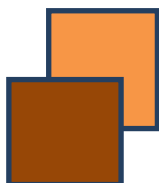




**GUIDE D'AIDE
A LA MISE EN OEUVRE
DES CONVENTIONS FISCALES
INTERNATIONALES**

2014



Avant-propos

Le présent guide a été élaboré à la suite d'un long processus qui a vu la participation de plusieurs experts des Administrations fiscales des différents pays du CREDAF. Une première réunion du groupe de travail à Alger a permis des échanges riches à partir des expériences des pays membres au regard de la mise en œuvre des conventions fiscales internationales.

Les enjeux liés à l'élaboration du guide et à la détermination de son périmètre et de ses objectifs ont été abordés. Certains thèmes spécifiques ont été envisagés, notamment les procédures de mise en œuvre des conventions, l'organisation et les structures dédiées à l'application des conventions, l'information et la formation des agents. Par la suite, les points devant être développés ont été répertoriés. Ces points ont fait l'objet d'une contribution visant à transmettre au groupe de travail le complément d'information en vue de la rédaction d'une première version du guide qui a été examinée et complétée lors de la seconde réunion du groupe de travail.

Les thèmes ont été traités par les experts de l'Administration des pays suivants :

- Définitions, Principes, M. Amine BAÏNA, Maroc ;
- Organisation et structures, M. Sylvestre M'BRA, Côte d'Ivoire ;
- Echange de renseignements, Assistance administrative, Contrôle, M. Joël ESPY, France
- Mécanismes garantissant la mise en œuvre des conventions, Mme Asma MESSAOUDI, Tunisie ;
- Recouvrement, Décisions anticipées, M. Joseph TANYI-MBIANYOR, Cameroun ;
- Interprétation et problèmes d'interprétation, Formulaire, M. Mustapha ZIKARA, Algérie ;
- Formation et information : M. Barthélémy DABRE, Burkina Faso ;
- Usages abusifs, mesures anti-abus : M. Ridha HAMZAOUI, IBFD.

L'importance des thèmes et la nécessité de collecter des informations complémentaires sur ces différents points a nécessité de réunir de nouveau le groupe de travail afin de poursuivre les réflexions et de valider les travaux qui ont été répartis entre les experts.

Les contributions individuelles ont été élaborées et transmises aux animateurs du groupe de travail. Les animateurs du groupe de travail, Mme Sandra KNAEPEN (Belgique) et M. El Hadji Ibrahima DIOP (Sénégal), ont fait la synthèse des éléments ainsi recueillis et préparé un projet de guide qui a été soumis aux membres du groupe de travail.

La seconde réunion du groupe de travail, à Ouagadougou, au Burkina Faso, a permis de valider les orientations proposées et la version définitive du document. Le document final a été présenté ensuite aux représentants des pays membres du CREDAF lors du colloque qui s'est tenu, du 19 au 22 mai 2014 à Abidjan, en Côte d'Ivoire.

Gilles BERTEAU

Introduction

L'imposition des opérations transfrontières constitue un enjeu important au regard des investissements directs étrangers. Les Administrations fiscales sont confrontées à la problématique de **l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**. Le bon usage des conventions fiscales permet d'amoinrir les difficultés d'imposition et de contrôle des opérations internationales.

Les conventions fiscales internationales visent à **éviter non seulement les cas de double imposition**. Elles organisent également l'entraide entre administrations fiscales dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Les Etats membres du CREDAF disposent d'un réseau de conventions d'une densité variée. Si certains pays ont à leur disposition plusieurs conventions en vigueur, d'autres, par contre, n'en n'ont que très peu.

Toujours est-il que l'application des conventions fiscales internationales n'est pas toujours aisée. Une fois le processus d'adoption des conventions terminé, les agents de l'Administration chargés de les appliquer ne disposent pas toujours de tous les éléments nécessaires à leur correcte mise en œuvre, ce qui prive les Etats contractants de la possibilité de tirer tous les profits liés aux conventions fiscales.

Le présent guide est un outil pratique destiné aux agents des Administrations fiscales des pays membres du CREDAF pour une meilleure application des conventions fiscales. Il traite successivement des définitions et principes nécessaires à la bonne compréhension des conventions fiscales internationales (1), des procédures afférentes à l'échange de renseignements, à l'assistance administrative, au contrôle (3), au recouvrement et aux décisions anticipées (2), de l'organisation et des structures pour leur bonne application (3), de la formation et de l'information des agents (4) et enfin de l'usage abusif des conventions et mesures anti-abus (5).

TABLE DES MATIERES

AVANT PROPOS	1
INTRODUCTION	3
TABLE DES MATIERES	5
<u>1. PREMIERE PARTIE - DEFINITIONS ET PRINCIPES</u>	13
1.1- DEFINITIONS	13
1.1.1-La double imposition	13
a) La double imposition juridique	13
b) La double imposition économique	13
1.1.2-Les principaux objectifs des conventions fiscales	14
a) La prévention des doubles impositions	14
b) La prévention de la fraude et l'évasion fiscales internationales	14
c) L'octroi de garanties aux contribuables	14
1.2- INTERPRÉTATION DES CONVENTIONS FISCALES	20
1.2.1-Règles juridiques qui gouvernent l'interprétation	20
1.2.2-Convention de Vienne sur le droit des traités	20
1.2.3-Les conventions fiscales internationales	21
1.2.4-Les commentaires des modèles de convention des NU et de l'OCDE	22
1.2.5-La jurisprudence et la doctrine	22
1.3- PRINCIPES REGISSANT LES CONVENTIONS FISCALES	22
1.3.1-Le principe de primauté des conventions sur le droit interne	22
1.3.2-Le principe de subsidiarité des conventions fiscales	22
1.3.3-Le principe de non-aggravation	23
a) Fondements juridiques du principe de non-aggravation en fiscalité internationale	23
b) Mise en œuvre du principe de non-aggravation	23
1.3.4-Le principe de non-discrimination	24

1.4- COMMENT LIRE UNE CONVENTION FISCALE	25
1.4.1-Présentation d'une convention	25
a) Champ d'application	25
b) Répartition des droits d'imposer entre l'État de la source ou du situs et l'État de résidence	25
c) Revenus imposables de manière exclusive dans l'État de la résidence du bénéficiaire	26
d) Revenus imposables de manière non exclusive dans l'État de leur source	26
e) Revenus imposables de manière exclusive dans l'État de leur source	26
f) L'élimination des doubles impositions	26
g) Les dispositions spéciales et finales	29
<u>2. DEUXIEME PARTIE – PROCEDURES</u>	31
2.1- ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS	31
2.1.1-La portée de l'échange de renseignements	31
2.1.2-L'assistance mutuelle en l'absence d'accord international	31
2.1.3-L'assistance mutuelle en présence de traités internationaux	32
a) Fondements juridiques de l'assistance mutuelle au niveau international	33
b) Hiérarchie des normes	34
2.1.4-L'autorité compétente	34
2.1.5-Principes	35
a) Intervention obligatoire des autorités compétentes	35
b) La confidentialité	35
c) Limitations et restrictions	35
d) Réciprocité	37
e) Epuisement des propres sources d'informations	37
2.1.6-Les formes d'échange de renseignements	37
a) L'échange de renseignements sur demande	37
b) L'échange de renseignements d'office	38
c) L'échange de renseignements spontané	39
2.1.7-Utilisation des renseignements reçus de l'étranger	39
2.1.8-Les modalités de l'échange de renseignements	40

2.2.-	ASSISTANCE ADMINISTRATIVE EN MATIERE DE CONTROLE	41
2.2.1-	L' arrangement administratif	41
2.2.2-	La coordination des contrôles fiscaux	41
a)	Les contrôles simultanés	41
b)	Missions à l'étranger - Contrôles fiscaux à l'étranger	43
c)	Les contrôles conjoints	43
2.3.-	FORMULAIRES - ATTESTATIONS POUR AVANTAGES PREVUS PAR LA CONVENTION	44
2.3.1-	Catégorie de formulaires	44
a)	Formulaire de résidence fiscale	44
b)	Formulaire de réduction ou d'exonération des intérêts, dividendes et redevances	44
2.3.2-	Information devant figurer dans les formulaires	45
a)	Formulaire de résidence fiscale	45
b)	Formulaire relatif aux revenus passifs	45
2.3.3-	Structures habilitées à signer les formulaires	46
2.3.4-	Langue de rédaction des formulaires	46
2.3.5-	Mise à disposition des formulaires pour les contribuables	46
2.3.6-	Les formulaires comme source d'information non négligeable	46
2.4.-	MECANISMES GARANTISSANT LA MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS	46
2.4.1-	La procédure amiable	47
a)	La procédure amiable telle que prévue par les modèles NU et OCDE	47
b)	Champ d'application de la procédure amiable	47
c)	Nature des impositions concernées	48
d)	Types de litiges concernés	48
e)	Mesures permettant l'engagement d'une procédure amiable	49
f)	Situations excluant le recours à une procédure amiable	49
g)	Déclenchement de la procédure amiable	49
h)	Délai de saisine	50
i)	Examen de la recevabilité de la demande par l'autorité compétente	50

j)	Date d'ouverture de la procédure amiable	50
k)	Déroulement de la procédure amiable	50
l)	Position initiale	51
m)	Les commissions mixtes avec les autorités compétentes étrangères	51
n)	Conclusion de la procédure amiable	52
o)	La transparence	52
p)	Articulation de la procédure amiable avec les autres procédures et recours	53
	2.4.2-Le recours à l'arbitrage	53
a)	Différences entre les versions de l'art 25 de l'OCDE et les NU	53
b)	Frais de fonctionnement de la commission d'arbitrage	54
c)	Garanties du contribuable	55
d)	Articulation de la procédure d'arbitrage avec les voies de recours juridictionnel du droit commun	55
	2.4.3-Mesures d'accompagnement à la procédure amiable	55
2.5.-	L'ASSISTANCE AU RECOUVREMENT	56
	2.5.1-Champ d'application	56
a)	Personnes visées	56
b)	Créances fiscales visées	57
	2.5.2-Autorités habilitées à prêter une assistance au recouvrement	57
	2.5.3-Conditions requises pour la mise en œuvre d'une procédure d'assistance au recouvrement	58
a)	Conditions de forme	58
b)	Conditions de fond	58
	2.5.4-Mise en œuvre de l'assistance au recouvrement	59
a)	La réception d'une demande d'assistance au recouvrement et/ou prise de mesures conservatoires de l'Etat requérant	59
b)	Le recouvrement de la créance	59
c)	Réponse à la demande d'assistance	59
	2.5.5-Dérogations à l'obligation de fournir une assistance au recouvrement	59

2.6.-	SUIVI-EVALUATION	63
2.6.1-	Identifier les opérations à caractère international sur le territoire national	63
2.6.2-	Un plan national de lutte contre la fraude fiscale internationale	63
2.6.3-	Objectif de contrôle fiscal international décliné par service	63
2.6.4-	Les mesures et indicateurs de performance	63
a)	La lutte contre la fraude fiscale internationale doit être mesurable	63
b)	Exemples d'indicateurs	64
c)	Elaboration de tables de codes des rectifications permettant une saisie	64
2.7.-	DECISIONS ANTICIPEES EN MATIERE DE FISCALITE INTERNATIONALE	64
2.7.1-	Décision anticipée : le rescrit en matière de fiscalité internationale	64
a)	La signification des décisions anticipées dans les conventions fiscales	64
b)	La possibilité de consultation préalable de l'Administration fiscale	64
c)	L'octroi de garanties conséquentes au contribuable	65
2.7.2-	La mise en place d'un système de décisions anticipées	66
a)	Le cadre légal	66
b)	Les dispositions de la législation interne	66
c)	Besoin en termes d'administration	66
d)	Publication des décisions anticipées	66
2.7.3-	Forme spécifique des décisions anticipées : les accords préalables en matière de prix de transfert	67
2.8.-	USAGE ABUSIF – MESURES ANTI-ABUS	67
2.8.1-	Avantages apportés par les conventions fiscales	67
2.8.2-	Risques inhérents à l'existence de conventions fiscales	67
2.8.3-	Les positions des commentaires des Modèles des NU et de l'OCDE concernant l'usage abusif des conventions fiscales	68
2.8.4-	Stratégies adoptées pour contrer l'usage abusif des conventions fiscales	68
2.8.5-	Mesures anti-abus dans le droit fiscal interne	68
a)	Dispositions anti-abus de portée générale	68
b)	Exemples de dispositions anti-abus spécifiques	69

2.8.6-L'imposition des filiales étrangères ou des sociétés étrangères contrôlées	69
2.8.7-Les règles de sous-capitalisation	70
2.8.8-Les mesures anti-abus dans les conventions fiscales	70
a) Les concepts anti-abus les plus importants dans les Modèles de conventions fiscales de l'OCDE et des Nations-Unies	70
b) Autres mesures anti-abus dans les conventions fiscales	71
2.8.9-Les travaux de l'OCDE sur l'érosion des bases imposables et le transfert des profits	72
a) Contexte des travaux de l'OCDE	72
b) Action 6 par l'OCDE : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales	72
c) Le projet pour commentaires sur l'action 6 du plan d'action BEPS	72
<u>3. TROISIEME PARTIE - ORGANISATION ET STRUCTURES</u>	75
3.1.- IMPORTANCE DE LA MISE EN PLACE DE STRUCTURES ADMINISTRATIVES ADAPTEES A LA GESTION DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	75
3.2.- PRINCIPES DEVANT REGIR LE CHOIX DE L'ORGANISATION ADMINISTRATIVE AFFECTEE A LA MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS	75
3.3.- DIFFERENTES FONCTIONS ENTRANT DANS LA MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	76
3.4.- SCHEMAS D'ORGANISATION DES SERVICES SUR LA BASE DES FONCTIONS IDENTIFIEES ET TENANT COMPTE DU CRITERE DU NOMBRE DE CONVENTIONS FISCALES	76
3.5.- LIAISONS FONCTIONNELLES	78
3.6.- IMPORTANCE DE L'EVALUATION DE LA MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS	79
3.7.- INFORMATIONS A CENTRALISER POUR UNE BONNE EVALUATION DES CONVENTIONS FISCALES	79
<u>4. QUATRIEME PARTIE - FORMATION ET INFORMATION</u>	81
4.1.- INTRODUCTION	81
4.2.- FORMATION	81
4.2.1-La formation initiale	81
4.2.2-La formation continue	81
4.2.3-Formations spécialisées	82
4.2.4-La participation aux sessions techniques du CREDAF et l'assistance entre les Administrations fiscales membres	82

4.3.-	Information – Communication	82
4.3.1-	La mise à contribution des organisations faitières des opérateurs économiques	82
4.3.2-	La promotion des outils modernes d’information et de communication	83
4.3.3-	Les actions d’information et de communication destinées aux structures impliquées dans la mise en œuvre des conventions fiscales	83
4.4.-	Lettres d’information aux Etats partenaires	83
4.4.1-	Informations concernant l’autorité compétente	83
4.4.2-	Autres informations	83

ANNEXES

ANNEXE 1 - Convention de Vienne sur le Droit des Traités du 23 Mai 1969	85
ANNEXE 2 - Tableau des bases multilatérales	86
ANNEXE 3 - Modèle d'accord OCDE	87
ANNEXE 4 - Dispositif transfrontalier	87
ANNEXE 5 - Accord définissant les modalités et calendrier de l'échange d'office (arrangement administratif)	87
ANNEXE 6 - Formulaire OCDE et formulaire simple pour l'échange de renseignements	87
ANNEXE 7 - Mise à jour de l'art 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17/7/2012	89
ANNEXE 8 - Fiche pratique OCDE juin 2012 – Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale	89
ANNEXE 9 - Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, approuvé par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 23/1/2006	89
ANNEXE 10 - Accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la Principauté d'Andorre relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale, signé à Andorre-la-Vieille le 22/9/2009	90
ANNEXE 11 - Manuel sur l'échange de renseignements à des fins fiscales OCDE – Vérifications conjointes	91
ANNEXE 12 - Résumé des commentaires OCDE et NU sur l'art.25	91
ANNEXE 13 - Article 30 sur la limitation des avantages de la Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune	92
ANNEXE 14 - Références d'ouvrages généraux et d'articles	96
ANNEXE 15 - Evaluation des prérequis en matière de fiscalité internationale	97
ANNEXE 16 - Répertoire d'opportunités de formation en fiscalité internationale	98
ANNEXE 17 - Site web des administrations fiscales membres du CREDAF	99
ANNEXE 18 - Liste des termes avec traduction en anglais	100
ANNEXE 19 - Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts	101
ANNEXE 20 - Exemples de formulaires	101
COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL 2013/2014	102

1. PREMIERE PARTIE -DEFINITIONS ET PRINCIPES

1.1- DEFINITIONS

Une convention fiscale internationale est un traité international liant deux ou plusieurs États ayant pour objet d'éviter la double imposition et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. Les conventions préventives de la double imposition sont soit des accords bilatéraux, soit multilatéraux, conclus entre deux ou plusieurs États.

1.1.1- La double imposition

D'une manière générale, on distingue deux types de doubles impositions : la double imposition juridique et la double imposition économique.

a) La double imposition juridique

La double imposition est dite *juridique* lorsqu'un contribuable se trouve passible, pour le même fait générateur et pour les mêmes périodes, d'impôts de nature comparable appliqués par deux ou plusieurs États.

Lorsqu'une personne perçoit des revenus dans un État A alors qu'elle est résidente dans un État B, elle risque de se trouver imposée :

- dans l'État A (État de la source) parce que le revenu naît sur ce territoire ;
- et dans l'État B (État de la résidence) parce que le bénéficiaire y est domicilié.

Exemple : une personne perçoit des salaires qui sont taxés dans deux États différents.

b) La double imposition économique

La double imposition est dite *économique* lorsque deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. Ce type de doubles impositions se rencontre par exemple :

- en matière de redressement des prix de transfert intragroupe ;
- lorsqu'un dividende est taxé au niveau de la société et du bénéficiaire.

Si l'objet principal des conventions fiscales est d'éliminer les doubles impositions, elles ne placent pas les deux types de doubles impositions (juridiques et économiques) au même niveau. En effet, la double imposition juridique est en principe éliminée grâce aux dispositions des conventions fiscales. Par contre, en ce qui concerne la double imposition économique, les États peuvent prévoir son élimination par des dispositions dans leur droit fiscal interne. Pour le cas des prix de transfert, les dispositions conventionnelles prévoient que les États s'efforcent d'éliminer les doubles impositions par la voie de la procédure amiable.

1.1.2- Les principaux objectifs des conventions fiscales

Les principaux objectifs des conventions fiscales inspirées du modèle de convention de l'Organisation de Coopération et de Développement économique et du modèle de convention de l'Organisation des NU sont :

a) La prévention des doubles impositions :

- résoudre des situations de double résidence ;
- allouer les droits d'imposition entre l'État de source et l'État de résidence ;
- éliminer les droits d'imposition à la source ;
- octroyer l'imposition exclusive à la source ;
- Limiter sans éliminer les droits d'imposition à la source ;
- Assurer l'élimination des doubles impositions par l'état de résidence.

b) La prévention de la fraude et l'évasion fiscales internationales :

- échange de renseignements ;
- assistance en matière de recouvrement des impôts.

c) L'octroi de garanties aux contribuables :

- garantir la non-discrimination fiscale entre étrangers et nationaux ;
- permettre d'engager une procédure amiable en cas de double imposition ou d'une application non conforme des dispositions de la convention ;
- respecter le principe de non-aggravation fiscale.

QUELQUES FONDAMENTAUX A COMPRENDRE (voir le texte ci-dessous)

I-NOTIONS DE RESIDENCE ET D'ETABLISSEMENT STABLE

*L'article 1 MC-OCDE/NU dispose que « la présente Convention s'applique aux **personnes** qui sont des **résidents** d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants ». Ainsi, les dispositions d'une CFI s'appliquent, sans considération de la nationalité, à toute personne remplissant les conditions de résidence telles que prévues dans l'article 4 des Modèles de conventions OCDE, NU.*

Dans le cas où un ressortissant d'un Etat A, qui ne réside ni dans l'Etat A ni dans l'Etat B, dispose de revenus provenant de l'Etat A, ce ne sont pas les dispositions de la Convention entre les Etat A et B qui lui seront appliquées, mais plutôt celles de la Convention conclue entre l'Etat A et l'Etat de résidence de cette personne.

Toutefois, les dispositions des articles 24 (non-discrimination) et 25 (procédure amiable) de la Convention sont applicables aux ressortissants non-résidents de l'un ou des deux Etats contractants. (Voir plus haut)

*Selon l'article 3 de la Convention, le terme « **personne** » comprend les personnes physiques, les sociétés, les sociétés de personnes et tous autres groupements de personnes.*

Conformément aux dispositions de l'article 4, une personne est considérée comme **résidente** d'un Etat lorsqu'en vertu de la législation de cet Etat, elle y est assujettie à l'impôt, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Sera donc considérée comme assujettie à l'impôt, toute personne qui est dans le champ d'application de l'impôt, et ce, abstraction faite qu'elle soit imposable ou exonérée, partiellement ou totalement, de l'impôt.

Il y a lieu de préciser que l'Etat, ses subdivisions politiques ou ses collectivités locales sont considérées comme **résidents** aux fins de l'application des dispositions d'une CFI.

Toutefois, le terme « résident » ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat. C'est le cas notamment des diplomates et des fonctionnaires consulaires étrangers en service dans un Etat.

I.1- Cas de double résidence d'une personne physique

Lorsqu'une personne physique est considérée comme résidente aussi bien par l'Etat A que par l'Etat B, en vertu de leurs législations fiscales internes, sa situation est réglée en respectant les critères hiérarchisés prévus au § 2 de l'article 4 de la Convention. Ces critères sont :

a) Le foyer d'habitation permanent :

Le foyer d'habitation permanent s'entend du lieu où le contribuable réside habituellement et de manière permanente. La permanence de l'habitation suppose que le logement, aménagé à cette fin, est réservé par le contribuable à son usage de manière continue et non occasionnelle (voyages d'affaires, stages, vacances ou tout autre court séjour).

