sur le régime fiscal des véhicules à moteur étrangers !

Septembre 1952.

Maxime CHRÉTIEN,

*Professeur de science et de législation financières
à la Faculté de Droit de Strasbourg,*

*Professeur à l'Institut des Hautes Etudes internationales
de l'Université de Paris,*

Rapporteur général de l'International Fiscal Association.