La notion de foyer d'habitation recouvre toute forme d'habitation dont dispose le contribuable en tant que propriétaire, locataire, usufruitier, habitation mise à disposition à titre gratuit, etc.

Sera considérée comme disposant d'un foyer d'habitation permanent dans un Etat A au titre d'une année N, toute personne habitant dans l'Etat B et qui dispose, d'une manière constante et continue, dans l'Etat A d'un foyer d'habitation (un appartement par exemple) dont elle est propriétaire, même si elle ne l'a pas occupé durant l'année N, à condition que cet appartement ne soit pas donné en location.

b) Les liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) :

Lorsque la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant avec lequel **ses liens personnels et économiques sont les plus étroits**, c'est-à-dire de l'Etat dans lequel se trouve le centre des intérêts vitaux de l'intéressé. Seront ainsi pris en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres, le siège de ses affaires, le lieu d'où il administre ses biens, etc.

Ainsi, le centre des intérêts économiques s'entend notamment :

- ✓ du lieu d'exercice de la ou des activités du contribuable (critère d'ordre professionnel) ;
- ✓ du lieu où il possède le siège de ses affaires ;
- ✓ du lieu où il a effectué ses principaux investissements, qu'il s'agisse de biens immeubles, d'établissements industriels ou commerciaux, de prises de participations, d'exploitations agricoles ou de tout autre placement de capitaux.

c) Le lieu de séjour habituel :

Ce critère est utilisé pour résoudre deux situations distinctes:

- ✓ le cas où une personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats et où on ne peut déterminer celui où elle possède le centre de ses intérêts vitaux ;
- ✓ le cas où une personne ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants.

La personne est alors considérée comme résidente de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle.

Dans la première situation, à savoir le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États et où on ne peut déterminer celui où elle possède le centre de ses intérêts vitaux, il y a lieu de prendre en considération les séjours faits par cette personne, non seulement au foyer d'habitation permanent de l'Etat considéré, mais aussi à tout autre endroit du même Etat.

La deuxième situation envisagée est le cas d'une personne physique qui ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, comme par exemple une personne passant d'un hôtel à l'autre. Dans ce cas, tous les séjours faits dans un État doivent être pris en considération, que ce soit pour des raisons professionnelles ou autres (visite familiale, voyages, etc.).

d) La nationalité :

Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etat contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité.

Lorsque le critère de la nationalité ne permet pas de résoudre le cas de double résidence (double nationalité, apatride, personne possédant uniquement la nationalité d'un autre Etat), les autorités compétentes des deux Etat contractants tranchent la question d'un commun accord en utilisant la procédure amiable prévue à l'article 25 de la Convention.

I.2- Cas de double résidence d'une personne morale

Le § 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne autre qu'une personne physique est considérée comme résidente de chacun des Etats contractants, elle est réputée résidente de l'Etat contractant où se trouve son siège de direction effective.

Selon les commentaires des modèles de convention des NU et de l'OCDE, la notion de siège de direction effective désigne :

- ✓ *le lieu de direction et de contrôle effectifs d'une entreprise ;*
- ✓ *le lieu où se décident au plus haut niveau les grandes orientations essentielles à la direction de l'entreprise ;*
- ✓ *le lieu qui joue un rôle de premier plan pour la direction de l'entreprise du point de vue économique et fonctionnel ;*
- ✓ *le lieu où sont conservés les livres comptables les plus importants.*

Une entreprise peut disposer de plusieurs sièges de direction mais ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective.

I.3.- Notion d'établissement stable (ES) : (article 5)

La notion d'ES est consacrée par les Conventions Fiscales Internationales (CFI). Elle permet de déterminer quel est l'Etat qui a le droit d'imposer les bénéfices réalisés par une entreprise lorsque celle-ci exerce son activité en dehors de son Etat de résidence.

Aux termes du §1 de l'article 5 de la Convention, l'expression « ES » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

Selon les commentaires des Modèles de convention des NU et OCDE, pour déterminer l'existence d'un ES, trois conditions cumulatives sont nécessaires :

- l'existence d'une « **installation d'affaires** » : c'est-à-dire qu'il doit exister des locaux, des machines ou de l'outillage qui sont à la disposition de l'entreprise et ce, abstraction faite qu'elle en soit la propriétaire ou non.

L'expression « installation d'affaires » couvre donc tout local, matériel, équipement ou installations utilisés par l'entreprise pour l'exercice de son activité.

Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsque aucun local n'est disponible ni nécessaire pour l'exercice des activités de l'entreprise et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement. Ainsi, une place sur un marché ou un certain emplacement dans un dépôt de douane peut constituer une installation d'affaires. Elle peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Cela peut également être le cas lorsqu'une entreprise étrangère dispose en permanence de locaux appartenant à une autre entreprise.

- Cette installation d'affaires doit être « **fixe** », c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence.

L'appréciation de ces éléments subjectifs est très délicate : si une installation, créée en vue d'une certaine permanence, est limitée rapidement pour des raisons diverses (décès du contribuable, échec de l'investissement, etc.), elle ne perd pas son caractère d'ES. Inversement, une installation temporaire au départ, mais dont l'activité se poursuit, devient rétroactivement un ES.

Cas des activités de nature récurrente : chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années).

L'appréciation doit se faire en fonction des caractéristiques des activités en cause, une installation de courte durée peut être regardée comme ES si la brièveté de son existence est due aux particularités de ces activités ou à des mauvaises affaires.

- **l'exercice de l'activité** par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires. Pour qu'une installation d'affaires constitue un ES, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire.

L'exercice de l'activité est un élément essentiel pour déterminer l'existence ou non d'un ES. En effet, le seul fait d'avoir une installation fixe d'affaires ne permet pas de conclure l'existence d'un ES en l'absence de l'exercice d'une activité.

I.3.1- Installations constitutives d'un ES

En vertu du §2 de l'article 5 de la Convention, l'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction ;
- b) une succursale ;
- c) un bureau ;
- d) une usine ;
- e) un atelier ; et
- f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;

Ce §2 contient une liste, non limitative, d'exemples pouvant être considérés comme constitutifs d'un établissement stable.

Le **Siège de direction** est le lieu où sont prises les décisions clés nécessaires pour la conduite des activités de l'entité, aussi bien sur le plan de la gestion que sur le plan commercial. Toutefois, il n'est pas aisé d'établir une règle précise en ce qui concerne la détermination du siège de direction. Ainsi, tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour sa détermination.

L'alinéa f) précise qu'une mine, un puits de pétrole ou de gaz, des carrières ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, sont des installations constitutives d'ES. L'expression «tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles» inclut tout lieu d'extraction d'hydrocarbures, sur terre ou en mer.

*Selon le § 3-(a) de l'article 5, un **chantier de construction, de montage (ou des activités de surveillance MC-NU)** s'y **exerçant** ne constitue un ES que si sa durée dépasse **six mois (MC-NU)** ou **douze mois (MC-OCDE)**.*

Tout chantier dont la durée ne dépasse pas le délai prévu dans la convention (X mois) ne constitue donc pas un ES, même s'il comprend une installation (par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2) liée à l'activité de construction.

*L'expression « **chantier de construction** » couvre la construction de bâtiments, routes, ponts, barrages ou canaux, ainsi que les opérations de pose de conduites, de terrassements, de dragage, etc.*

*L'expression « **chantier de montage** » comprend, non seulement, les installations liées à un chantier de construction mais également l'installation d'équipements dans une usine ou sur un site extérieur.*

*Le § 3 susvisé (MC-NU) prévoit également que **les activités de surveillance** exercées au niveau des chantiers de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois sont constitutives d'un ES.*

*En ce qui concerne **la durée d'un chantier**, elle est décomptée à partir de la date à laquelle l'entreprise commence son activité, y compris les travaux préparatoires (par exemple un bureau d'étude pour la construction) exécutés dans le pays où la construction doit être édifiée.*

A ce sujet, il y a lieu de préciser qu'un chantier de construction ou de montage :

- ✓ continue d'exister tant que les travaux ne sont pas terminés ou abandonnés ;*
- ✓ ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus et ce, quelles que soient les raisons (mauvais temps, inondations, grève des ouvriers, manque de matériaux, ...)*

Par ailleurs, il est à préciser que, lorsqu'une entreprise X sous-traite une partie des travaux d'un chantier à d'autres entreprises (nationales ou étrangères), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entreprise X au chantier. L'entreprise sous-traitante, non résidente, dispose elle-même d'un ES au dit chantier si elle y exerce son activité pendant une durée dépassant celle prévue par la convention signée entre l'Etat de l'ES et le pays de résidence de cette entreprise étrangère.

Un chantier de construction doit être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs contrats, à condition qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique.

Il est à noter que la durée de X mois peut donner lieu à de l'évasion fiscale lorsque, pour un marché donné, une entreprise étrangère le fractionne en plusieurs contrats dont chacun porte sur une durée inférieure à X mois ou bien, parfois, qu'elle attribue une partie du marché à une société faisant partie du même groupe afin d'éviter le seuil de X mois. Dans ce cas, il s'agit d'utilisation abusive des dispositions conventionnelles.

En outre, le § 3-(b) de l'article 5 du MC-NU dispose que : « la fourniture de services, y compris les services de consultants, par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autres personnels engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire de l'Etat contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de douze mois.»

I.3.2- Installations non constitutives d'un ES

Le §4 de l'article 5 de la Convention énumère les cas des installations qui ne sont pas considérées comme « établissements stables ». Les dispositions de ce § ont pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée dans l'autre État si elle n'exerce dans cet autre État que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire.

Ainsi, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :

a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition (ou de livraison MC-OCDE) de marchandises appartenant à l'entreprise ;

b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition (ou de livraison MC-OCDE);

c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;

e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;

f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Dans la pratique, il est difficile de distinguer entre des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère. Le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Cependant, une installation fixe d'affaires dont l'objet général est identique à celui de l'ensemble de l'entreprise ne peut être considérée comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire.

Exemples 1: *Une Société de l'Etat A disposant d'un ES dans l'Etat B dont la fonction est de gérer une entreprise ou un groupement d'entreprises, cet ES ne peut être considéré comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire.*

Exemples 2: *Dans le cas où il existe, dans l'Etat A, un bureau de direction chargé de surveiller et de coordonner tous les services d'une société de l'Etat B au niveau national ou au niveau régional, ce bureau sera considéré comme un établissement stable et non pas comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire.*

1.2- INTERPRÉTATION DES CONVENTIONS FISCALES

1.2.1- Règles juridiques qui gouvernent l'interprétation

En tant qu'accords internationaux, l'interprétation des conventions fiscales doit se fonder sur les règles relatives à l'interprétation des traités internationaux et non sur les règles prévues dans le droit interne des États. Les conventions fiscales sont donc soumises aux règles du droit international public, plus précisément à la Convention de Vienne sur le Droit des Traités du 23 mai 1969 (Cf. Annexe 1).

1.2.2- Convention de Vienne sur le droit des traités

- Convention de Vienne sur le droit des traités « Section 3 : Interprétation des traités

Art. 31. - Règle générale d'interprétation

1. Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but.

2. Aux fins de l'interprétation d'un traité, le contexte comprend, outre le texte, préambule et annexes inclus :

- a) tout accord ayant rapport au traité et qui est intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité;*
- b) tout instrument établi par une ou plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties en tant qu'instrument ayant rapport au traité.*

3. Il sera tenu compte, en même temps que du contexte :

- a) de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions;*
- b) de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité;*
- c) de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties.*

4. Un terme sera entendu dans un sens particulier s'il est établi que telle était l'intention des parties.

Art. 32. - Moyens complémentaires d'interprétation

Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 31 :

- a) laisse le sens ambigu ou obscur; ou*
- b) conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable.*

Art. 33. - Interprétation de traités authentifiés en deux ou plusieurs langues

1. Lorsqu'un traité a été authentifié en deux ou plusieurs langues, son texte fait foi dans chacune de ces langues, à moins que le traité ne dispose ou que les parties ne conviennent qu'en cas de divergence un texte déterminé l'emportera.

2. Une version du traité dans une langue autre que l'une de celles dans lesquelles le texte a été authentifié ne sera considérée comme texte authentique que si le traité le prévoit ou si les parties en sont convenues.

3. Les termes d'un traité sont présumés avoir le même sens dans les divers textes authentiques.

4. Sauf le cas où un texte déterminé l'emporte conformément au paragraphe 1, lorsque la comparaison des textes authentiques fait apparaître une différence de sens que l'application des articles 31 et 32 ne permet pas d'éliminer, on adoptera le sens qui, compte tenu de l'objet et du but du traité, concilie le mieux ces textes. »

La règle générale d'interprétation est prévue au § 1 de l'Article 31, de la Convention de Vienne : «*Un traité doit être interprété de bonne foi*¹ suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et son but ».

Les commentaires officiels de la Commission du droit international, concernant le projet initial des articles de la convention de Vienne en 1966, énoncent que «*cet article est fondé sur l'opinion selon laquelle il faut présumer que le texte est l'expression authentique de l'intention des parties et que, par suite, le point de départ de l'interprétation est d'élucider le sens du texte et non pas de rechercher ab initio quelles étaient les intentions des parties* ».

En outre, la Commission indique que «*Le paragraphe 1 contient trois principes distincts. Le premier – celui de l'interprétation de bonne foi – découle directement de la règle pacta sunt servanda. Le deuxième constitue le fond même de la méthode de référence au texte : les parties sont présumées avoir l'intention qui ressort du sens ordinaire des termes qu'elles utilisent. Le troisième principe a trait à la fois au bon sens et à la bonne foi; le sens ordinaire d'un terme doit être déterminé non pas dans l'abstrait, mais dans le contexte du traité et compte tenu de son objet et de son but* ».

Ainsi, ces commentaires mettent en lumière le caractère global de l'opération d'interprétation pratiquée en application du paragraphe 1 de l'Article 31 de la Convention de Vienne, tout en précisant la valeur interprétative fondamentale du texte même du traité.

Le § 2 de l'Article 31 définit le « contexte » en précisant qu'il s'agit du texte du traité, du préambule et des annexes y inclus. La notion de contexte a donc pour but d'éviter une lecture littérale isolée d'un mot ou d'une phrase du traité. Cette notion de contexte est ensuite étendue à d'autres instruments juridiques établis entre les parties à l'occasion du traité.

Le §3 de cet Article permet la prise en compte des accords ultérieurs, des pratiques postérieures au traité et de toute règle pertinente de droit international, à condition qu'ils établissent l'assentiment des parties.

Le § 4 règle le cas des termes pouvant avoir un sens particulier, différent du sens ordinaire, en fonction de l'intention des parties.

L'article 32 permet de recourir à des «*moyens complémentaires d'interprétation*», notamment les travaux préparatoires ou les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, dans le cas où l'application des dispositions de l'article 31 laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable.

1.2.3- Les conventions fiscales internationales

Les conventions fiscales internationales comprennent elles-mêmes des règles propres à leur interprétation. En effet, le §2 de l'article 3 dispose que «*Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État.* »

Les notes des négociateurs peuvent aussi donner une indication quant à l'objectif d'une disposition spécifique. Dans certains cas, les négociateurs des deux pays établissent conjointement un exposé des motifs contenant des informations supplémentaires essentielles facilitant l'interprétation de la Convention concernée.

Enfin, les autorités compétentes peuvent se concerter pour établir une interprétation commune d'une disposition conventionnelle.

¹ L'obligation d'interpréter un traité de bonne foi implique qu'on ne peut adopter une loi interne contraire au traité. Le principe de bonne foi peut impliquer que le but du traité et l'intention commune des parties doivent prévaloir sur son application littérale. Le principe de bonne foi oblige les Parties à l'appliquer de façon raisonnable et de telle sorte que son but puisse être atteint.

1.2.4- Les commentaires des modèles de convention des Nations-Unies (NU) et de l'OCDE

Pour chacun des articles de la Convention, il existe des commentaires détaillés qui sont destinés à en illustrer ou interpréter les dispositions. Ils sont très utiles dans l'application et l'interprétation des conventions et en particulier dans le règlement des différends éventuels. Toutefois, ces commentaires n'ont aucune portée juridique en droit interne.

Le modèle de convention de l'OCDE prévoit, pour les États membres de cette organisation, ainsi que les États non membres, la possibilité d'émettre leurs réserves sur le texte de la convention et les commentaires y afférents. En revanche, le modèle de convention NU ne prévoit pas de réserves mais, au niveau des commentaires, des avis différents sont formulés par les membres du Comité des Experts en fiscalité des Nations-Unies.

1.2.5- La jurisprudence et la doctrine

La jurisprudence ainsi que la doctrine peuvent également utilement être consultées par les administrations fiscales tout en sachant qu'une administration n'est pas liée par une position figurant dans la doctrine.

1.3- PRINCIPES REGISSANT LES CONVENTIONS FISCALES

1.3.1- Le principe de primauté des conventions sur le droit interne

Après sa ratification, une convention fiscale internationale acquiert une autorité supérieure à celle des lois internes dès lors qu'elle est appliquée réciproquement. Aussi, la primauté des conventions internationales sur le droit interne n'est réellement opérante que lorsqu'elle est effectivement respectée par les deux parties contractantes.

Ainsi, les dispositions de la convention qui se révèlent contraires à la loi interne l'emportent sur les dispositions de la législation interne. Néanmoins, selon le principe de *non-aggravation*, lorsque l'imposition instituée par la loi interne est plus favorable au contribuable non résident que l'imposition qui résulte de la convention, c'est la loi interne qui s'applique.

1.3.2- Le principe de subsidiarité des conventions fiscales

Ce principe qui fait appel aux dispositions prioritaires du droit interne et de la primauté du droit international consiste à adopter une méthode spécifique quant à l'application des règles fiscales dans un contexte international :

- en premier lieu, il faut vérifier si, en droit interne de l'État A, le contribuable doit ou non l'impôt dans cet État et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification prévue dans le droit fiscal interne de l'État A (foyer d'habitation principale, séjour plus de x jours, centre des intérêts économiques, siège de direction effective, etc.).
- une fois que le contribuable est considéré comme imposable dans l'État A, il convient de rechercher si une disposition de la convention fiscale, à laquelle est éligible ce contribuable, fait obstacle à l'application du droit fiscal interne de l'État A, afin de réduire ou d'exonérer l'impôt dû dans cet État.

Le principe de subsidiarité implique donc qu'il faut d'abord rechercher si la solution d'un litige peut se trouver dans la législation fiscale interne d'un État et, à défaut, si une convention fiscale peut permettre de le trancher. Ainsi, l'application des dispositions de la convention est subsidiaire par rapport à celle du droit fiscal interne.

Il y a lieu de souligner que, selon le principe de subsidiarité, les conventions fiscales n'ont pas pour effet de créer un système fiscal supranational, mais simplement de corriger les dispositions du droit fiscal interne afin d'éviter une double imposition.

1.3.3- Le principe de non-aggravation

a) *Fondements juridiques du principe de non-aggravation en fiscalité internationale*

Le principe de non-aggravation signifie qu'un contribuable ne peut pas, du fait d'une convention fiscale, se retrouver dans une situation fiscalement plus défavorable que ne le serait la sienne découlant de l'application de la législation fiscale interne d'un État en l'absence d'une telle convention.

Donc, lorsque les dispositions prévues dans la législation fiscale interne d'un État sont plus favorables à un contribuable que celle prévues dans une convention fiscale, ce sont les dispositions du droit interne qui s'appliquent à ce contribuable.

En effet, selon ce principe, les dispositions conventionnelles ne doivent pas aggraver la charge fiscale des contribuables par rapport à une situation plus favorable découlant de la législation fiscale interne ou d'autres accords internationaux.

Les conventions fiscales préventives de la double imposition ne permettent pas, par elles-mêmes, de prélever l'impôt. Leur objet est seulement d'éliminer la double imposition et, éventuellement, de faire obstacle à une imposition ou d'abandonner une partie du droit d'imposition prévue par la législation fiscale interne et, a contrario, elles ne peuvent aggraver la situation fiscale d'un contribuable par rapport à ce qui est prévu dans le droit fiscal interne.

Aussi, en présence d'un revenu généré dans un contexte international, on doit se demander où le revenu est imposable en application des dispositions de la convention fiscale (lieu d'imposition) et selon quelles modalités ce revenu est imposé dans l'État autorisé à prélever l'impôt sur le revenu (modalité d'imposition).

Si la question fiscale est relative aux modalités d'imposition d'un revenu pour lequel la convention fiscale accorde le droit d'imposer à un État donné, le droit fiscal interne de cet État est seul compétent pour y répondre.

Par ailleurs, il y a lieu de noter que, lorsque le droit interne d'un État exonère un revenu, ce revenu ne peut être imposé par cet État en vertu d'une disposition prévue dans une convention fiscale internationale. De même, lorsque la législation fiscale interne d'un État soumet un revenu à une imposition plus favorable que celle prévue dans une convention fiscale, c'est cette imposition plus douce qui s'applique en vertu du principe de « préservation des avantages » prévus dans le droit interne.

b) *Mise en œuvre du principe de non-aggravation*

Lorsqu'un revenu provenant d'un État A est versé à un non résident d'un État B, il faut que la législation fiscale de l'État A permette son imposition et que celle-ci soit prévue ou soit compatible avec les dispositions de la convention fiscale internationale conclue entre les deux pays.

De même, pour la détermination du taux d'imposition en présence d'une convention fiscale internationale :

- lorsque le taux prévu par la convention bilatérale est inférieur au taux de droit interne, le taux de la convention est applicable de plein droit du seul fait que la convention prime sur la loi interne ;
- lorsque le taux de la convention bilatérale est supérieur au taux prévu dans la législation interne, c'est le taux de droit commun qui s'applique puisqu'il constitue un taux maximum ne pouvant être dépassé.

Exemple : *Supposons que :*

- le droit fiscal interne d'un État A prévoit une retenue à la source au taux de 10 % sur les dividendes distribués aux non-résidents ;

- la convention fiscale conclue entre l'État A et l'État B prévoit une retenue à la source au titre des dividendes distribués aux non-résidents au taux de 20 %.

Dans ce cas, les dividendes perçus par un résident de l'État B sont passibles d'une retenue à la source dans l'État A au taux de 10 %.

En effet, l'État A ne peut se prévaloir des dispositions de la convention pour appliquer le taux de 20 % aux résidents de l'État B, alors qu'en vertu des dispositions de son droit fiscal interne le taux n'est que de 10 %. Autrement, l'État A va aggraver la situation du bénéficiaire des dividendes, résident de l'État B, du seul fait de l'existence d'une convention fiscale conclue entre les deux États.

1.3.4- Le principe de non-discrimination

Toutes les conventions de non double imposition conformes aux modèles de conventions des NU et de l'OCDE contiennent une disposition relative à la non-discrimination. Selon ce principe, toute discrimination fondée sur la nationalité en matière fiscale est interdite et, sous condition de réciprocité, à situation égale, les résidents d'un État signataire de la convention ne peuvent être traités moins favorablement que les nationaux.

Autrement dit, le principe de non-discrimination signifie que :

- l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme ;
- les modalités d'assiette de l'impôt et de sa liquidation doivent être semblables ;
- le taux de l'impôt est le même (à moins que les dispositions de la convention ne prévoient un taux plus avantageux) ;
- les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne peuvent être plus contraignantes pour les étrangers que pour les nationaux.

Par ailleurs, le principe de non-discrimination n'interdit pas :

- qu'il soit établi une distinction entre les résidents et les non-résidents pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales en réservant les déductions pour charges de famille uniquement aux résidents ;
- qu'un État réserve des avantages fiscaux à ses propres organismes publics ou services publics, ou à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique. En revanche, le principe de non-discrimination s'applique pour les avantages fiscaux profitant aux personnes morales de droit public exploitant des entreprises à caractère économique dès lors qu'elles sont assimilables à des entreprises industrielles et commerciales de droit privé.

Commentaires des modèles de convention des Nations-Unies (NU) et de l'OCDE

Les observations d'ordre général prévues dans les commentaires des deux modèles de conventions sur l'article 24 relatif à la non-discrimination précisent que *«les dispositions de cet article :*

- traitent de l'élimination de la discrimination fiscale dans certaines situations précises. Les dispositions de l'article sur la non-discrimination visent à trouver un juste équilibre entre la nécessité d'empêcher une discrimination injustifiée et celle de tenir compte de ces distinctions légitimes.

- ne peuvent être interprétées comme assurant le traitement dit de la «nation la plus favorisée». Si un État a conclu une convention bilatérale ou multilatérale qui accorde des avantages fiscaux aux nationaux ou aux résidents de l'autre État ou des autres États signataires de cette convention, les nationaux ou résidents d'un État tiers qui n'est pas signataire de cette convention ne peuvent réclamer ces avantages en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre cet État tiers et le premier État. Les conventions fiscales étant basées sur le principe de réciprocité, un avantage fiscal accordé par un État contractant, en vertu d'une convention bilatérale ou multilatérale, à un national ou résident d'un autre État qui est partie à cette convention en raison d'une relation économique spéciale entre ces États, ne peut être réclamé par un national ou un résident d'un État tiers en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre le premier État et cet États tiers.

- ne visent nullement à ce que les nationaux d'autres États, les non-résidents, les entreprises d'autres États ou les entreprises nationales détenues ou contrôlées par des non-résidents bénéficient d'un régime fiscal plus avantageux que celui des nationaux, résidents ou entreprises nationales détenues ou contrôlées par des résidents.

- doivent être interprétées en relation avec les autres articles de la Convention, de telle manière que l'on ne puisse considérer que les mesures prescrites ou expressément autorisées par les dispositions de ces articles violent les dispositions de l'article, même si elles s'appliquent uniquement par exemple aux paiements au bénéficiaire des non-résidents. À l'inverse, cependant, le fait qu'une mesure ne constitue pas une violation des dispositions de l'article ne signifie pas que cette mesure est autorisée par la Convention puisque cette mesure peut contrevenir à d'autres articles de la Convention. »

1.4- COMMENT LIRE UNE CONVENTION FISCALE

La résolution d'une question fiscale ayant trait à une opération internationale dépend des dispositions prévues dans la législation fiscale interne et de l'existence ou non d'une convention fiscale. Dans le cas où il n'existe pas de convention fiscale internationale, c'est la législation fiscale interne qui s'applique. Par contre, en cas d'existence d'une convention fiscale, ce sont les dispositions de cette dernière qui s'imposent et prennent le pas au droit fiscal interne².

Pour bien analyser les conséquences fiscales d'une opération internationale, il faut savoir faire une lecture correcte des dispositions de la Convention (et éventuellement du protocole y annexé) et aussi savoir comment combiner les solutions conventionnelles et celles prévues dans la législation interne.

1.4.1- **Présentation d'une convention**

Les conventions inspirées des modèles des NU et OCDE, sont structurées de la manière suivante :

- articles introductifs énonçant la portée de la convention et les définitions des termes utilisés,
- la répartition des droits d'imposer,
- l'élimination des doubles impositions,
- les dispositions spéciales et finales,
- et, éventuellement, le protocole.

a) Champ d'application

Conformément aux dispositions de l'article 1, « la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants. » Il ressort de cette définition qu'une personne, qui n'a pas la qualité de résident de l'un des États contractants, n'est pas éligible aux dispositions de la convention, même si elle a la nationalité³ de l'un des États.

La convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune, qui sont décrits à l'article 2⁴. Chaque État contractant énumère au § 3 de cet article les impôts existant à la date de la conclusion de la convention. En outre, il est précisé au § 4 que la convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogues qui seraient établis après la date de la signature de la convention.

Certains termes, utilisés dans plus d'un article de la Convention, sont définis au Chapitre II relatif aux définitions. D'autres termes tels que «dividendes», «intérêts», «redevances» et «biens immobiliers» sont définis dans les articles particuliers qui traitent de ces questions.

Conformément aux dispositions du § 2 de l'article 3, lorsqu'un terme (ou une expression) n'est pas défini dans la convention, il a le sens que lui attribue la législation interne de l'État qui applique la convention, le sens attribué par le droit fiscal interne de cet État prévalant sur les autres sources de droit dans cet État.

Dans le cas où deux États définissent un terme de manière différente, les deux États peuvent recourir à la procédure amiable, prévue à l'article 25, pour résoudre les difficultés ou dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention.

b) Répartition des droits d'imposer entre l'État de la source ou du situs et l'État de résidence

Pour les différentes catégories de revenus, les articles 6 à 21 des modèles de convention OCDE et NU déterminent les compétences fiscales respectives de l'État de la source ou du *situs* et de l'État de résidence, et l'article 22 procède de la même manière en ce qui concerne la fortune. Dans le cas d'un certain nombre d'éléments de revenu et de fortune, une imposition exclusive⁵ est attribuée à l'un des États contractants. Ainsi, l'autre État contractant ne peut prélever aucun impôt et la double imposition se trouve totalement évitée.

² Pour certains pays, les dispositions conventionnelles ne sont pas supérieures au droit interne (ex : USA).

³ Sauf pour l'article relatif à la non-discrimination.

⁴ La convention ne s'applique pas aux impôts locaux et aux taxes sur le chiffre d'affaires.

⁵ L'expression utilisée pour une imposition exclusive : « **ne sont imposables que** ».

En règle générale, cette compétence fiscale exclusive est conférée à l'État de résidence. Pour d'autres éléments de revenu et de capital, la compétence fiscale n'est pas exclusive⁶.

En ce qui concerne certaines catégories de revenus (modèle OCDE : dividendes, intérêts - modèle NU : dividendes, intérêts et redevances), il y a un partage d'imposition entre les deux États mais le montant d'impôt perçu par l'État de la source est limité à un (ou plusieurs) taux arrêté(s) de commun accord dans la convention.

En matière d'imposition des revenus, les principes sur lesquels reposent les conventions modèles OCDE et NU peuvent être résumés comme suit :

c) Revenus imposables de manière exclusive dans l'État de la résidence du bénéficiaire

- bénéfices des entreprises, en l'absence d'établissement stable (ou de base fixe modèle NU) dans l'autre État ;
- bénéfices provenant de l'exploitation en trafic international de navires et aéronefs ;
- redevances (modèle OCDE) ;
- gains en capital ;
- des revenus d'emplois, en cas de mission temporaire dans le temps et sous certaines conditions ;
- pensions privées ;
- revenus « non dénommés », ceux qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention (modèle OCDE).

d) Revenus imposables de manière non exclusive dans l'État de leur source⁷

- revenus immobiliers ;
- bénéfices imputables à un établissement stable (ou une base fixe modèle NU) ;
- revenus dits « passifs » : dividendes, intérêts (et redevances modèle NU) ;
- gains en capital tirés de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stables (ou d'une base fixe modèle NU) ;
- revenus d'emplois, sous certaines conditions ;
- tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires ;
- revenus des artistes et sportifs.

e) Revenus imposables de manière exclusive dans l'État de leur source

Rémunérations et pensions versés aux membres de la fonction publique par un État ou une collectivité locale ou une subdivision politique de cet État (sauf si elles sont payées par un résident de l'autre État qui a également la nationalité de cet autre État).

f) L'élimination des doubles impositions

Lorsqu'un résident d'un État perçoit des revenus de sources situées dans l'autre État qui ne sont imposables que dans l'État de résidence conformément aux dispositions de la convention, le problème de double imposition ne se pose pas du fait que l'État de la source doit éviter d'imposer ces revenus. En revanche, lorsque les revenus peuvent être imposés dans l'État de la source ou du *situs* conformément aux dispositions de la Convention, l'État de la résidence a l'obligation d'éliminer la double imposition.

Ainsi, dans la mesure où les dispositions conventionnelles confèrent à l'État de la source une imposition intégrale ou limitée, l'État de résidence doit accorder un allègement de manière à éviter la double imposition. Cette élimination de la double imposition est prévue aux articles 23 A et 23 B. Les deux méthodes d'élimination de la double imposition sont : la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation.

⁶ L'expression utilisée pour une imposition non exclusive : « **sont imposables** ».

⁷ Ces revenus sont imposables dans l'État de la source et peuvent l'être également dans l'État de résidence.

- **la méthode de l'exemption** : l'État de la résidence du bénéficiaire exonère d'impôt les revenus (ou la fortune) imposables dans l'État de la source ou du *situs*, conformément aux dispositions de la Convention, mais ses revenus peuvent être pris en compte pour la détermination du taux effectif d'imposition applicable aux autres revenus (ou à la fortune) du contribuable.

- **la méthode de l'imputation** : l'État de la résidence impose les revenus (sauf ceux dont l'imposition est accordée exclusivement à l'État de la source ou du *situs*) et accorde, sur l'impôt dû, un crédit d'impôt égal à l'impôt payé dans l'État de la source.

APPLICATION DES METHODES D'ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION

Les conventions comportent d'une manière générale deux types de dispositions pour éviter la double imposition : la répartition du droit d'imposer par catégorie de revenus et les procédés techniques de suppression des doubles impositions. Lorsque le revenu est exclusivement imposable dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, il n'y a pas de risque de double imposition.

Par contre, lorsque l'Etat de la source conserve son droit d'imposer le même revenu, il y a risque de double imposition. Aussi, les conventions prévoient-elles deux grandes méthodes pour éviter la double imposition : la méthode de l'exonération et la méthode de l'imputation.

- **La méthode de l'exonération**

Cette méthode consiste pour l'Etat de résidence à renoncer à imposer un revenu déjà taxé par l'Etat de la source. Il n'est donc pas tenu compte dudit revenu dans la liquidation de l'impôt dans l'Etat de résidence. La méthode de l'exonération comporte deux variantes : la méthode de l'exonération totale et la méthode de l'exonération avec progressivité.

✓ La méthode de l'exonération totale

Selon cette méthode, l'Etat de résidence ne tient pas compte, pour le calcul de l'impôt, des revenus qui ont été imposés dans l'Etat de la source.

Exemple : une personne dispose d'un revenu total de 500 000 F, dont 300 000 proviennent de son Etat de résidence R et 200 000 d'un autre Etat S. Dans l'Etat R, le taux de l'impôt est de 25 % pour un revenu inférieur ou égal à 300 000 F et de 40 % au-delà (progressivité de l'impôt). Dans l'Etat S, le taux de l'impôt est de 15 % pour un revenu de 200 000 F.

Application de la méthode de l'exemption intégrale :

Impôt perçu dans l'Etat R : $300\,000 \times 25\% = 75\,000$

Impôt perçu dans l'Etat S : $200\,000 \times 15\% = 30\,000$

En l'absence d'une convention, l'Etat R aurait perçu un impôt de :

$(300\,000 \times 25\%) + (200\,000 \times 40\%) = 155\,000$.

Cette méthode présente l'inconvénient de ne pas faire jouer la progressivité de l'impôt au niveau de l'Etat de résidence avec pour corollaire une injustice fiscale entre les personnes qui réalisent tous leurs revenus dans l'Etat de résidence et celles qui les perçoivent de diverses origines. Ce qui explique l'existence de la seconde variante.

✓ La méthode de l'exonération avec progressivité ou de l'exemption avec taux effectif

Cette méthode consiste à tenir compte de l'ensemble des revenus du contribuable pour déterminer le taux de l'impôt applicable aux revenus perçus dans l'Etat de résidence.

Exemple : Sur la base des données de l'exemple précédent.

L'Etat R calculera l'impôt sur une base de 300 000 F mais appliquera un taux de 31 % ($155\,000 / 500\,000$).

$300\,000 \times 31\% = 93\,000$.

L'impôt dans l'Etat S demeure le même, soit :

$200\,000 \times 15\% = 30\,000$

- **La méthode de l'imputation**

Dans la méthode de l'imputation, l'Etat de résidence impose les revenus déjà taxés par l'Etat de la source mais impute l'impôt étranger sur l'impôt national. Elle comporte trois principales variantes : l'imputation intégrale, l'imputation limitée ou ordinaire, la clause du matching crédit (tax sparing).

✓ La méthode de l'imputation intégrale

Selon cette méthode, tout l'impôt retenu à la source, quel que soit son montant, est imputé sur l'impôt calculé dans l'Etat de la résidence.

Exemple : une personne dispose d'un revenu total de 200 000 F dont 150 000 proviennent de l'Etat de résidence R et 50 000 d'un autre Etat S. Le taux de l'impôt applicable dans l'Etat R est de 30 %, pour un revenu de 200 000 F, dans l'Etat S, le taux de l'impôt est de 40 % pour un revenu de 50 000 F.

Impôt calculé dans l'Etat R : $200\ 000 \times 30\ \% = 60\ 000$

Impôt payé dans l'Etat S : $50\ 000 \times 40\ \% = 20\ 000$

Impôt dû par le contribuable dans l'Etat R : $60\ 000 - 20\ 000 = 40\ 000\ F$

✓ La méthode de l'imputation limitée ou ordinaire

Dans cette hypothèse, le crédit d'impôt est plafonné à ce que représente l'impôt national appliqué aux revenus de source étrangère. L'imputation est donc limitée au montant de l'impôt qui serait dû dans l'Etat de résidence, en raison des revenus de source étrangère, en l'absence de convention.

Exemple : on reprendra les données chiffrées indiquées ci-dessus.

Impôt calculé dans l'Etat R :

Une personne dispose d'un revenu total de 200 000 F dont 150 000 proviennent de l'Etat de résidence R et 50 000 d'un autre Etat S. Le taux de l'impôt applicable dans l'Etat R est de 30 %, pour un revenu inférieur ou égal à 200 000 F ; dans l'Etat S, le taux de l'impôt est de 40 % pour un revenu de 50 000 F.

Impôt payé dans l'Etat S : $50\ 000 \times 40\ \% = 20\ 000\ F$

Impôt sur le revenu mondial : $200\ 000 \times 30\ \% = 60\ 000\ F$

L'impôt correspondant au 50 000 F de source étrangère s'élève donc à : $50\ 000 \times 30\ \% = 15\ 000\ F$.

L'imputation admise par l'Etat R sera limitée à 15 000 F ; l'impôt dû dans l'Etat R sera donc : $60\ 000\ F - 15\ 000\ F = 45\ 000\ F$.

Dans ce cas, le contribuable ne bénéficie donc pas d'un crédit d'impôt de la totalité de l'impôt acquitté dans l'Etat S.

✓ La clause du « tax sparing » ou du crédit d'impôt fictif

Le crédit d'impôt fictif a fait son apparition dans de récentes conventions internationales, dans le cadre des incitations fiscales à l'investissement accordées par les pays en développement.

Le pays de résidence (en général exportateur de capitaux) accorde à l'investisseur un crédit d'impôt fictif équivalent à l'impôt exonéré dans le pays de la source (en général importateur de capitaux). Ce crédit a pour effet de conserver aux exonérations accordées par les pays en développement, leur caractère incitatif, évitant ainsi que l'avantage fiscal offert soit annulé par une imposition du pays de résidence.

Toutefois, dans certains cas, le montant de l'impôt fictif est limité à un montant calculé sur la base du taux en vigueur dans le pays développé (méthode de l'imputation ordinaire).

Exemple : soit une société allemande installée en Côte d'Ivoire bénéficiant d'une exonération d'impôt BIC au titre de l'agrément à l'investissement, son bénéfice mondial réalisé est de 1 000 000 de francs dont 200 000 francs réalisés en Côte d'Ivoire :

- taux de l'impôt en Allemagne.....25 %

- taux de l'impôt en Côte d'Ivoire.....35 %

Impôt exonéré en Côte d'Ivoire : $200\ 000 \times 35\ \% = 70\ 000\ F$

Impôt allemand : $1\ 000\ 000 \times 25\ \% = 250\ 000\ F$.

Mais l'imputation sera limitée à $200\ 000 \times 25\ \%$ (taux allemand) = 50 000 F. En définitive, l'impôt dû de la société allemande sera de : $250\ 000\ F - 50\ 000\ F = 200\ 000\ F$.

Par ailleurs, une autre variante de la clause du crédit d'impôt fictif consiste en l'octroi d'un crédit d'impôt fictif calculé à un taux plus élevé que le taux prévu dans la convention (à moins que le taux applicable en droit interne ne soit plus favorable que celui de la convention).

Par exemple, alors que le taux de la retenue à la source au Brésil n'est que de 15 %, le crédit d'impôt accordé en France pour l'imposition des intérêts, dividendes et redevances de source brésilienne est calculé à un taux de 20 %.

g) Les dispositions spéciales et finales

Les modèles de convention OCDE et NU contiennent des dispositions relatives à :

- L'application des conventions

En effet, conformément aux dispositions des modèles OCDE et NU, il est prévu que la Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification (article 30) et elle peut être dénoncée par l'une des parties sous certaines conditions (article 31).

En outre, la procédure amiable, prévue à l'article 25, vise à permettre aux contribuables, qui estiment que les mesures prises à leur encontre par un État entraînent une imposition non conforme aux dispositions de la convention, d'engager cette procédure en vue d'éliminer les doubles impositions et de résoudre les désaccords relatifs à l'interprétation des dispositions conventionnelles. Cette procédure amiable peut être engagée indépendamment des recours prévus par le droit interne des États contractants.

- Lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales

En général, les CFI ont pour objectifs d'éliminer les doubles impositions et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationales. Pour ce dernier objectif, les CFI prévoient un article 26 sur l'échange de renseignements fiscaux entre les autorités fiscales des États contractants et un article 27 relatif à l'assistance en matière de recouvrement des impôts par chacun des États contractants au profit de l'autre État.

- Le protocole

Dans certaines conventions, il est annexé un « Protocole » qui, juridiquement, a la même valeur que la convention. En général, le protocole a pour objet de préciser certaines dispositions de la convention. Exemples : modalités de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements, ou de recouvrement d'impôts ; définitions de certains termes ou expressions (Siège de direction effective) ; énumération d'entités pouvant bénéficier d'un traitement particulier ; etc..

Le Protocole peut même prévoir de véritables dispositions qui auraient pu être insérées dans le texte même de la convention.

NB : Pour l'interprétation des dispositions conventionnelles, il est primordial de lire avec une grande attention les protocoles annexés à la convention.

2. DEUXIEME PARTIE -PROCEDURES

2.1- ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

La mobilité des personnes, capitaux, biens et services par-delà les frontières confère inéluctablement une dimension internationale à la fiscalité moderne.

Ce constat ne va pas sans poser certains problèmes aux administrations chargées de l'établissement de l'impôt ou de sa perception, lesquelles voient, en principe, l'exercice de leurs prérogatives limité au seul territoire de l'Etat dont elles dépendent.

Afin de lutter contre l'évasion fiscale que des opérations à caractère transfrontalier pourraient éventuellement favoriser, il a été jugé utile, sinon indispensable, de doter les administrations d'outils appropriés. Dans ce contexte, l'assistance mutuelle entre Etats constitue à coup sûr une arme des plus efficaces. Cette assistance peut revêtir plusieurs formes, parmi lesquelles sont notamment à relever :

- l'échange d'informations entre administrations ;
- les contrôles simultanés ou conjoints (point 2) ;
- la collaboration au recouvrement (point 5).

Dans le cadre du guide, circonscrit aux seuls impôts sur les revenus, il est envisagé d'examiner successivement :

- de manière succincte, les moyens dont disposent les Etats à défaut d'accord international les liant entre eux ;
- de manière plus approfondie, les possibilités et modalités d'assistance entre Etats ayant conclu entre eux des traités en ce sens.

2.1.1 La portée de l'échange de renseignements

En premier lieu, l'échange de renseignements peut servir pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les États contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention.

L'application des règles de la Convention et de la législation fiscale interne comprend la taxation et le recouvrement. Quant à la taxation, le contrôle et l'assiette sont visés. Parfois, on peut se trouver devant une situation fiscale qui n'est pas claire et où, après avoir reçu des renseignements, il apparaît qu'un certain revenu n'est pas imposable. Dans d'autres cas, la réponse sur une demande de renseignements peut confirmer les revenus et frais déclarés. Cependant, dans beaucoup de cas, l'échange de renseignements peut aboutir à une taxation supplémentaire grâce aux informations reçues.

2.1.2 L'assistance mutuelle en l'absence d'accord international

La souveraineté fiscale dont se prévalent les Etats s'articule essentiellement autour de deux principes :

- principe dit de « *territorialité des personnes* » au nom duquel les pouvoirs dont dispose un Etat sont justifiés par les liens existant entre les personnes et l'Etat sur le territoire duquel celles-ci ont choisi de s'établir, c.-à-d. l'Etat dont elles sont résidentes ; ce principe couvre les personnes imposables dans un Etat à raison de leur revenu mondial (revenu dont la source se trouve dans l'Etat de résidence, et/ou à l'étranger) ;

- principe dit de « *territorialité des revenus* » au nom duquel un Etat se trouve investi de pouvoirs fondés sur la prépondérance des liens entre les revenus et l'Etat dont ceux-ci proviennent ; ce principe vise les personnes imposables dans un Etat à raison des seuls revenus trouvant leur source sur son territoire.

Il ressort clairement de ces deux principes que les compétences fiscales des Etats s'arrêtent aux frontières de leur territoire. En théorie, les Etats s'abstiendront donc de procéder à des investigations à l'égard de personnes établies à l'étranger, c'est-à-dire à l'égard de personnes ne tombant dans le champ d'application d'aucun des deux principes précités.

Même quand, en droit interne des Etats, les dispositions légales relatives aux investigations à l'égard de tiers ne posent pas de limites territoriales, force est toutefois de constater que de telles investigations, si elles doivent être menées à l'étranger, se heurteront à certains obstacles :

- entreprises directement par l'administration fiscale, ces investigations violeront la règle de souveraineté fiscale des Etats ;
- subordonnées au bon vouloir du tiers interrogé à l'encontre duquel les autorités fiscales ne disposent d'aucune mesure de contrainte ou de contrôle, les informations resteront d'une valeur incertaine ;
- obtenus à l'intervention d'une administration étrangère, soit spontanément, soit sur demande expresse des autorités fiscales, les résultats de ces investigations seraient le cas échéant utilisables ; même dans cette éventualité, de nombreux auteurs estiment cependant que les informations ainsi recueillies seront non conformes au principe de souveraineté fiscale des Etats, lequel doit rester de très stricte interprétation ;
- une demande de collaboration adressée à une administration fiscale étrangère se verra souvent opposer une fin de non-recevoir justifiée par le secret professionnel auquel sont d'ailleurs astreints les fonctionnaires fiscaux, sous peine de sanctions pénales.

2.1.3 L'assistance mutuelle en présence de traités internationaux

Le principe de souveraineté fiscale s'oppose généralement à la transmission d'informations entre Etats ou permet à tout le moins d'en contester la légalité, ainsi que celle des impositions en résultant.

Aussi un certain nombre d'Etats ont-ils décidé de conclure entre eux des accords de collaboration visant à légaliser et à donner force probante aux renseignements qu'ils s'échangent.

L'assistance administrative peut se définir comme l'ensemble des opérations traduisant, en application d'une convention fiscale ou d'un accord d'échange de renseignements, une coopération entre les administrations fiscales de deux ou plusieurs Etats.

Elle traduit la volonté d'échanger des informations permettant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des Etats intéressés (selon les conventions fiscales ou accords signés). Elle peut s'effectuer en amont d'un contrôle à des fins de programmation ou en cours de contrôle (contrôle du bureau ou contrôle fiscal externe sur place).

Dès lors qu'un Etat est sollicité par une autorité compétente, il doit mettre en œuvre, conformément à l'accord signé, les moyens juridiques et pratiques que lui confère sa législation nationale pour répondre à l'administration étrangère.

Annexe 1 : Source : France - Bulletin officiel des finances publiques - Dispositions communes - Droit conventionnel - Assistance entre États – Présentation des clauses conventionnelles prévoyant une assistance entre États, telles que proposées par le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

a) *Fondements juridiques de l'assistance mutuelle au niveau international*

➤ Conventions bilatérales

L'échange international d'informations se fonde, entre autres, sur les conventions bilatérales préventives de la double imposition. Ces conventions s'inspirent très largement des Modèles NU et OCDE.

L'échange d'informations est organisé de manière plus ou moins large en fonction des dispositions conventionnelles spécifiquement mises en place à cet effet. Concrètement, la plupart des conventions autorisent l'échange :

- des informations nécessaires à l'application correcte des conventions, c.-à-d. aux fins de permettre aux Administrations fiscales de s'assurer que les exonérations ou réductions d'impôts conventionnellement prévues sont accordées à bon droit ;
- des informations nécessaires à l'application de la législation interne de chacun des deux Etats partenaires, c'est-à-dire en vue de vérifier que leurs contribuables respectifs subissent l'impôt à concurrence de la juste hauteur de leurs revenus, pourvu que l'imposition résultant de l'échange soit conforme à la convention.

A noter toutefois que plusieurs conventions en vigueur limitent l'échange :

- aux seules informations relatives aux impôts visés par les conventions, à savoir les impôts directs sur les revenus et, le cas échéant, sur la fortune ;
- aux informations portant sur les seuls résidents des deux Etats partenaires.

Quelques conventions, enfin, n'offrent que des possibilités d'échange très limitées. Par exemple, la convention conclue entre la Belgique et la Suisse n'autorise un échange d'informations qu'en vue d'apprécier le bien-fondé des demandes introduites par des résidents de la Belgique ou de la Suisse afin de bénéficier des exemptions ou réductions d'impôts conventionnellement prévues.

➤ Des conventions multilatérales qui couvrent l'échange de renseignements applicables dans des pays membres du CREDAF

Beaucoup de pays ont signé des conventions multilatérales, ou des règlements multilatéraux, dans lesquels l'échange de renseignements est prévu. (cf. annexe 2 : tableau reprenant ces bases multilatérales).

➤ Convention multilatérale en matière d'assistance administrative

Issue des travaux conjoints du Conseil de l'Europe et de l'OCDE, la Convention multilatérale du 25 janvier 1988 (amendée en 2011) concernant l'assistance administrative en matière fiscale constitue un instrument juridique mis à la disposition des Etats dans le cadre de l'échange de renseignements.

Signée à ce jour par plus de 60 pays (situation fin 2013), cette convention présente des possibilités d'assistance administrative beaucoup plus vastes :

- en ce qu'elle vise toute personne (physique ou morale) assujettie à l'impôt dans un Etat, indépendamment du lieu de résidence ou de la nationalité de celle-ci ;
- en ce qu'elle vise une grande variété d'impôts :
 - impôts sur les revenus ;
 - TVA ;
 - cotisations de sécurité sociale obligatoires ;
 - droits d'enregistrement frappant les donations entre vifs ;
 - droits d'accises ;
 - taxe annuelle sur les contrats d'assurances ;
 - taxe annuelle sur les participations bénéficiaires ;
 - droits de succession et de mutation par décès.

- en termes de formes d'assistance :
 - échange de renseignements ;
 - recouvrement ;
 - notification de documents (afin de s'assurer que le contribuable est en possession de tous les documents relatifs à l'impôt à établir ou dû et peut ainsi faire valoir ses remarques ou griefs : avis d'imposition, avis de rectification de la déclaration, demande de renseignements, etc.).

Chaque Etat partie à la Convention multilatérale a la faculté d'en réduire la portée en émettant des réserves par rapport à :

- certaines catégories d'impôts ;
- certaines formes d'assistance,
- l'assistance à prêter en matière de recouvrement de créances fiscales existant au moment de l'entrée en vigueur de la Convention.

➤ Directive européenne (pour information)

Une directive du Conseil des Communautés européennes, datant du 15 février 2011 (2011/16/UE), organise l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres de l'Union Européenne dans le domaine des impôts directs.

Sur base de cette directive, les autorités compétentes des Etats membres échangent toutes les informations leur permettant l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune.

➤ Des accords spécifiques d'échange de renseignements

Quand deux Etats n'ont pas une convention fiscale et ne disposent d'aucune autre base légale pour l'échange de renseignements, ils peuvent conclure un accord spécifique sur l'échange de renseignements (Cf. annexe 3 : modèle d'accord OCDE).

Ce genre de base légale est fortement recommandé pour les pays qui veulent augmenter en peu de temps leur possibilité d'échanger des renseignements sans vouloir nécessairement conclure des conventions bilatérales.

b) Remarque (hiérarchie des normes)

➤ Priorité des traités internationaux sur le droit interne

Les traités internationaux ayant la primauté sur la législation interne, un Etat partie à un accord portant sur la collaboration administrative internationale est contraint de respecter ces obligations. De nombreuses limites sont cependant mises à cette collaboration.

➤ Priorité de la norme juridique la plus efficace

Lorsque des traités internationaux se trouvent en situation de concurrence, la préférence est donnée à celui de ces traités qui permet d'atteindre les objectifs de la manière la plus efficace.

2.1.4 L'autorité compétente

Chaque Etat doit désigner les autorités compétentes chargées de mettre en œuvre l'assistance administrative visée dans les conventions fiscales, les traités ou les accords d'échanges de renseignements. Cette liste doit comprendre les fonctions et les coordonnées desdites autorités.

La liste des autorités compétentes dans le cadre de l'assistance administrative internationale doit faire l'objet d'une diffusion en interne et à destination des administrations fiscales partenaires en matière d'échanges de renseignements

Il convient de diffuser, à la fois en interne et à destination des administrations fiscales partenaires, la liste des autorités compétentes avec leurs coordonnées et fonctions.

2.1.5 Principes

L'échange de renseignements, qui ne peut être fait que pour des fins fiscales, obéit à certains principes. Le non-respect de ces principes a des conséquences graves : ou bien l'Etat partenaire va refuser de répondre à la question posée, ou bien les renseignements reçus ne pourront pas être valablement utilisés dans le cadre d'une procédure fiscale.

Il est très important d'informer les fonctionnaires sur ces principes. Cela peut être fait dans une instruction, dans un cours ou dans une session d'information de sensibilisation.

a) Intervention obligatoire des autorités compétentes

Comme décrit au 1.3, seules les informations régulièrement échangées entre autorités compétentes peuvent être valablement utilisées dans le cadre d'une procédure fiscale.

Il est dès lors très important que tous les fonctionnaires sachent qu'ils doivent toujours passer par l'Autorité compétente s'ils veulent obtenir des renseignements de l'étranger.

Dans certaines régions, on constate que les agents de l'administration fiscale, dont la circonscription se trouve dans la zone frontalière, ont tendance à contacter directement leur collègue de l'administration fiscale étrangère frontalière. Ceci n'est pas permis quand ils ont besoin des renseignements pour établir une taxation. Pour répondre à la demande de ces agents, qui ont parfois seulement besoin de renseignements, de pouvoir contacter directement leur homologue du pays voisin, les Etats ont la possibilité de conclure un dispositif transfrontalier dans lequel la délégation de la qualité d'autorité compétente peut être accordée à des personnes spécifiques avec mention de la zone, les impôts et les sujets concernés. (Cf. annexe 4 : exemple d'un tel dispositif).

b) La confidentialité

Les renseignements communiqués conformément aux dispositions d'une convention doivent être tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet Etat.

Le commentaire sur l'article 26 du modèle NU stipule : les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement, par les procédures et poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé. En plus, il est clair que les renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, son représentant ou des témoins dans des procédures civiles ou pénales⁸.

Certaines conventions ou d'autres bases légales peuvent avoir des dispositions plus larges ou plus strictes. A vérifier alors, chaque fois, à quelles personnes les renseignements obtenus peuvent être communiqués.

c) Limitations et restrictions

Les instruments juridiques mis en place sur le plan international en vue de l'échange d'informations prévoient que l'Etat auquel des renseignements sont demandés n'est pas obligé de prendre des mesures administratives qui dérogent à sa propre législation, à sa pratique administrative ou à celles de l'Etat requérant, ni de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus sur la base de sa propre législation, de sa pratique administrative ou de celles de l'Etat requérant. L'Etat doit disposer de moyens au niveau de son droit interne afin de pouvoir collecter les informations ou renseignements.

En d'autres termes, l'administration requise de fournir des renseignements ne peut en aucun cas excéder les pouvoirs d'investigation et de contrôle qui lui sont conférés par sa législation nationale en vue de vérifier la situation fiscale des contribuables et d'établir l'impôt. Ceci implique que toutes les restrictions prévues par le droit interne sont également applicables dans le cadre de l'échange de renseignements, notamment celles qui ont trait au secret et aux délais.

⁸ Le commentaire du modèle de convention OCDE stipule : les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement, le recouvrement des impôts, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé, ou par le contrôle de ce qui précède.

➤ Secret

✓ Le secret professionnel

Certains contribuables (avocats, notaires, médecins...) peuvent se prévaloir du secret professionnel afin, par exemple, de ne pas communiquer les renseignements qu'ils détiendraient relativement à des tiers. Ces contribuables pourront également invoquer le secret professionnel lorsque l'administration fiscale recherchera des renseignements pour le compte d'un Etat étranger.

Toutefois, le secret professionnel dont se prévaut éventuellement un contribuable peut être levé à l'intervention de l'autorité disciplinaire dont ce dernier dépend.

✓ Le secret industriel et commercial

L'Etat auquel des renseignements sont demandés n'est pas non plus tenu de fournir des renseignements qui dévoileraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial.

Il est possible que rien, dans la législation fiscale nationale, n'empêche l'administration d'interroger un contribuable sur des éléments constituant pour celui-ci un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé de fabrication ou commercial dont la divulgation risque de causer un préjudice important au contribuable qui les détient.

Toutefois, lorsqu'il apparaît que les renseignements à rechercher sur requête d'un Etat partenaire sont susceptibles de porter sur un tel secret, l'Administration fiscale signale en principe au contribuable auprès duquel les investigations sont menées que les renseignements sont recherchés à la demande d'une administration étrangère. Le contribuable peut faire valoir ses objections mais il est tenu de fournir les renseignements demandés et c'est l'autorité compétente qui détermine s'il convient ou non de communiquer les renseignements à l'administration étrangère.

Si l'Administration décide de fournir ce type de renseignements, sa responsabilité civile est engagée vis-à-vis des contribuables le cas échéant lésés.

✓ Le secret bancaire

Le secret bancaire constitue un cas spécifique. Dans le modèle de convention OCDE et le modèle de convention NU, il est prévu qu'aucune limitation ne peut être interprétée comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

L'autorité compétente ne peut dès lors plus invoquer le secret bancaire dans sa législation nationale pour ne pas répondre à une demande de renseignements bancaires.

Il est bien sûr possible que certaines conventions ne reprennent pas cette disposition, mais le travail réalisé par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales met en garde tous les pays qui n'échangent pas des informations bancaires. Les pays qui connaissent encore un secret bancaire dans leur législation nationale, et qui ont des conventions sans la disposition mentionnée dans ce point, doivent, s'ils veulent être considérés comme pays 'en conformité (compliant)' dans l'examen des pairs, chercher des solutions pour résoudre ce problème (par exemple par la suppression du secret bancaire en droit national).

➤ Délais

L'échange de renseignements est également limité par les délais d'investigation prévus par la législation interne des différents Etats.

Par exemple, le Code des impôts sur les revenus du pays A octroie à l'Administration des contributions directes certains pouvoirs d'investigation et de contrôle ; cependant, il prévoit que ces pouvoirs ne peuvent être utilisés au-delà d'un certain délai. Ce délai comprend la période imposable (année des revenus) et une période de 3 ans à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (l'exercice d'imposition débute généralement le 1^{er} janvier de l'année suivant celle des revenus). Il peut, à certaines conditions, être prolongé de quatre ans en cas de fraude.

Exemple : Une entreprise tient sa comptabilité par année civile. Pour déterminer le bénéfice imposable réalisé par cette société en 2006, l'Administration des contributions directes pourra procéder à des investigations durant l'année 2006 (exercice d'imposition 2007) et jusqu'au 31/12/2009 (2013 en cas de fraude).

Passé ce(s) délai(s), l'Administration des contributions directes ne pourra plus procéder à aucune investigation portant sur l'année 2006, ni demander à l'administration fiscale d'un Etat partenaire des renseignements nécessitant des investigations concernant cette même année. Elle ne pourra pas davantage, au-delà du (des) même(s) délai(s), se livrer à des investigations en vue de répondre à une demande de renseignements émanant d'une administration étrangère.

En outre, elle ne pourra user du délai supplémentaire de quatre ans applicable en cas de fraude que si la demande de renseignements de l'administration étrangère fait apparaître des indices de fraude dans le chef du contribuable du pays A qui doit faire l'objet des investigations (ou dans le chef du contribuable étranger qui fait l'objet de la demande de renseignements).

Il va de soi que les informations ne nécessitant pas d'investigations, telles que celles disponibles dans les dossiers fiscaux, peuvent être transmises ou demandées indépendamment de tout délai.

Dernièrement, aucun renseignement ne doit être fourni dont la communication serait contraire à l'ordre public.

d) Réciprocité

Le principe de réciprocité, récurrent dans l'international, prévoit qu'un Etat ne devrait pas demander des renseignements à un autre Etat s'il n'est pas lui-même en mesure de fournir de tels renseignements, et que l'autre Etat n'est pas obligé de répondre à une demande de renseignements dans un cas pareil.

Par exemple, si le délai d'investigation dans le droit interne du pays A est de 3 ans, le pays B n'est pas obligé de répondre à une demande de renseignements du pays A qui concerne des données d'il y a 5 ans.

e) Epuisement des propres sources d'informations

En principe, un Etat qui est saisi d'une demande de renseignements n'est pas tenu d'y donner une suite favorable lorsqu'il apparaît que l'autorité compétente de l'Etat demandeur n'a pas épuisé ses propres sources habituelles d'information.

Exception à ce principe peut être faite quand la collecte de tels renseignements dans le pays même aurait comme conséquence que le contribuable alerté, mette en place un mécanisme d'évasion fiscale.

2.1.6 Les formes d'échange de renseignements

L'échange de renseignements peut prendre l'une des trois formes suivantes :

a) L'échange de renseignements sur demande

Cet échange de renseignements est mis en œuvre lorsqu'un Etat souhaite recueillir des informations susceptibles d'être détenues par un autre Etat partenaire afin d'assurer une correcte imposition (validation d'un document, des impôts déclarés et acquittés, des revenus, du patrimoine, d'informations bancaires...).

Un formulaire type peut être établi afin que les services portent les mentions utiles à l'identification des contribuables, personnes physiques ou morales, et motivent leurs demandes d'assistance de manière explicite (cf. modèle OCDE ou exemple de formulaire simple en annexe).

La référence à l'article de la convention fiscale (article 26, article du traité applicable ou article de l'accord d'échanges de renseignements) doit être mentionnée dans la demande d'assistance administrative comme fondement juridique de la demande.

Il est précisé, qu'au sein de l'Union Européenne, des formulaires types automatisés ont été mis en place avec des traductions de questions types et d'échanges par le biais d'une messagerie sécurisée.

Un délai moyen de réponse doit être défini permettant de concilier les procédures de contrôle et la collecte des informations. Un délai moyen de 3 mois est généralement nécessaire. Le caractère urgent de la demande, en cas de prescription par exemple, pourra être mentionné dans la demande.

Un système de relance pourra être mis en place si, par exemple, aucune réponse n'est parvenue dans un délai de 6 mois, tant en matière de flux entrants que sortants.

Tant les services chargés de l'établissement de l'impôt que ceux en charge du traitement des réclamations ou du recouvrement sont autorisés à formuler de telles demandes pour autant, toutefois, que les enjeux le justifient. Tel peut être notamment le cas :

- lors de la souscription dans un pays, par un résident d'un Etat partenaire, à une augmentation de capital lorsqu'il existe de bonnes raisons de croire que cette opération est en réalité effectuée par les dirigeants de l'entreprise du pays (« homme de paille ») ;
- lors du paiement à l'étranger d'intérêts, de redevances, d'honoraires ou de commissions dont les véritables bénéficiaires pourraient être des personnes établies dans le pays ;
- à l'occasion de l'acquisition ou de la cession à l'étranger d'éléments d'actif à des prix anormalement élevés ou bas ;
- en vue de déterminer le bénéfice d'un établissement stable d'une entreprise étrangère ;
- pour obtenir une nouvelle adresse ;
- etc.

b) L'échange de renseignements d'office

Il concerne la transmission, sans demande préalable, selon un calendrier préalablement établi, d'informations relatives à certaines catégories de revenus ayant leur source dans un Etat et concernant un résident de l'autre Etat ou à certaines opérations (comme des transactions immobilières). Les revenus principalement visés sont les pensions, salaires, intérêts, redevances, honoraires, commissions.

Cette procédure d'échange de renseignements n'est pas obligatoire lorsqu'elle n'est pas expressément prévue dans la convention.

Il est également question d'échange d'office lorsque l'Etat de résidence d'un contribuable prend connaissance de l'existence de revenus en provenance d'un autre Etat par le biais de formalités (attestation de résidence, notamment) que doit accomplir ce contribuable en vue de bénéficier des exemptions ou exonérations d'impôts conventionnellement prévues dans l'Etat de source des revenus.

Les autorités compétentes de chacun des Etats doivent signer un accord définissant les modalités et le calendrier de l'échange d'office, appelé « arrangement administratif ». Après s'être assuré des modalités de collecte d'informations dans son pays, la liste des renseignements qui seront communiqués est arrêtée ainsi que leurs conditions de transmission (format des fichiers informatiques, support informatique, envoi sécurisé...).

A noter que les arrangements administratifs ainsi conclus entre Etats sont sans réelle portée juridique. Il s'ensuit qu'en l'absence de pareils arrangements, des Etats partenaires sont parfaitement autorisés à se communiquer de manière régulière et massive des informations. Il s'agira alors plutôt d'échange spontané de renseignements (voir infra).

(cf. annexe 5 : exemple d'un accord)

Puisque l'échange d'office exige une communication fréquente d'informations sur certaines catégories de revenus, il est recommandé aux Etats qui éprouvent des difficultés pour la collecte ou la transmission des informations de bien vérifier l'utilité de prévoir, à ce stade, l'échange d'office. Auparavant, il est préférable de faire une évaluation entre les avantages de recevoir certaines données (tant en ce qui concerne le nombre qu'en ce qui concerne le contenu) et les coûts que la collecte et l'envoi des informations entraînent. Dans l'évaluation, on doit aussi tenir compte des possibilités de traiter utilement les données reçues.

c) L'échange de renseignements spontané

Chaque Etat peut juger de l'opportunité de transmettre à ses partenaires, sans demande préalable de sa part, des informations qui permettront au pays partenaire d'assurer une correcte imposition des personnes physiques ou morales dans son Etat. C'est un moyen de lutter activement contre la fraude fiscale internationale.

Exemple : un fournisseur accorde d'importantes ristournes à l'un de ses clients, résident d'un Etat partenaire ; ces ristournes font l'objet de notes de crédit séparées ; à défaut d'être reprises dans la comptabilité, ces notes de crédit échapperaient à l'Administration partenaire si elles ne sont pas communiquées par l'Autorité fiscale du pays de résidence du fournisseur.

L'échange spontané peut également être formalisé dans des arrangements administratifs.

2.1.7 Utilisation des renseignements reçus de l'étranger

L'échange de renseignements permet aux administrations fiscales de s'assurer que les contribuables déclarent leurs revenus d'origine étrangère. Lorsque des renseignements reçus de l'étranger révèlent qu'un contribuable a omis de déclarer des revenus imposables, un supplément d'impôt peut être établi et ce, dans le délai légal de prescription prévu par le droit interne.

Toutefois, il arrive que l'administration étrangère ne fasse parvenir des renseignements qu'après l'expiration du délai d'imposition normal. Dans ce cas, il serait intéressant d'avoir, dans le Code des impôts sur les revenus, une disposition qui prévoit que l'impôt peut être établi pendant un délai supplémentaire à compter de la date à laquelle l'administration a pris connaissance des renseignements. Certains Etats disposent dans leur droit interne d'une disposition permettant une prorogation des délais de prescription

Exemple : le Code des impôts sur les revenus belge prévoit un délai supplémentaire de 24 mois à compter de la date à laquelle l'administration a pris connaissance des renseignements, et ce notamment, lorsqu'un contrôle ou une enquête effectués par les autorités compétentes d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés en Belgique au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle les résultats de ce contrôle ou de cette enquête sont parvenus à l'Administration belge.

Illustration : Des informations sont communiquées par une administration étrangère le 19 octobre 2007. Si ces informations se rapportent à des revenus non déclarés au cours d'une des années : 2006, 2005, 2004, 2003 ou 2002 (c.-à-d. des revenus des années 2005, 2004, 2003, 2002 ou 2001), l'Administration belge est autorisée à établir le supplément d'impôt résultant de cette communication jusqu'au 19 octobre 2009.

Il s'ensuit que l'Administration belge veille tout particulièrement à dater de manière certaine les informations en provenance de l'étranger. Cette date certaine de réception est donnée par l'autorité compétente belge.

Le traitement des renseignements obtenus doit se faire en respectant les principes mentionnés ci-dessus. L'attention est spécifiquement attirée sur la confidentialité des renseignements. Toute communication doit être limitée aux personnes mentionnées dans la base légale applicable et des procédures doivent être mises en place pour assurer la confidentialité de ces renseignements à tout moment.

Par exemple : Quand on a reçu des informations sur plusieurs personnes dans une lettre et que le contribuable demande à voir la communication, les renseignements sur les autres contribuables doivent être barrés.

Quand d'autres administrations (fiscales ou non-fiscales) ou instances que celles mentionnées dans le point 2.1. (b), ont, suivant le droit interne, un droit de regard dans le dossier fiscal du contribuable, les renseignements reçus doivent être retirés du dossier avant de donner accès au dossier.

Quand on veut utiliser les renseignements reçus pour d'autres fins, il est indispensable de demander préalablement l'accord de l'Etat qui a fourni les renseignements.

2.1.8 Les modalités de l'échange de renseignements

✓ Des formulaires spécifiques pour l'échange de renseignements

Un formulaire type et une notice explicative doivent être établis afin que les services portent les mentions utiles à l'identification des contribuables, personnes physiques ou morales, et motivent leurs demandes d'assistance. Les formulaires bilingues sont à privilégier avec certains pays car ils permettent un traitement plus rapide des demandes.

(cf. annexe 6 : exemple de formulaire OCDE, formulaire ATAF, formulaire simple)

✓ Base légale

Le fondement juridique de la demande d'échange de renseignements doit impérativement être mentionné dans les formulaires d'échange ou dans tous documents servant de base à l'échange d'information.

L'autorité compétente doit s'assurer, préalablement à l'envoi de la demande, de la validité des informations demandées en fonction du fondement juridique mentionné.

La référence à l'article de la convention fiscale (article 26 ou article de l'accord d'échanges de renseignements) doit être mentionnée dans la demande d'assistance administrative comme fondement juridique de la demande.

✓ Délais

Les délais de réponse doivent faire l'objet d'un suivi rigoureux (cf. outil de suivi des échanges) afin de respecter les délais de l'échange sur demande ou d'office et d'adresser dans certains cas, une relance à ses propres services ou à l'autre Etat.

✓ Mesures à prendre pour la collecte et la transmission

Le circuit de transmission aux services chargés de la collecte des informations, doit être défini préalablement de manière à répondre dans un délai satisfaisant aux demandes : services locaux, services d'enquêtes...

Après analyse de chaque demande et selon la nature des renseignements demandés, l'autorité compétente se charge de collecter les informations.

✓ Un outil de suivi des échanges à la disposition de chaque autorité compétente

Selon le nombre de demandes d'assistance administrative de chaque Etat, un outil de suivi statistique utilisé par les autorités compétentes doit être mis en place afin de suivre les délais, les pays destinataires tant en matière de flux entrants que sortants, permettant ainsi de mesurer l'efficacité des services en matière d'échanges de renseignements. En fonction du flux des demandes et de leur importance, un outil informatique ou manuel pourrait être mis en place. A l'aide de requêtes sur cet outil, des statistiques de délais par pays peuvent être facilement établies ainsi que la relance des services (en interne) ou pays destinataires des demandes pour non réponse dans le délai de 6 mois.

Annexe 7 : Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012.

Annexe 8 : Fiche pratique OCDE juin 2012 - Convention concernant l'Assistance Administrative Mutuelle en Matière Fiscale.

Annexe 9 : Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, approuvé par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 23 janvier 2006.

Annexe 10 : Accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la Principauté d'Andorre relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale, signé à Andorre-la-Vieille le 22 septembre 2009.

- ✓ Un espace professionnel dédié au contrôle fiscal international sur l'intranet national, local, ou d'un service

Un espace professionnel dédié permet de sensibiliser les agents chargés de la mise en œuvre de l'échange de renseignements tout en leur facilitant l'accès aux formulaires, aux notices explicatives, aux fiches pays, aux problématiques rencontrées...et permet également de mutualiser les bonnes pratiques.

2.2 ASSISTANCE ADMINISTRATIVE EN MATIERE DE CONTROLE

Certaines conventions ou accords d'échange de renseignements comprennent des dispositions relatives à l'assistance en matière de contrôle traitées dans ce point.

2.2.1 L'arrangement administratif

L'assistance administrative est souvent organisée par un arrangement administratif entre Autorités compétentes des Etats concernés et trouve son fondement dans les conventions bilatérales ou multilatérales, les accords d'échange de renseignements et dans la directive européenne.

2.2.2 La coordination des contrôles fiscaux

a) Les contrôles simultanés

Par contrôles fiscaux simultanés, il convient d'entendre les contrôles opérés au même moment, par des Administrations de différents Etats, chacune sur son propre territoire, à charge d'une même personne ou de plusieurs personnes possédant des intérêts communs (entreprises associées, par exemple). Dans ce contexte, des renseignements peuvent également être échangés.

Le contrôle simultané est un contrôle fiscal coordonné entre deux ou plusieurs Etats dans le but d'échanger et/ou de comparer des renseignements entre vérificateurs fiscaux, dans le cadre de plusieurs vérifications de comptabilité menées dans différents Etats.

Les contrôles fiscaux simultanés visent notamment à :

- déterminer le montant exact de l'impôt dû par un contribuable lorsque :
 - un dossier fiscal présente des problèmes de prix de transfert ;
 - des techniques de fraude ou d'évasion fiscales semblent décelées ;
 - des revenus non déclarés, des versements de commissions occultes sont identifiés ;
 - le recours à des paradis fiscaux est mis en évidence ;
 - ...
- faciliter l'échange de renseignements relatifs :
 - aux pratiques commerciales d'entreprises multinationales ;
 - aux accords de partage des coûts ;
 - aux méthodes de répartition des bénéfices ;
 - ...

Dans ce but, les échanges d'informations ont lieu lors de réunions organisées dans les Etats participants, et par échanges directs entre vérificateurs. C'est souvent une direction de l'administration centrale qui centralise et coordonne les contrôles simultanés ; c'est généralement le bureau désigné comme autorité compétente ou en charge du contrôle fiscal.

Le contrôle simultané permet notamment de coordonner les contrôles sur une période déterminée, d'établir un calendrier dans l'échange d'informations (échanges directs entre vérificateurs de documents, de méthodes, stratégies, investigations...).

Concrètement, après avoir identifié le contribuable devant faire l'objet d'un contrôle simultané, la proposition est transmise à l'autre Etat en communiquant l'ensemble des éléments ayant motivé la sélection de l'affaire (un modèle type est établi permettant ainsi d'harmoniser les demandes). L'autorité compétente destinataire de la proposition donne son accord ou motive son refus dans un délai maximum d'un mois.

Après avoir donné leur accord sur un contrôle simultané et validé les contribuables devant faire l'objet d'un contrôle, de manière simultanée, les Etats concernés organisent des réunions permettant d'échanger directement des informations. Généralement, la réunion initiale a lieu dans l'Etat requérant et les autres réunions ont lieu dans chaque Etat selon les modalités définies au préalable.

CONTRÔLE SIMULTANE - FICHE METHODE	
Base réglementaire entre Etats	Une base réglementaire doit être établie (conventions fiscales, accords internationaux ...).
Bureau chargé de la coordination et du suivi	Administration centrale – autorité compétente.
Proposition de contrôle simultané	Initiative étrangère ou nationale.
Rédaction d'une proposition avec identification des personnes visées par le contrôle simultané	Acceptation / refus motivé selon un délai fixé.
Désignation des autorités compétentes : Mandat d'autorité compétente aux participants du contrôle simultané	Un mandat d'autorité compétente doit être donné aux agents chargés du contrôle simultané car <i>«seules les informations régulièrement échangées entre autorités compétentes sont opposables aux contribuables dans le cadre d'une procédure fiscale»</i> .
Déroulement du contrôle simultané	Organisation de réunions : <ul style="list-style-type: none"> - Présentation des dossiers ; - Stratégie de contrôle à définir ; - Engagement des opérations de contrôle ; - Conclusions des opérations.
Echanges d'informations	Pour pouvoir être opposés au contribuable, les échanges d'information doivent être effectués entre autorités compétentes.
Clôture d'un contrôle simultané	La clôture d'un contrôle simultané est indépendante de la clôture d'une opération de contrôle fiscal.
Fondement des rectifications	Obligation de motiver les rappels et rehaussements conformément à législation de chaque Etat.
Durée	La durée d'un contrôle simultané est d'environ un an.
Financement	Un financement spécifique doit être prévu afin de prendre en charge les déplacements des vérificateurs occasionnés par les réunions.
Remarques	Les échanges d'information concernant des personnes non visées par le contrôle simultané s'effectuent dans le cadre de l'assistance administrative.

b) Missions à l'étranger - Contrôles fiscaux à l'étranger

Tant la Directive européenne que les Conventions multilatérales autorisent les fonctionnaires des Administrations fiscales d'un Etat à recueillir des renseignements auprès de contribuables établis sur le territoire d'un autre Etat. De tels déplacements ne peuvent se faire qu'avec l'accord des Autorités compétentes des Etats concernés, lesquelles déterminent l'étendue exacte de la mission confiée aux agents et de leurs pouvoirs. A cet effet, des accords ponctuels ou de portée générale peuvent être conclus.

En pratique, l'envoi de fonctionnaires à l'étranger et l'acceptation de fonctionnaires étrangers sur le territoire d'un Etat restent exceptionnels et sont toujours subordonnés à l'accord préalable de l'autorité compétente de cet Etat. Un fonctionnaire étranger autorisé à opérer dans l'autre Etat sera toujours accompagné d'un fonctionnaire de cet Etat, chargé de veiller au strict respect des règles relatives aux investigations légalement admises dans cet Etat.

Pour ce qui est des Etats non membres de l'Union Européenne ou non Parties à la Convention multilatérale ou toute autre convention qui prévoit cette présence, les possibilités de missions à l'étranger sont extrêmement réduites. Tout au plus, certaines conventions bilatérales autorisent-elles, moyennant accord des Autorités compétentes, des fonctionnaires à se rencontrer pour échanger des informations entre eux ; en aucun cas, un fonctionnaire d'un Etat ne peut procéder à des investigations auprès d'un contribuable établi dans l'autre Etat.

Procédure : (exemple de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la Principauté d'Andorre relatif à l'échange de renseignement en matière fiscale – article 6 – contrôles fiscaux à l'étranger) :

1. La Partie requise peut, dans les limites autorisées par son droit interne, moyennant un préavis raisonnable de la Partie requérante, autoriser des représentants de l'autorité compétente de la Partie requérante à entrer sur le territoire de la Partie requise pour interroger des personnes physiques et examiner des documents, avec le consentement écrit préalable des personnes concernées. L'autorité compétente de la Partie requérante informe l'autorité compétente de la Partie requise de la date et du lieu de la réunion prévue avec les personnes concernées.
2. A la demande de l'autorité compétente de la Partie requérante, l'autorité compétente de la Partie requise peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de la Partie requérante à assister à un contrôle fiscal sur le territoire de la Partie requise.
3. Si la demande mentionnée ci-dessus est acceptée, l'autorité compétente de la Partie requise qui conduit le contrôle communique, aussi rapidement que possible, à l'autorité compétente de la Partie requérante la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou la personne désignée pour réaliser le contrôle ainsi que les procédures et conditions exigées par la Partie requise pour conduire le contrôle. Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par la Partie requise qui le conduit.

c) Les contrôles conjoints

Une nouvelle forme d'assistance administrative est créée par l'OCDE : des contrôles conjoints.

La différence entre ce genre de contrôle et le contrôle simultané est que, dans un contrôle conjoint, on crée une équipe de contrôle avec des représentants des Etats participants, qui vont faire tout le contrôle sur les différents territoires. Pour éviter des risques de double imposition ou des impositions contraires à la convention, il est suggéré que l'autorité compétente fasse aussi partie de l'équipe.

Le contrôle conjoint est un instrument qui paraît très utile pour des contrôles de prix de transfert.

Des problèmes de procédures peuvent être évités par l'obtention préalable de l'accord du (des) contribuable(s). Et même avec cet accord, plusieurs obstacles peuvent entraver les travaux, entre autres la connaissance de la langue officielle et du droit interne (surtout les règles de procédure) de tous les Etats participants.

Annexe 11 : Manuel sur l'Echange de renseignements à des fins fiscales OCDE - Vérifications conjointes

Les contrôles fiscaux à l'étranger prévoient, selon la forme choisie, l'intervention des contrôleurs d'un autre Etat dans un contrôle. Dans certains pays, cette intervention ne sera possible que lorsque la législation interne contient des dispositions spécifiques qui permettent à ces contrôleurs de participer, sous strict respect des règles de procédure, à ce contrôle. La nécessité de ce genre de disposition dépend de l'existence ou non des dispositions qui prohibent une telle intervention.

2.3. FORMULAIRES – ATTESTATIONS POUR OBTENIR LES AVANTAGES PREVUS PAR LA CONVENTION

En vue de l'élimination des doubles impositions, les Etats parties à une convention fiscale peuvent prévoir l'octroi d'une exonération pour les revenus provenant de l'Etat de source ou opter pour un partage d'imposition. Dans ce dernier cas, le droit d'imposition de l'Etat source de revenu est limité, pour les revenus passifs par exemple, à un taux défini par la convention.

L'application des taux conventionnels, en particulier, et des avantages prévus par la convention, en général, nécessite l'identification du lieu de résidence de la personne bénéficiaire des revenus. En effet, les dispositions de l'article premier de la convention modèle OCDE/NU prévoient que la convention fiscale ne s'applique que pour les personnes qui sont des résidents de l'un ou des deux Etats contractants.

En vue d'une application harmonisée et standardisée des dispositions de la convention fiscale, des formulaires ou attestations préétablis à remplir, dont le rôle est de permettre une mise en œuvre effective des dispositions de la convention, sont utilisés.

Le présent point a comme objet de présenter, notamment, les différents formulaires pouvant exister, leur contenu et les structures habilitées à les signer.

2.3.1. Catégorie de formulaires

Selon la pratique des Etats, il est fait recours le plus souvent à quatre catégories de formulaires pour permettre aux contribuables de bénéficier des avantages prévus par les conventions fiscales internationales. Ces formulaires consistent en ce qui suit :

a) Formulaire de résidence fiscale :

Le formulaire de résidence fiscale est remis par l'administration fiscale d'un Etat contractant aux personnes ayant une résidence fiscale dans ledit Etat afin de le présenter à l'administration fiscale de l'autre Etat contractant pour se prévaloir des dispositions de la convention fiscale liant les deux Etats.

Il est précisé que, dans certains cas, ledit formulaire est remis, par le résident d'un Etat, à l'organisme procédant au paiement des revenus imposables situé dans l'autre Etat et ce, compte tenu que c'est à cet organisme que revient la charge d'effectuer les retenues à la source prévues par le droit interne et permises par les conventions fiscales internationales.

b) Formulaire de réduction ou d'exonération des intérêts, dividendes et redevances :

Le formulaire relatif aux intérêts, dividendes et redevances est conçu afin de permettre à la personne résidente d'un Etat et percevant ces revenus de l'autre Etat contractant de pouvoir bénéficier du taux d'imposition prévu par la convention.

Les Etats contractants peuvent convenir de n'imposer ces revenus que dans l'Etat de résidence du contribuable, comme ils peuvent convenir de partager le pouvoir d'imposition. Dans cette dernière situation, le pays source desdits revenus ne va appliquer qu'une imposition limitée.

Ainsi, selon l'un ou l'autre cas, exposés ci-dessus, l'administration fiscale de l'Etat source desdits revenus fournira au contribuable bénéficiaire de ces revenus, soit une demande d'exonération, soit une demande d'application d'une imposition réduite.

Muni de sa demande dûment attestée par l'Autorité compétente de son Etat de résidence en vue de sa présentation à l'Administration fiscale de l'Etat de source des revenus, le contribuable peut, dans un second temps, se prévaloir des dispositions de la convention fiscale pour bénéficier, selon le cas, soit d'une réduction d'impôts au titre des revenus, soit d'un crédit d'impôts et ce, dans la mesure prévue par la législation de son pays de résidence.

Dans le cas précis de l'exonération desdits revenus dans le pays de source, le contribuable doit procéder à la déclaration de la totalité desdits revenus et ne peut bénéficier, par conséquent, ni d'une réduction d'impôts, ni d'un crédit d'impôts et ce, compte tenu du fait que l'imposition est dévolue en totalité au pays de résidence.

❖ Remarque :

La pratique de certains Etats en matière d'utilisation des formulaires révèle que parfois :

- il n'est fait recours qu'à deux types de formulaires ; l'un concerne l'attestation de résidence et l'autre concerne l'attestation d'imposition des revenus passifs.

En effet, pour cette dernière attestation, une harmonisation des informations à remplir a été opérée afin de diminuer le nombre des formulaires.

- il est prévu des formulaires spécifiques pour le remboursement des impositions effectuées par les débiteurs des sommes imposables dans l'Etat de source. En effet, l'imposition est dans ce cas contraire à la convention fiscale et le contribuable résident de l'autre Etat peut demander une restitution des sommes indument versées à l'administration fiscale de l'Etat de source en remplissant des formulaires spécifiques.

2.3.2. Informations devant figurer dans les formulaires

Les informations devant figurer dans les formulaires varient selon leur catégorie comme suit :

a) Formulaire de résidence fiscale :

Il contient des informations se rapportant :

- ✓ au pays **de source**, avec lequel une convention fiscale a été conclue ;
- ✓ à la nature des revenus passifs (intérêts, dividendes, redevances) ;
- ✓ à l'identification du bénéficiaire effectif des revenus (nom et prénom pour les personnes physiques ou raison sociale pour les personnes morales, la nature d'activité exercée et l'adresse du domicile ou du siège social). Parfois, lorsque ces renseignements sont remplis par le contribuable, celui-ci doit engager sa signature avec indication de la date et du lieu d'établissement du formulaire ;
- ✓ à la désignation de l'année au titre de laquelle le contribuable a disposé de la qualité de résidence ;
- ✓ à la désignation de l'identifiant fiscal sous lequel le contribuable a été immatriculé (certains Etats ne disposent pas d'un tel identifiant) ;
- ✓ à la date et au lieu de délivrance du formulaire ;
- ✓ à la signature et au cachet de la personne ayant délivré le formulaire.

b) Formulaire relatif aux revenus passifs (intérêts, dividendes et redevances) : il contient des informations se rapportant :

- ✓ au pays **de résidence**, avec lequel une convention fiscale a été conclue ;
- ✓ à la nature des revenus passifs (intérêts, dividendes ou redevances), avec identification, pour les dividendes, du nombre des actions ou de parts sociales, la date de leur émission, etc. ;
- ✓ à l'identification du bénéficiaire effectif des revenus (nom et prénom pour les personnes physiques ou raison sociale pour les personnes morales, la nature d'activité exercée et l'adresse du domicile ou du siège social).
- ✓ au numéro d'identification fiscale du contribuable dans son pays de résidence ;
- ✓ à l'apposition de la signature du contribuable, avec indication de la date et du lieu, qu'il est le bénéficiaire effectif des revenus, qu'il a la qualité de résident dans l'autre Etat contractant au sens de la convention fiscale et qu'il ne possède pas, dans le pays de source, un établissement stable ou une base fixe auxquels se rattachent les revenus passifs ;
- ✓ à l'apposition d'une signature, avec indication de la date et du lieu, du représentant de l'administration fiscale du pays de résidence attestant que les informations fournies par le bénéficiaire des revenus sont exactes. Cette affirmation doit indiquer également l'année au titre de laquelle le contribuable a disposé de la qualité de résidence ;

- ✓ à l'identification du débiteur de revenus imposables si c'est à ce dernier que revient la charge d'effectuer les retenues à la source prévues par la convention (nom et prénom ou raison sociale, adresse, numéro d'identifiant fiscal, etc.) ;
- ✓ aux informations liées à la banque compétente en matière de réception des remboursements dans le cas où les retenues à la source ont déjà été opérées selon la législation interne du pays de source ;
- ✓ à la personne qui a été procurée afin d'agir au lieu et place du bénéficiaire effectif des revenus passifs. Dans certains Etats, cette procuration est présentée d'une manière séparée.

2.3.3. Structures habilitées à signer les formulaires

En principe, aussi bien pour les formulaires de résidence fiscale que pour ceux relatifs aux demandes de réduction ou d'exonération portant sur les intérêts, redevances ou dividendes, c'est le responsable du service gestionnaire du dossier du contribuable qui procède à la signature des formulaires en question.

2.3.4. Langue de rédaction des formulaires

Généralement, il est d'usage d'utiliser la langue nationale dans un pays pour la rédaction des imprimés. Mais, souvent, les formulaires sont traduits dans d'autres langues utilisées à l'échelle internationale telles que la langue anglaise, la langue française, ou autres.

2.3.5. Mise à disposition des formulaires pour les contribuables

Les formulaires relatifs à la mise en œuvre des conventions fiscales internationales, ci-dessus présentés, doivent être disponibles et accessibles pour les contribuables au niveau des différentes administrations gestionnaires de l'impôt.

Selon le degré d'informatisation et de dématérialisation des procédures au sein des administrations fiscales des pays, celles-ci peuvent rendre disponibles les formulaires en question sur leur site internet afin de les rendre accessibles pour les contribuables.

2.3.6. Les formulaires comme source d'information non négligeable

Les formulaires attestant de la résidence fiscale d'un contribuable dans un Etat peuvent être une source non négligeable, pour l'administration fiscale dudit Etat, afin de prendre connaissance des revenus réalisés par ledit contribuable à l'étranger.

En effet, le rapprochement desdits revenus avec ceux déclarés par le contribuable en question peuvent être à l'origine d'éventuels contrôles fiscaux.

2.4. MECANISMES GARANTISSANT LA MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS

La mise en œuvre des conventions de non double imposition comprend deux principales voies pour les contribuables estimant faire l'objet d'une double imposition ou d'une interprétation, ou application non conforme aux dispositions de ladite convention, à savoir les recours juridictionnels et administratifs prévus par le droit interne de l'Etat de sa résidence, mais aussi la procédure amiable de résolution des différends entre les autorités compétents des Etats contractants.

Les recours juridictionnels et administratifs de droit commun ont déjà fait l'objet d'un autre guide. De ce fait, dans cette partie l'accent sera mis sur les modalités pratiques de la mise en œuvre de la procédure amiable dans le cadre des conventions internationales tendant à éviter la double imposition, et bien évidemment sur la procédure arbitrale, à défaut d'accord amiable sur les différends pouvant résulter des doubles impositions ou d'interprétations non conformes aux dispositions conventionnelles.

2.4.1. La procédure amiable

La procédure amiable est prévue tant dans les conventions fiscales bilatérales que les conventions multilatérales. Cette procédure découle notamment des modèles de conventions fiscales NU et OCDE. La procédure amiable permet aux autorités fiscales de se rencontrer pour tenter de résoudre les différends d'une manière qui assure l'élimination de la double imposition et une application appropriée de la convention. Selon l'article 25 de ces modèles de conventions, indépendamment des recours juridictionnels prévus en droit interne, les contribuables estimant faire l'objet d'une imposition non conforme aux dispositions conventionnelles ont la possibilité de demander l'ouverture d'une procédure amiable de règlement du différend entre les autorités compétentes des Etats contractants.

En effet, procédure non juridictionnelle, indépendante des voies de recours de droit interne, la procédure amiable, instituée dans le cadre d'une convention fiscale internationale concerne à la fois les cas de double imposition juridique et les cas de double imposition économique. La procédure amiable ne prévoit qu'une obligation de moyens. En effet, les États ne sont pas tenus d'aboutir à une solution assurant une élimination totale de la double imposition mais doivent s'efforcer de résoudre le cas de double imposition, sans obligation de résultat.

a) La procédure amiable telle que prévue par les modèles NU et OCDE (en bref)

(cf. annexe 12 : résumé des commentaires OCDE et NU sur l'article 25)

L'article 25 des deux modèles prévoit d'abord, dans ses paragraphes 1 et 2, que les autorités compétentes doivent s'efforcer de régler, par voie d'accord amiable, la situation des contribuables faisant l'objet d'une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. En outre, dans son paragraphe 3, il invite et habilite les autorités compétentes des États contractants à résoudre par accord amiable les problèmes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la Convention et, d'autre part, à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

Au sujet des modalités pratiques de cette procédure, l'article 25, dans son paragraphe 4, se borne à autoriser les autorités compétentes à communiquer directement entre elles, sans passer par la voie diplomatique et, si elles le jugent opportun, à se concerter oralement ou au sein d'une commission mixte créée spécialement à cet effet. L'article 26 s'applique à l'échange de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre d'une procédure amiable est donc assurée.

Finalement, dans son paragraphe 5, l'article 25 du modèle OCDE prévoit une procédure permettant à un contribuable de demander l'arbitrage des questions non résolues qui ont empêché les autorités compétentes de conclure un accord amiable dans un délai de deux ans. Même si la procédure amiable constitue généralement un mode de règlement efficace et efficient des différends portant sur la Convention, il peut arriver que, dans certains cas, les autorités compétentes ne puissent convenir que l'imposition par chaque État est conforme aux dispositions de la Convention. La procédure d'arbitrage prévue au paragraphe 5 permettra que ces cas soient réglés par une décision indépendante sur les questions non résolues, ce qui permettra de conclure un accord amiable. Cette procédure fait partie intégrante de la procédure amiable et ne constitue pas une solution de rechange pour résoudre les différends relatifs à l'application de la Convention.

Il y'a lieu de préciser que le modèle des NU prévoit deux alternatives relatives à la procédure d'arbitrage.

b) Champ d'application de la procédure amiable

➤ Personnes concernées

L'ouverture d'une procédure amiable dans le cadre d'une convention fiscale déterminée peut être demandée en principe par toute personne physique ou morale résidente de l'un ou de l'autre État partie à la convention. Cette personne peut se faire représenter par un mandataire dûment habilité. En effet, la procédure amiable mise en place par une convention fiscale n'est en principe ouverte qu'aux résidents de l'un ou l'autre État partie à la convention, quelle que soit leur nationalité.

Ainsi, toute personne qui, en vertu de la législation d'un État, est assujettie à l'impôt dans cet État, peut demander l'ouverture de la procédure amiable. De ce fait, il faut s'assurer de la qualité de la personne concernée. A cet égard, une personne morale, considérée comme telle aux fins d'imposition, peut demander l'ouverture de la procédure amiable même si l'imposition effective est établie au niveau de ses membres ou associés et ce, lorsque la convention le prévoit. Ainsi, seuls les pays signataires de conventions prévoyant dans leur champ d'application les sociétés de personnes et les groupements de personnes, ou les groupements d'intérêt économique, sont habilités à recevoir des demandes d'ouverture d'une procédure amiable.

Le contribuable soumet, en principe, son cas à l'autorité compétente de l'État de sa résidence. Néanmoins, certaines conventions ne précisent pas ce point, auquel cas le contribuable peut saisir l'une ou l'autre des autorités compétentes. Lorsqu'il invoque la non-discrimination prévue par l'article 24 de la convention, le contribuable peut saisir l'autorité compétente de l'État dont il possède la nationalité. De nombreuses conventions prévoient cependant que, pour l'application des dispositions relatives à la non-discrimination, la procédure amiable est ouverte aux nationaux des deux États membres quelle que soit leur résidence. Dans les cas où il y a conflit de résidence, le contribuable saisit l'État dont il s'estime résident.

Par ailleurs, les États contractants peuvent, s'ils l'estiment préférable, accorder aux contribuables la faculté d'adresser leurs réclamations, à leur choix, à l'autorité compétente de l'un ou l'autre État.

c) Nature des impositions concernées

La procédure amiable ne peut être engagée que s'il y a imposition ou risque d'imposition non conforme à la convention et ne peut concerner que les impôts visés par la convention.

Il convient, au cas particulier, de se reporter à la liste des impôts en cause énumérée par l'article «impôts visés» de la convention fiscale concernée. Cela étant, en présence d'une clause relative à la non-discrimination dans la convention fiscale, la procédure amiable peut être étendue aux impôts de toute nature ou dénomination. De plus, la convention fiscale peut prévoir que les États contractants sont amenés à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention.

d) Types de litiges concernés

Les stipulations conventionnelles concernant les procédures amiables ne donnent pas d'indications sur les types de litiges pouvant être soumis aux autorités compétentes. La vocation de cette procédure est en effet très large du fait qu'elle concerne toutes les questions relatives à la double imposition aussi bien juridique qu'économique, mais aussi à toutes les situations engendrées par une mauvaise interprétation ou application des dispositions conventionnelles.

Les sujets les plus souvent soumis aux autorités compétentes concernent :

- l'interprétation des termes ou principes conventionnels ;
- les questions relatives à l'attribution de bénéfices à un établissement stable et les problématiques d'allocation des profits et des charges ;
- la qualification d'un type de revenu ;
- les relations entre les entreprises associées, notamment au regard des prix de transfert ;
- l'imposition dans l'État du débiteur, en cas de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, de la partie excédentaire des intérêts et redevances;
- les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la Convention, spécialement à propos de la détermination de la résidence, de l'existence d'un établissement stable ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié.

Les intérêts de retard, les pénalités et les majorations ne sont pas susceptibles de donner lieu à l'ouverture d'une procédure amiable.

e) Mesures permettant l'engagement d'une procédure amiable

La procédure amiable peut normalement être demandée lorsque le contribuable « estime que les mesures prises par un État ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme aux dispositions de la convention ». L'ouverture de la procédure amiable est donc subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe (contribuable et impôt concernés, années en cause, motivations de l'imposition) pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non conforme à la convention.

Les mesures prises par un État et permettant l'engagement de la procédure amiable sont généralement constituées par l'établissement de l'imposition via la notification, notamment :

- d'un avis d'imposition ou d'un rôle d'impôt comportant un rehaussement des bases ou d'éléments d'imposition,
- d'une demande officielle de mise en recouvrement de droits,
- d'un titre de recette ou de perception.

f) Situations excluant le recours à une procédure amiable

Lorsqu'un contribuable faisant état d'une double imposition pour revendiquer le bénéfice d'une procédure amiable, n'apporte pas les éléments de preuve de la réalité de la double imposition, l'administration peut rejeter sa demande. Il s'agit donc d'éviter de créer des cas de double exonération. En effet, l'objectif d'une convention fiscale est d'éviter les situations de double imposition mais aussi de prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

L'autorité compétente ne sera pas tenue de donner suite à une demande d'ouverture de procédure amiable lorsqu'il y aura eu, de la part du contribuable, une volonté manifeste de s'affranchir des principes posés par la convention fiscale, ce contribuable ayant procédé par lui-même à une correction de ses revenus ou bénéfices déclarés dans un État au motif que l'autre État a procédé à un rehaussement touchant les mêmes revenus ou bénéfices.

g) Déclenchement de la procédure amiable

➤ Ouverture de la procédure

La procédure amiable est formellement ouverte par une demande du contribuable adressée à l'autorité compétente concernée (cf. partie organisation et structures).

La demande doit être envoyée à l'administration fiscale et le contribuable doit demander expressément, dans sa lettre de saisine, l'ouverture de la procédure amiable sur le fondement de la convention fiscale. Les services concernés lui adresseront en retour une lettre accusant réception de sa demande. Dans la généralité des cas, pour être recevable, la demande du contribuable doit comporter les éléments suivants :

- ✓ identification (nom, prénom, raison sociale, adresse notamment) du contribuable et des autres parties aux transactions concernées ;
- ✓ informations détaillées concernant les faits et circonstances à prendre en compte générant ou pouvant générer une double imposition ou une application inappropriée de la convention;
- ✓ identification des impôts et des années d'imposition ou exercices fiscaux concernés ;
- ✓ copie des avis d'imposition et des propositions de rectification ou documents équivalents conduisant à la double imposition alléguée ;
- ✓ informations détaillées concernant les recours administratifs ou contentieux engagés par le contribuable et toute décision juridictionnelle concernant le cas ;
- ✓ déclaration par laquelle le contribuable s'engage à répondre de manière aussi complète et rapide que possible à toutes les demandes raisonnables et appropriées formulées par l'autorité compétente.

Pour être recevable, le dossier de demande doit, le cas échéant, être complété de toute information spécifique réclamée par l'autorité compétente dans un délai déterminé suivant la réception de la demande du contribuable.

h) Délai de saisine

Le contribuable dispose d'un délai fixé par les conventions de non double imposition pour soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat de sa résidence. En fonction des conventions fiscales, le délai varie de 3 mois à 3 ans et certaines conventions ne prévoient aucun délai. Il y a donc lieu de se reporter au texte de chacune des conventions et des commentaires y afférents.

Lorsqu'il y en a un, le délai court à compter de la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux stipulations de la convention. Ainsi, il est rappelé que l'ouverture de la procédure amiable est subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe (*cf.* paragraphe 4 ci-dessus).

Le point d'arrivée du délai est fixé à la date de réception de la demande d'ouverture de la procédure amiable, accompagnée de l'ensemble des pièces nécessaires, reconnue recevable.

i) Examen de la recevabilité de la demande par l'autorité compétente

L'autorité compétente examine, en premier lieu, la recevabilité de la demande dans le sens de s'assurer du respect des conditions de fond et de forme, à savoir de la qualité de la personne qui l'a saisie, des impôts concernés, du bien-fondé de la demande, des délais, des documents et pièces joints à la demande.

j) Date d'ouverture de la procédure amiable

Lorsque la demande est présentée auprès de l'autorité compétente de l'Etat de résidence, il y a lieu de considérer que la procédure amiable est ouverte à la date à laquelle celle-ci accuse réception au contribuable de sa demande. Lorsque la demande d'ouverture de la procédure amiable est présentée auprès de l'autorité compétente étrangère, il y a lieu de considérer que la procédure amiable est ouverte lorsque l'autorité compétente de l'Etat de résidence a reçu la demande de l'autorité compétente étrangère et l'a acceptée.

k) Déroulement de la procédure amiable

➤ *La phase interne de la procédure amiable (phase 1)*

Dans un premier temps, dès lors que la demande d'ouverture de la procédure amiable est jugée recevable, une lettre accusant réception de la demande est adressée au contribuable. Lorsque l'autorité compétente estime que le contribuable n'a pas transmis les informations minimales nécessaires au lancement de la procédure amiable, elle invite celui-ci, dans un délai variable selon les pays, à lui fournir les informations complémentaires spécifiques dont elle a besoin.

Si la demande du contribuable apparaît fondée et qu'elle doit se traduire par un ajustement ou une réduction des bases imposables dans l'Etat de résidence, l'autorité compétente de cet Etat peut prendre à ce stade une décision unilatérale d'admission de la demande du contribuable. La procédure est alors close.

Si la requête paraît fondée à l'autorité compétente saisie mais que celle-ci n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, elle informe le contribuable qu'elle s'efforcera de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de tout autre Etat contractant concerné.

A ce stade, il serait opportun de saisir le service des impôts concerné afin de solliciter son avis sur celle-ci. Aussi, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant peut s'avérer utile, par exemple pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la convention.

➤ *La phase internationale de la procédure amiable (phase 2)*

Dans la généralité des cas, si la première phase ne permet pas de régler la situation, une saisine de l'autorité compétente étrangère concernée aura lieu.

L'objet de ce premier échange sera d'informer cette autorité de la demande formulée par le contribuable. Une copie de la lettre de saisine du contribuable sera éventuellement jointe à cette information. S'il apparaît que la situation de double imposition, ou la mauvaise interprétation ou application de la convention, quelle qu'elle soit, a pour origine des rehaussements effectués par les services fiscaux de l'autre État, son autorité compétente sera invitée à faire part des éléments de fait et de droit qui les motivent.

Dans cette phase, la procédure deviendra bilatérale et tous les moyens appropriés permettant de parvenir à un accord amiable aussi rapidement que possible seront mis en œuvre, tels des échanges écrits et verbaux entre les autorités compétentes. A cet égard, il serait éventuellement utile d'organiser des rencontres régulières et rapprochées entre autorités compétentes au sein de commissions mixtes telles qu'elles sont définies par les conventions fiscales.

A cet effet, les autorités compétentes sont autorisées à communiquer directement entre elles sans passer par la voie diplomatique. L'article 26 des conventions fiscales relatif à l'échange des renseignements s'applique évidemment à l'échange de renseignements afin d'assurer une meilleure concertation entre les Etats contractants dans le cadre de la procédure amiable. La confidentialité des renseignements échangés dans ce cadre est donc assurée.

l) Position initiale

Lorsqu'une procédure amiable a été engagée et qu'un Etat est à l'origine de l'événement qui a généré la situation de double imposition (par exemple, le rehaussement a été notifié par les services fiscaux de cet Etat ou la mauvaise interprétation ou appréciation de la convention incombe auxdits services), l'autorité compétente de cet Etat s'engage à transmettre une prise de position aux autorités compétentes de l'autre État contractant concerné, exposant notamment :

- ✓ le cas soumis par le requérant ;
- ✓ son point de vue concernant le bien-fondé du cas, c'est à dire les motifs pour lesquels elle estime qu'il y a une double imposition ou qu'il existe un risque de double imposition ;
- ✓ les mesures à adopter pour éliminer la double imposition ainsi qu'un exposé complet de la proposition pouvant y conduire.

La prise de position de l'autorité compétente contient des justificatifs complets des rehaussements opérés et est accompagnée d'un ensemble de documents appuyant la position adoptée par l'autorité compétente et de l'énoncé de tous les autres documents utilisés pour le rehaussement. Cette prise de position est transmise le plus rapidement possible, étant tenu compte de la complexité du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant concerné.

Lorsque l'autorité compétente de l'autre Etat estime qu'il y a eu double imposition ou qu'il y a un risque de double imposition et marque son accord sur la solution proposée dans la prise de position de l'autorité du premier Etat, elle en informe l'autorité compétente du premier Etat dans le cadre de cette réponse et procède aux ajustements ou allègements nécessaires.

Lorsque l'autorité compétente de l'autre État n'estime pas qu'il y a eu double imposition ou qu'il y a un risque de double imposition, ou ne marque pas son accord sur la solution proposée dans la prise de position, elle transmet à l'autorité compétente du premier Etat une réponse dans laquelle elle expose les raisons de son désaccord et propose un calendrier indicatif pour examiner le cas compte tenu de sa complexité. La proposition comporte, le cas échéant, une date pour une réunion.

m) Les commissions mixtes avec les autorités compétentes étrangères

Les cas seront résolus aussi rapidement que possible compte tenu de la complexité des problèmes posés par chaque situation particulière. En effet, l'autorité compétente engage toutes les démarches nécessaires pour accélérer, dans la mesure du possible, le traitement de la procédure amiable.

Toutefois, et à défaut d'accord des autorités compétentes des Etats concernés sur les positions concernant un cas de double imposition, ou d'application ou d'interprétation de principes non conformes à la convention, l'examen dans le cadre d'une commission regroupant les représentants des autorités compétentes s'avère indispensable.

A cet égard, l'autorité compétente peut proposer à ses principaux partenaires d'organiser régulièrement, au minimum une fois par an, des réunions entre autorités compétentes afin de discuter de l'ensemble des dossiers de procédures amiables en instance de traitement. Ces réunions sont organisées dans le cadre des commissions mixtes regroupant des représentants des autorités compétentes des États concernés. A défaut de stipulation conventionnelle prévoyant la constitution d'une commission mixte, il peut être proposé à l'autre autorité compétente l'organisation d'une rencontre afin d'évoquer les procédures amiables en cours.

n) Conclusion de la procédure amiable

A l'issue de la phase amiable, les autorités compétentes établissent un procès-verbal en cas de réunion en commission mixte, ou se transmettent une correspondance précisant toutes les données relatives à l'affaire en question et bien évidemment, le résultat de la procédure ; et l'autorité compétente, saisie par la demande, notifie au contribuable le résultat de la procédure et la solution proposée d'un commun accord par les autorités des États contractants. Elle indique au contribuable les éventuelles conditions et modalités spécifiques d'application du dispositif proposé en lui fixant un délai pour faire connaître sa position.

Cela étant, en cas d'acceptation, il est demandé au contribuable de se désister de tout recours administratif ou juridictionnel tendant à contester, tant sur le fond que sur la forme, les impositions concernées et de renoncer à toute procédure tendant à contester la décision amiable intervenue. Dans tous les cas, les décharges ne seront prononcées que si le contribuable apporte la preuve de son désistement.

Si le contribuable refuse ou ne répond pas, la proposition d'accord devient caduque et sa situation fiscale peut être réglée dans chaque État selon l'interprétation que celui-ci fait de sa législation interne et de la convention. La procédure amiable est alors close. Le contribuable et, le cas échéant, l'autorité compétente de l'autre État sont informés de cette clôture au moyen d'une lettre de l'autorité compétente saisie. Dans ce cas, le contribuable conserve la possibilité de contester les impositions concernées dans chaque État au moyen des recours prévus par le droit interne et en fonction des règles de forclusion qui leur sont propres.

Lorsque le contribuable donne son accord exprès à la solution assurant une élimination de la double imposition, il faut préciser que la mise en œuvre de l'accord amiable incombe à l'une ou à l'autre autorité compétente des États. Dans ce cas, l'autorité compétente désignée informe le service à l'origine du rehaussement, le cas échéant, ainsi que le service gestionnaire du dossier du contribuable des termes de l'accord amiable et leur demande d'en tirer les conséquences financières sans délai.

Si l'accord se traduit par un abandon total ou partiel des impositions mises à la charge du contribuable, suite au rehaussement effectué, le service est invité à prononcer sans délai la décharge des impositions concernées, ainsi que, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et pénalités y afférents. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord, la procédure est close sur un constat de désaccord. Ainsi, s'il s'agit d'une procédure ouverte dans le cadre de la convention fiscale, dans la mesure où il n'existe pas d'obligation de résultat, la double imposition n'est pas éliminée. Le contribuable en est informé par l'autorité compétente qu'il a initialement saisie.

o) La transparence

La procédure amiable est une procédure semi-diplomatique. A ce titre, un contribuable n'a pas le droit d'obtenir communication des échanges écrits entre autorités compétentes des États et ne participe pas aux négociations proprement dites. Néanmoins, il est reconnu que le contribuable a un rôle central dans le processus de traitement et de résolution des procédures amiables. Dès lors, afin d'assurer une meilleure compréhension et une meilleure transparence sur le traitement et l'évolution du dossier de procédure amiable, le contribuable est associé à son déroulement.

Ainsi, lors du dépôt de la demande d'ouverture de la procédure amiable, en fonction de la complexité ou de la spécificité du cas, une réunion peut être organisée entre l'autorité compétente saisie et le contribuable. Par la suite, des contacts sont assurés entre l'autorité compétente et le contribuable. A cette occasion, il peut être demandé au contribuable de fournir des observations ou des informations complémentaires. Le contribuable est tenu informé des développements importants du traitement de la procédure.

A l'initiative de l'autorité compétente, le contribuable peut être amené à fournir des explications ou des informations dans le cadre d'une réunion organisée avec l'autre autorité compétente. Il est rappelé que la confidentialité des informations nominatives échangées est assurée dans le cadre d'une procédure amiable. Afin de permettre un traitement transparent de la procédure amiable, le contribuable doit s'engager à communiquer tout élément nécessaire à la bonne compréhension et à l'évolution du dossier.

p) Articulation de la procédure amiable avec les autres procédures et recours

➤ Articulation de la procédure amiable avec la procédure de vérification

La demande d'ouverture d'une procédure amiable aux fins d'éliminer une double imposition sur le fondement d'une convention fiscale ou de rétablir une mauvaise application de ladite convention, demeure sans influence sur le déroulement de la procédure de contrôle qui se poursuit conformément aux règles de droit commun.

Lorsque la procédure amiable est ouverte au stade de la notification d'une proposition de rectification, les services diffèrent parfois, en contrepartie de garantie, la mise en recouvrement des impositions litigieuses jusqu'au terme de leur délai de prescription. Lorsque la procédure amiable est ouverte après la mise en recouvrement des impositions complémentaires concernées, le contribuable peut contester l'imposition, par voie contentieuse, afin de pouvoir bénéficier d'un sursis de paiement, et ce, lorsque le droit interne prévoit cette possibilité. Dans ce cas, le délai d'établissement de l'imposition est suspendu à compter de la date d'ouverture de la procédure amiable. L'autorité, saisie à cet effet, invitera le service à suspendre la mise en recouvrement de l'imposition en cause.

➤ Articulation avec les recours administratifs ou juridictionnels tendant à contester les impositions

En principe, les conventions fiscales stipulent qu'une procédure amiable peut être demandée « indépendamment des recours prévus par le droit interne » des États contractants. Il en résulte qu'un contribuable peut exercer en même temps les recours administratifs et juridictionnels prévus par la loi interne et solliciter l'ouverture de la procédure amiable prévue par la convention fiscale. Seul l'exercice des recours administratifs et juridictionnels permet au contribuable d'éviter la forclusion éventuelle de ses droits en la matière.

Si la procédure amiable permet de trouver une solution éliminant la double imposition avant qu'une juridiction ne se soit prononcée sur le recours, l'exécution de l'accord est subordonnée au désistement de toute instance contentieuse interne, de façon à éviter tout conflit. Lorsque l'affaire a donné lieu à une décision juridictionnelle définitive, l'ouverture de la procédure amiable reste possible.

Toutefois, il va de soi qu'elle ne saurait avoir pour résultat d'aggraver la situation du contribuable par rapport à la décision intervenue. En outre, dans leur traitement de la procédure, les autorités compétentes prendront nécessairement en compte le fait qu'une décision juridictionnelle définitive est intervenue.

Lien : Manuel pour les procédures amiables effectives (MEMAP) de l'OCDE et Guide pour la procédure amiable mutuelle des NU. Règlement des différends :

lien OCDE : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/resolution/>

lien ONU : http://www.un.org/esa/ffd/tax/gmap/Guide_MAP.pdf

2.4.2 Le recours à l'arbitrage

Le recours à l'arbitrage est prévu dans le modèle OCDE et l'alternative 2 du modèle NU. A ce jour, rares sont les pays qui ont prévu un recours à l'arbitrage dans leurs conventions.

a) Différences entre les versions de l'article 25 (5) de l'OCDE et des Nations-Unies

Alors que les deux versions visent à obtenir une solution définitive de la procédure amiable, il existe des différences importantes entre les approches de l'OCDE et des Nations-Unies. En général, l'approche des Nations-Unies laisse plus de pouvoir aux autorités compétentes. Ce qui ne garantit pas la résolution définitive du contentieux.

o Période au cours de laquelle les autorités compétentes doivent résoudre un cas

Dans le Modèle de convention de l'OCDE, si les autorités compétentes ne sont pas parvenues à un accord dans les deux ans de la première présentation de l'affaire par le contribuable, le litige doit être soumis à la procédure d'arbitrage. Le Modèle de convention des Nations-Unies prévoit une période de trois ans.

o Qui soumet l'affaire à l'arbitrage?

Selon l'approche de l'OCDE, c'est le contribuable qui a le droit d'exiger la présentation du litige à la procédure arbitrale. Dans la version des Nations-Unies, le litige est soumis à l'arbitrage si une autorité compétente le souhaite.

Ainsi, si les deux autorités compétentes ne veulent pas que l'affaire aille en arbitrage, elles peuvent empêcher une résolution définitive de l'affaire et la double imposition va demeurer. À cet égard, la procédure des Nations-Unies, du point de vue du contribuable, n'est pas obligatoire.

o Décision définitive

Dans le cadre du Modèle de convention de l'OCDE, une fois la décision arbitrale arrêtée et communiquée aux autorités compétentes, celles-ci sont tenues de la suivre. Par contre, dans le modèle des Nations-Unies, conformément à la Convention d'arbitrage de l'Union Européenne, les autorités compétentes peuvent s'écarter de la décision des arbitres si elles peuvent parvenir à un accord dans les six mois de la décision d'arbitrage. Ainsi, elles sont toujours tenues de parvenir à un accord, mais leur décision finale peut être différente de la décision rendue par les arbitres.

o Forme de la décision

A la fois la Convention des Nations-Unies et celle de l'OCDE ont publié un modèle de procédure arbitrale. Ce modèle définit certains aspects techniques et procéduraux de la procédure d'arbitrage. Selon l'approche de l'OCDE, la règle généralement applicable est que les arbitres doivent donner un avis motivé de leur décision. Il existe une alternative « la décision rationnelle » qui est basée sur ce qu'on appelle la «dernière meilleure offre» ou l'approche «base-ball», en vertu de laquelle chaque autorité compétente soumet le résultat souhaité et l'arbitre choisit simplement l'une ou l'autre des deux options sans avis motivé justifiant le résultat. Dans le modèle des Nations-Unies, l'approche dite "dernière meilleure offre» est la règle de base, bien que l'autorité compétente puisse choisir d'utiliser un format « indépendant ».

b) *Frais de fonctionnement de la commission d'arbitrage*

Les frais de procédure de la commission consultative sont les frais de fonctionnement administratifs ainsi que la rémunération et les frais des personnalités indépendantes, y compris le président. En effet, et à moins que les autorités compétentes des Etats concernés n'en décident autrement :

- ✓ chaque autorité compétente, et la personne ayant demandé l'arbitrage, supporte les coûts afférents à sa propre participation à la procédure d'arbitrage (y compris les frais de déplacements et ceux liés à l'élaboration et à la présentation de sa position) ;
- ✓ chaque autorité compétente supporte la rémunération du membre qu'elle a nommé ;
- ✓ la rémunération des autres membres ainsi que leurs frais de déplacement, de communication et de secrétariat sont répartis également entre les deux États contractants ;
- ✓ les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage et au personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage sont supportés par l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage, ou si le cas a été présenté dans les deux États, ces coûts sont répartis également ; et
- ✓ tous les autres coûts (y compris ceux relatifs à la traduction et à la transcription des débats) qui constituent des dépenses que les deux autorités compétentes ont convenu d'encourir, sont répartis également entre les deux États contractants.

c) Garanties du contribuable

✓ Protection du secret

Les membres de la commission consultative d'arbitrage sont tenus de garder le secret sur tout élément dont ils ont eu connaissance dans le cadre de la procédure. Les Etats adoptent les dispositions appropriées pour réprimer toute infraction à l'obligation de secret.

✓ Caractère subsidiaire de la procédure

La procédure d'arbitrage ne porte pas atteinte aux obligations plus larges en matière d'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires des entreprises associées qui peuvent découler d'autres conventions auxquelles les Etats sont ou seront parties ou du droit interne de ces Etats. Elle crée un droit supplémentaire au profit des contribuables concernés.

✓ Droit au renouvellement de la procédure

L'ouverture d'une nouvelle procédure amiable et, le cas échéant, d'une nouvelle procédure d'arbitrage demeurent possibles tant que la double imposition n'a pas été complètement éliminée à l'issue de procédures initiales ayant fait l'objet de décisions de la part des autorités compétentes. En principe, ces décisions sont définitives mais, dans certaines circonstances, des contribuables pourraient invoquer qu'elles n'auraient finalement abouti qu'à un résultat partiel.

d) Articulation de la procédure d'arbitrage avec les voies de recours juridictionnels de droit commun

➤ Recours juridictionnels engagés par les contribuables

Dans les cas où la législation interne d'un État contractant ne permet pas aux autorités compétentes de déroger aux décisions de leurs instances judiciaires, la procédure d'arbitrage n'est possible que si le contribuable a laissé s'écouler le délai de présentation du recours auprès des juridictions nationales ou s'est désisté de ce recours avant qu'une décision n'ait été rendue. Par conséquent, les contribuables concernés devront faire le choix soit de poursuivre une procédure juridictionnelle jusqu'à son terme, soit d'y renoncer afin que la procédure d'arbitrage puisse être conduite.

➤ Procédures engagées par l'administration

Le fait que la commission consultative ait été saisie du cas n'empêche pas un Etat contractant d'engager ou de continuer, pour ce même cas, des poursuites judiciaires ou des procédures visant à appliquer des sanctions administratives.

NB : Un modèle d'accord amiable sur l'arbitrage peut être annexé à cette partie en adaptant, le cas échéant, quelques clauses de cet accord aux choix et convenances des Etats contractants en la matière.

2.4.3. Mesures d'accompagnement à la procédure amiable

Afin de faire connaître un mécanisme efficace pour le règlement des différends entre les autorités compétentes et résultant des cas de double imposition et d'application ou d'interprétation inappropriées des conventions internationales tendant à éviter les doubles impositions, plusieurs actions spécifiques s'avèrent indispensables pour informer sur la procédure amiable, et ce, aussi bien pour les contribuables que pour les agents de l'administration fiscale.

A cet effet, plusieurs supports peuvent être mis à disposition du public et des agents de l'administration, à savoir :

- insérer une information sur l'avis d'imposition adressé au contribuable et sur les dépliants d'information,
- élaborer une circulaire sur les procédures amiables,
- insérer des dispositions dans le droit interne précisant qu'en plus des recours juridictionnels de droit commun, le contribuable pourrait demander l'ouverture d'une procédure amiable conformément aux stipulations des conventions fiscales lorsqu'elles existent et prévoient cette possibilité.

La 7^{ème} partie du présent guide, relative à la formation et l'information en matière d'application des conventions fiscales internationales, préconise une panoplie d'actions et de mesures permettant d'atteindre cet objectif.

2.5 L'ASSISTANCE AU RECOUVREMENT

L'assistance au recouvrement des créances fiscales consiste, pour l'administration fiscale d'un État, à solliciter auprès de l'administration fiscale d'un autre État le recouvrement des créances fiscales du premier État comme s'il s'agissait de ses propres créances. C'est un moyen pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales internationales dans l'hypothèse où un contribuable a cherché à organiser son insolvabilité.

L'assistance au recouvrement peut se fonder sur différents instruments juridiques tels que⁹ :

- des conventions fiscales bilatérales, fondées notamment sur les dispositions des articles 27 des modèles de convention de l'OCDE et des Nations-Unies sur la double imposition ;
- des conventions bilatérales sur l'assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales ;
- des conventions multilatérales conçues spécialement pour assurer une assistance administrative en matière fiscale, telle la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE ;
- au sein de l'Union Européenne, des directives spécifiques à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales, telle par exemple la directive 2010/24 UE du Conseil du 16 mars 2010.

2.5.1. Champ d'application

Les clauses d'assistance en matière de recouvrement des conventions fiscales s'appliquent généralement sur les impôts qui constituent l'objet de la Convention, à savoir les impôts sur le revenu et la fortune et à toutes les personnes qui sont résidentes d'un ou des deux États contractants.

a) Personnes visées

Dans la plupart des conventions sur la double imposition, l'assistance au recouvrement s'applique à toutes les personnes qui sont résidentes d'un ou des deux États contractants, mais également à des non-résidents des États contractants.

D'après les articles 27 des modèles de convention de l'OCDE et des NU respectivement, l'assistance au recouvrement n'est pas limitée par les articles 1 « Personnes visées » et 2 « Impôts visés ». De même, l'article 1, paragraphe 3, de la Convention du Conseil de l'Europe/OCDE, qui traite du champ d'application de ladite Convention, établit clairement que l'assistance administrative entre les Parties n'est pas limitée par le lieu de résidence ou la nationalité du contribuable ou des autres personnes impliquées.

Autrement dit, l'assistance au recouvrement peut comporter des mesures non seulement à l'encontre d'un débiteur qui aurait l'intention de se soustraire au paiement de l'impôt lui-même, mais aussi à l'encontre de toutes autres personnes qui, d'après la législation de l'État requis, sont tenues au paiement de l'impôt. Par ailleurs, cette coopération peut être étendue à d'autres impôts que ceux visés par la convention sur la double imposition.

➤ Premier exemple d'assistance au recouvrement des impôts concernant des résidents :

Un contribuable résident du pays A, qui doit au pays A des impôts ne pouvant être recouverts dans le pays A, détient des biens immobiliers dans le pays B. L'autorité compétente du pays A peut demander à l'autorité compétente du pays B une assistance en matière de recouvrement des impôts par la liquidation des biens dans le pays B.

➤ Deuxième exemple d'assistance au recouvrement des impôts concernant des résidents :

Un résident du pays A, qui doit au pays A des impôts ne pouvant être recouverts dans le pays A, travaille dans le pays B. L'autorité compétente du pays A peut demander à l'autorité compétente du pays B une assistance en matière de recouvrement des impôts sous forme d'une saisie sur salaire.

⁹ Nations-Unies : Entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôts, Genève, 10-14 septembre 2001.

➤ Troisième exemple d'assistance au recouvrement des impôts concernant des non-résidents :

Un contribuable, qui doit au pays A des impôts ne pouvant être recouverts dans le pays A, est résident dans le pays B mais travaille pour une société située dans un pays C qui lui verse des salaires. Si le contribuable ne possède aucun actif dans le pays B, l'autorité compétente du pays A peut demander à l'autorité compétente du pays C une assistance en matière de recouvrement des impôts, au moyen d'une saisie arrêt sur salaire.

➤ Quatrième exemple d'assistance au recouvrement des impôts concernant des non-résidents :

Une société possède des filiales dans plusieurs pays. Si la société résidente dans le pays C doit au pays A des impôts ne pouvant être recouverts dans le pays A et qu'elle possède également une filiale dans le pays B, le pays A peut demander aux autorités compétentes du pays B et du pays C de lui apporter une assistance en matière de recouvrement des impôts.

b) Créances fiscales visées

D'après les articles 27 des modèles de convention OCDE et NU, la notion de « **créance fiscale** » désigne une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à la Convention ou à un autre instrument auquel ces États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ces impôts.

Pour ce qui est de la Directive 2010/24/UE, les créances visées sont l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par un État membre ou pour le compte de celui-ci ou de l'Union. Les sanctions, amendes, redevances, majorations administratives, intérêts et frais liés à ces créances sont également visés.

Il convient de préciser que les États contractants peuvent étendre les poursuites à d'autres impôts que ceux visés par la convention sur la double imposition (exemple de la Convention entre l'Arménie et la Bulgarie de 1995, entre l'Arménie et la Grèce de 1999, entre les États-Unis et le Canada de 1995). Dans ce sens, il convient de souligner que certaines des conventions sur la double imposition en matière d'impôt successoral et sur les héritages, notamment celles signées par la France, prévoient également une assistance pour recouvrer les créances liées à cet impôt.

2.5.2. Autorités habilitées à prêter une assistance au recouvrement

La mise en œuvre de l'assistance au recouvrement impose aux États contractants la désignation d'une autorité compétente pour connaître de la demande.

Dans la plupart des pays, l'autorité compétente est le Ministre des Finances ou le dirigeant de l'administration fiscale. Les autorités compétentes disposent de pouvoirs importants ainsi que des responsabilités. Il est clair que les autorités compétentes ne seraient pas capables de gérer toutes les responsabilités personnelles, de sorte que la définition actuelle permet à un État de désigner une ou plusieurs autorités compétentes.

A cet effet, dans certains pays cette compétence est déléguée à des personnes nommées au sein du/des service(s) chargé(s) du recouvrement des impôts. Il arrive même que certaines responsabilités des autorités compétentes soient déléguées au niveau local. Ces délégations de pouvoirs doivent être clairement documentées et communiquées aux États contractants ; ce qui leur permettra d'identifier facilement ces personnes autorisées.

Le représentant dûment autorisé sera directement responsable de la réception des demandes d'assistance, d'engager des poursuites, de prendre des mesures conservatoires, de répondre à la demande d'assistance, de transférer les créances recouvrées, etc.

2.5.3. Conditions requises pour la mise en œuvre d'une procédure d'assistance au recouvrement

Avant qu'une demande d'assistance au recouvrement puisse être formulée, certaines conditions doivent être remplies. Il s'agit de conditions aussi bien de forme que de fond.

a) Conditions de forme

S'agissant des conditions de forme, la plupart des conventions accordent une attention particulière à la présentation formelle de la demande en énumérant les pièces qui doivent l'accompagner :

- documents exigés par la loi de l'État requis ou ayant fait l'objet d'un accord des autorités (paragraphe 2 de l'article 27 du modèle de convention OCDE) ;
- document officiel de demande d'assistance ;
- copie officielle du titre exécutoire qui permet le recouvrement dans l'État requérant ;
- décision qui confirme qu'il s'agit (le cas échéant) d'un acte portant sur une créance certaine et, si cette décision a été prise par la voie judiciaire, une copie certifiée authentique de la décision qui met fin à la procédure judiciaire doit être produite ;
- copie ou attestation que la créance correspond à un des impôts ou éléments d'impôt visés par l'assistance (Convention entre l'Algérie et la France) ;
- attestation que les conditions établies par la Convention concernant la fourniture de l'assistance sont remplies ;
- dans certaines conventions est indiquée l'autorité compétente qui doit présenter la demande d'assistance (Convention entre la Biélorussie et l'Inde de 1997) ;
- lorsqu'il est prévu que la validité temporelle des interventions de l'État requis est régie par la législation de l'État requérant, ce dernier doit joindre à sa demande des renseignements en la matière afin que l'État requis puisse les prendre en considération (Convention entre le Danemark et l'Allemagne de 1995) ;
- en outre, il est exigé que soit signalée toute modification des critères d'exigibilité de la créance fiscale dans l'État requérant qui entraîne une modification des critères d'exécution dans l'État requis.

Exemple : Convention fiscale France - Arménie

Article 27 – Assistance au Recouvrement

5. La demande d'assistance administrative est accompagnée :

- a) d'une attestation précisant la nature de la créance fiscale et, en ce qui concerne le recouvrement, que les conditions prévues au paragraphe 2 sont remplies ;
- b) d'une copie officielle du titre permettant l'exécution dans l'État requérant ; et
- c) de tout autre document exigé pour le recouvrement ou pour prendre les mesures conservatoires.

b) Conditions de fond

Parmi les conditions de fond à remplir dans la plupart des conventions, il convient de citer les suivantes :

- nécessité que l'impôt ait fait au préalable l'objet d'une liquidation administrative ou bien que l'administration considère que le particulier a effectué la liquidation ;
- nécessité que la créance fiscale soit certaine. En effet, l'État requis ne peut pas engager à l'encontre du contribuable la procédure de recouvrement forcé lorsque l'imposition en cause est contestée et n'est pas exigible par celui-ci ;
- obligation de concrétiser la créance sous forme d'un titre exécutoire. La Convention du Conseil de l'Europe permet de modifier ces exigences dans la mesure où les parties contractantes en décident ainsi (article 11.2).

2.5.4. Mise en œuvre de l'assistance au recouvrement

a) *La réception d'une demande d'assistance au recouvrement et/ou de prise de mesures conservatoires de l'État requérant*

Une fois reçue la demande d'assistance, l'État requis doit vérifier que cette demande satisfait aux conditions prévues dans la Convention. Une fois cette vérification effectuée, la première chose à faire doit être de « valider » le titre exécutoire de l'État requérant par référence aux titres exécutoires administratifs qui permettent à l'Administration fiscale de l'État requis de prendre les mesures exécutoires voulues.

Sur cette question, le modèle de convention OCDE recommande que la validation prenne la forme d'une clause de style dont le libellé est le suivant : « *l'instrument permettant le recouvrement dans l'État requérant sera, s'il y a lieu et conformément aux dispositions en vigueur dans l'État requis, accepté, reconnu, complété ou remplacé dès que possible après la date de réception de la demande d'assistance par un instrument permettant le recouvrement dans le dernier État* »¹⁰.

Si, par contre, l'État requis conclut que la demande n'est pas valable ou qu'elle est incomplète, il doit notifier dans les meilleurs délais à l'État requérant les éventuelles lacunes que présente la demande. Si la demande est valable et complète, « l'État requis procède au recouvrement conformément à la législation et à la pratique administrative applicable au recouvrement de ses propres créances fiscales ».

b) *Le recouvrement de la créance*

Lorsque le titre permettant le recouvrement transmis par l'État requérant est reconnu valable et complet, il est notifié au débiteur. L'État requis procède au recouvrement conformément à la législation et à la pratique administrative applicable au recouvrement de ses propres créances fiscales. Le recouvrement est effectué même si, à ce moment, l'État requis n'a aucune intention d'entreprendre des actions de recouvrement vis-à-vis de ce contribuable pour son propre compte.

c) *Réponse à la demande d'assistance*

Une fois que le recouvrement a été effectué, l'État requis doit dans les plus brefs délais transférer le montant total de la créance recouvrée à l'État requérant. Au cas où tout ou partie de la créance ne peut être recouvrée dans des délais raisonnables, compte tenu du cas d'espèce, l'État requis doit informer l'autorité requérante, en indiquant les raisons de cette situation. Il en est de même au cas où la prise de mesures conservatoires ne peut intervenir dans des délais raisonnables compte tenu du cas d'espèce.

Par ailleurs, l'État requis doit informer l'État requérant de son intention de consentir un délai de paiement ou un paiement échelonné avant tout accord sur ce point avec le contribuable ou une tierce partie. Ceci n'est pas seulement destiné à assurer l'information de l'État requérant de cette proposition, mais lui donne aussi l'occasion de communiquer en retour, à ce moment ou ultérieurement, des renseignements qui pourraient indiquer que l'avantage ainsi accordé au contribuable n'est pas justifié, dans le cas particulier.

En tout état de cause, l'État requis doit informer l'État requérant du résultat de la procédure de recouvrement et/ou de prise de mesures conservatoires qu'il a engagées à l'expiration du délai convenu entre les parties à compter de la date de l'accusé de réception de la demande.

2.5.5. Dérogations à l'obligation de fournir une assistance au recouvrement

Dans des cas précis, l'État requis peut refuser d'apporter une assistance, notamment lorsque celle-ci risque d'entraîner une atteinte à sa souveraineté, à sa sécurité, à l'ordre public ou à ses intérêts fondamentaux. Il convient par ailleurs de préciser que la procédure d'assistance au recouvrement ne doit pas conduire un État contractant à prendre des mesures administratives contraires à sa propre législation interne et de sa propre pratique administrative, ou de celles de l'autre État.

Si l'État requérant n'a pas, dans le cadre national, le pouvoir de prendre des mesures conservatoires, l'État requis peut refuser de prendre ces mesures pour le compte de l'État requérant. De même, si la saisie d'actifs en vue d'assurer le recouvrement d'une créance fiscale n'est pas autorisée dans l'État requis, cet État n'est pas obligé d'y procéder lorsqu'il apporte son assistance en matière de recouvrement de l'impôt.

¹⁰ Commentaires des dispositions de l'article 27 du modèle de convention fiscale OCDE.

Cependant, les types de mesures administratives autorisées pour le recouvrement de l'impôt dans l'État requis doivent être utilisés, même s'ils sont invoqués uniquement pour apporter une assistance dans le recouvrement des impôts dus à l'État requérant.

Par ailleurs, l'État requis ne doit déclencher la procédure de recouvrement que lorsqu'il est certain que l'État requérant a pris toutes les mesures raisonnables en vue du recouvrement ou de la conservation de la créance fiscale. Il peut également rejeter la demande pour des raisons pratiques, par exemple, si les coûts qu'elles entraîneraient pour le recouvrement d'une créance fiscale de l'État requérant excéderaient le montant de cette créance.

Dans de rares cas, il peut arriver qu'un État souhaite se délier de tout engagement d'assistance lorsqu'il considère que l'imposition au titre de laquelle l'assistance est sollicitée est contraire aux principes d'imposition généralement admis.

Les différentes étapes de la demande d'assistance au recouvrement

L'assistance au recouvrement de l'impôt comporte plusieurs étapes :

ÉTAPE 1: PRÉPARATION ET ENVOI DE LA DEMANDE

Forme de la demande

La demande d'assistance au recouvrement doit être transmise par le percepteur à ses autorités compétentes en passant par les canaux officiels habituels.

La demande doit être soumise par écrit à l'autorité compétente. En réponse aux pays membres qui recherchaient une méthode rapide et sécurisée pour l'échange électronique des renseignements, l'OCDE a élaboré une procédure de transmission des renseignements confidentiels en utilisant des pièces cryptées jointes à des messages électroniques. Il convient de remarquer qu'en matière d'assistance au recouvrement entre les États membres de l'UE, la Directive de la Commission 2002/94/CE exige que toutes les demandes concernant le recouvrement ou les mesures conservatoires soient communiquées par écrit.

LISTE DES ÉLÉMENTS À INCLURE À LA DEMANDE

Il est très important que la demande soit rédigée de la façon la plus complète et exhaustive possible. L'autorité compétente doit se mettre à la place du service qui la reçoit et y inclure les informations qui lui sembleraient importantes si elle recevait la demande. Afin d'accélérer son traitement dans l'État requis, la demande doit être aussi détaillée que possible et aborder tous les faits susceptibles d'être pertinents. Les exigences nationales relatives aux informations nécessaires pour pouvoir procéder au recouvrement varient selon les États. Par exemple, certains doivent disposer du numéro de passeport du contribuable ou d'informations sur son épouse alors que dans d'autres, ces renseignements sont inutiles.

*Les États contractants devront donc s'entendre sur la nature précise des informations qui doivent figurer dans la demande d'assistance, lorsqu'elles sont disponibles (à moins que l'OCDE ne convienne d'une demande d'assistance normalisée). La liste suivante, qui énumère **les éléments à inclure à la demande**, donne des indications sur ce que comprend habituellement une demande d'assistance au recouvrement de l'impôt, **outre les documents et déclarations énumérés à la Partie III, Section 2.1:***

- *référence au fondement juridique de la demande ;*
- *désignation de l'autorité compétente de l'État requérant et du fonctionnaire des impôts chargé du dossier ;*
- *nom du contribuable et/ou du tiers détenant son/ses actif(s) : nom, date de naissance (s'il y a lieu, nom de jeune fille et lieu de naissance), adresse physique et adresse électronique (dans l'État requérant et dans les États requis), numéro de téléphone, nationalité, nom et adresse de l'employeur, situation de famille, profession, numéro d'identification fiscale ou autre numéro d'identification ;*
- *actifs connus du contribuable dans l'État requis et informations permettant de les identifier ;*
- *numéro du compte bancaire devant être utilisé pour le règlement de l'impôt collecté ;*

- *nature et montant total de la créance fiscale (principal, intérêts, pénalités et autres amendes et frais) libellé dans la devise dont il a été convenu, date jusqu'à laquelle les intérêts ont été calculés ;*
- *numéro sous lequel la créance fiscale a été enregistrée ;*
- *période correspondant à la créance fiscale ;*
- *éléments de référence, y compris les mesures prises dans l'État requérant pour recouvrer la créance fiscale ;*
- *caractéristiques particulières de la date limite (période de prescription) correspondant à ladite créance (y compris les moyens permettant de l'interrompre) ;*
- *nom, numéro de téléphone et adresse électronique du fonctionnaire des impôts à contacter si besoin est (si cette personne agit en qualité de délégué de l'autorité compétente) ;*
- *référence copie de l'instrument pouvant servir à autoriser les actions de recouvrement engagées par l'État requérant ;*
- *toute autre information pertinente.*

Lorsque des mesures conservatoires sont demandées :

La plupart de ces mêmes renseignements doivent être communiqués, ainsi que des informations supplémentaires sur le fondement de la demande de mesures conservatoires et le stade atteint dans le processus d'imposition ou de recouvrement. Si l'autorité compétente agit en qualité d'intermédiaire et reçoit des demandes provenant de bureaux locaux ou régionaux.

Elle doit mener un contrôle de qualité avant de transmettre la demande à l'autorité compétente des autres États et contrôler en particulier si :

- *les formulaires sont correctement complétés ;*
- *les impôts pour lesquels une assistance est requise sont visés par l'instrument juridique ;*
- *la date d'expiration du délai de prescription a été correctement calculée ;*
- *le calcul du montant total à recouvrer est correct ;*
- *le montant total à recouvrer est supérieur au montant minimal dont il a été convenu ;*
- *les pièces complémentaires nécessaires sont jointes à la demande et aucune ne manque.*

ÉTAPE 2 : RÉCEPTION ET CONTRÔLE DE LA VALIDITÉ DE LA DEMANDE / ACCEPTATION OU REJET DE LA DEMANDE

L'autorité compétente de l'État requis doit tout d'abord accuser réception de la demande dans les délais convenus ou le plus rapidement possible. Elle doit ensuite vérifier si la demande est ou non recevable et complète, c'est-à-dire confirmer :

- *qu'elle satisfait aux conditions prévues par la disposition sur le recouvrement applicable ou par le Mémoire d'accord ;*
- *qu'elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations et pièces nécessaires ;*
- *que le montant total de la créance et les intérêts sont correctement calculés.*

Lorsqu'elle évalue si cette demande est recevable et complète, l'autorité compétente peut également examiner s'il existe un fondement pour la refuser (voir Partie I).

Si l'autorité compétente de l'État requis conclut que la demande n'est pas recevable ou est incomplète, elle doit indiquer aussi rapidement que possible à son homologue de l'État requérant toute insuffisance constatée. Si elle conclut que la demande est recevable et complète, elle procède au recouvrement de la créance fiscale ou transmet la demande à des responsables disposant des pouvoirs nécessaires. Dans certains pays, l'autorité compétente charge un centre de perception local de recouvrer la créance et peut également imposer une date à laquelle celui-ci doit rendre compte de son action.

ÉTAPE 3 : RECOUVREMENT DE L'IMPÔT ÉTRANGER

Le principe essentiel régissant le recouvrement d'un impôt étranger est qu'il doit être collecté comme s'il s'agissait d'une créance fiscale de l'État requis lui-même, hormis les exceptions mentionnées à la Partie I.

La procédure de recouvrement implique normalement d'envoyer une lettre de rappel et/ou un avis de recouvrement. De plus, le percepteur doit souvent obtenir l'autorisation juridique nécessaire pour recouvrer la créance. Selon la pratique et la législation nationale et selon les actifs possédés par le contribuable, le percepteur pourra pratiquer une saisie du salaire, des comptes bancaires ou d'autres actifs financiers du contribuable ou encore grever d'une sûreté des biens immobiliers. Si ceci ne suscite pas le règlement, l'étape suivante sera la liquidation des actifs et le transfert des produits de la vente à l'État requérant. Avant de prendre des mesures exceptionnelles, telles que la déclaration de faillite ou la mise en liquidation, l'État requis doit consulter l'État requérant pour s'assurer que les frais encourus par de telles procédures soient acceptés.

ÉTAPE 4 : CLÔTURE DU DOSSIER

L'autorité compétente de l'État requis clôt le dossier et aucune action supplémentaire n'est entreprise. Ceci peut être le cas :

- *si le montant total de la créance fiscale a été recouvré ;*
- *si l'autorité compétente de l'État requérant retire sa demande (elle peut le faire si, par exemple, le contribuable décide de régler sa créance fiscale ou si celle-ci n'est plus exigible) ;*
- *si la créance ne peut être recouvrée dans l'État requis (le contribuable ne peut être identifié, est insolvable, etc.).*

La clôture d'un dossier doit être effectuée par écrit, en mentionnant le nom du contribuable et son numéro d'enregistrement dans l'État requérant. L'État requis doit informer l'État requérant du montant de la créance fiscale qui a été recouvrée, des mesures qui ont été prises, de la date à laquelle elles ont été mises en œuvre et des raisons de cette clôture (en expliquant par exemple pourquoi la créance est irrécouvrable). Certains États peuvent décider de renvoyer tous les documents y afférents à l'État requérant.

ÉTAPE 5 : TRAITEMENT DES PAIEMENTS

En cas de réception d'un paiement total ou partiel, celui-ci doit être transmis à l'État requérant conformément aux procédures et délais dont les États contractants ont convenu. L'État requis doit informer l'État requérant du paiement et fournir :

- *le nom et les coordonnées de l'autorité compétente de l'État requérant ;*
- *le nom du contribuable ;*
- *le numéro sous lequel la créance fiscale est enregistrée dans l'État requérant ;*
- *la nature et le montant total de la créance fiscale (principal, intérêts, pénalités et autres amendes et frais), libellé dans la devise dont il a été convenu ;*
- *le nom, l'adresse de la banque, le numéro de compte, le code SWIFT, le code IBAN correspondant au compte où l'argent a été ou sera transféré.*

ÉTAPE 6 : RETOUR D'INFORMATIONS

Les autorités compétentes doivent s'efforcer de se transmettre mutuellement un retour d'information quant à la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement de l'impôt afin d'identifier les difficultés rencontrées et de reconnaître les modifications éventuelles à apporter à leurs instruments juridiques, mémorandums d'accord et pratiques de recouvrement. Elles peuvent également se communiquer au cas par cas des statistiques et autres informations.

2.6 SUIVI - EVALUATION

Le contrôle fiscal international doit être un axe prioritaire de lutte contre les fraudes, souvent les plus complexes et aux enjeux importants, permettant ainsi aux Etats de s'assurer d'une assiette fiscale correctement établie en application des règles de droit interne ou conventionnel.

2.6.1 Identifier les opérations à caractère international réalisées sur le territoire national

Un recensement des opérations à caractère international doit être effectué grâce à l'implication et à la mobilisation de l'ensemble des services de l'administration fiscale et des autres administrations (douanes, commerce extérieur, banques ...).

2.6.2 Un plan national de lutte contre la fraude fiscale internationale doit être établi

Un plan national de contrôle fiscal international (P.N.C.F.I.) permet de définir pour l'ensemble des services les actions à engager, tant en ce qui concerne la programmation des affaires qu'en matière de procédure de contrôle fiscal (contrôle du bureau ou contrôle fiscal externe sur place).

Ce plan témoigne d'une démarche cohérente et d'une action coordonnée des services de contrôle.

Quelques exemples d'axes d'un P.N.C.F.I. :

- Activités occultes ;
- Etablissements stables ;
- Schémas abusifs d'optimisation fiscale ;
- Mise en œuvre des dispositifs anti-abus ;
- Prix de transfert ;
- Fausses délocalisations ;
- Domiciliation fiscale des personnes physiques ;
- Retenue à la source ;
- Remboursement d'impôts ou de taxes ;
- Montages visant à contourner la territorialité de l'impôt....

2.6.3 Un objectif de contrôle fiscal international décliné par service

Un objectif de contrôle fiscal international doit être déterminé, en fonction de la nature des opérations effectuées par chaque service, et décliné, en fonction de leurs missions spécifiques.

2.6.4 Les mesures et indicateurs de performance

a) La lutte contre la fraude fiscale internationale doit être mesurable

La lutte contre la fraude fiscale internationale doit être mesurable au travers d'indicateurs qui doivent permettre un pilotage de l'action des services. L'objectif recherché est de quantifier la présence sur la finalité internationale des contrôles. Les indicateurs permettent ainsi de mesurer et d'orienter le contrôle fiscal international, tant en ce qui concerne la nature des rectifications que des droits éludés ou des bases rectifiées.

Les indicateurs pourront varier selon les orientations nationales ou inter-directions, selon l'organisation des structures (structures chargées du contrôle des groupes, de la gestion des non-résidents... et selon la nature des impôts (impôts directs et indirects.).

Ces indicateurs permettent, en outre, de diriger les contrôles fiscaux contre les fraudes spécifiques comme par exemple : la fraude organisée via des paradis fiscaux.

b) Exemples d'indicateurs

- Part des opérations en fiscalité internationale : cet indicateur permet d'évaluer la part des rectifications à l'international en contrôle fiscal externe et consiste à identifier, parmi les opérations de contrôle achevées, la part de celles concernant des opérations ayant des rectifications à l'international par rapport au nombre total d'opérations réalisées sur une année considérée.
- Part de la fraude et de l'évasion fiscale (paradis fiscaux) dans les contrôles à l'international ;
- Nombre de demandes d'assistance administrative dans les dossiers issus du contrôle fiscal.

c) Elaboration de tables de codes des rectifications à l'international permettant une saisie dans une application de suivi des opérations de contrôle

Il convient, afin de mettre en place ces indicateurs, d'élaborer des codes spécifiques selon la nature des rectifications effectuées à l'international permettant ainsi un suivi dans une application dédiée, véritable outil de suivi et de pilotage des opérations de contrôle fiscal.

Exemples : identification des rectifications selon les articles du code général des impôts (retenue à la source, prix de transfert...), codification des demandes d'échanges de renseignements par pays...

2.7 DECISIONS ANTICIPEES EN MATIERE DE FISCALITE INTERNATIONALE

2.7.1 Décision anticipée : le rescrit en matière de fiscalité internationale

La sécurité juridique réside, notamment, dans la possibilité de connaître de façon certaine le régime fiscal applicable à une opération avant de la réaliser. La complexité des opérations rend ce besoin plus aigu pour les entreprises et notamment les entreprises étrangères qui viennent exercer leur activité dans un environnement juridique qui n'est pas le leur.

Les administrations fiscales cherchent de plus en plus à régler en amont les difficultés des contribuables. D'une organisation administrative figée, tournée vers la « culture du non » et donc répressive, les administrations fiscales mettent progressivement en place une structure ouverte sur l'extérieur et donc orientée pour aider les acteurs économiques de bonne foi à bien appréhender les enjeux fiscaux.

Il s'agit du mécanisme de rescrit fiscal ou décision anticipée. Par décision anticipée, il faut entendre tous avis ou renseignements donnés ou toutes mesures prises à l'égard d'un contribuable ou d'un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s'appuyer.

a) La signification des décisions anticipées dans la mise en œuvre des conventions fiscales

De manière générale, deux traits fondamentaux permettent de restituer la signification véritable des décisions anticipées au regard de la mise en œuvre des conventions fiscales. Il s'agit, d'une part, de la possibilité qu'ont les entreprises étrangères et non résidentes de consulter l'Administration fiscale préalablement à la réalisation d'une opération d'une part et, d'autre part, de la garantie qui résulte pour elles du fait de la réponse donnée par l'Administration.

b) La possibilité de consultation préalable de l'Administration fiscale

Le système de décisions anticipées donne la possibilité à une entreprise étrangère ou un non résident de consulter préalablement l'Administration, avec obligation de réponse pour cette dernière.

- **Le principe de la consultation préalable**

La question de savoir si une entreprise étrangère ou non résidente dispose, ou non, d'un établissement stable ou base fixe dans le pays de la source du revenu est souvent complexe et peut être source de graves conflits. En effet, la réponse positive à cette question entraîne l'imposition dans l'État de la source de tous les bénéfices rattachables à l'établissement stable ou base fixe alors qu'une réponse négative se traduit par une franchise. Le sens de la réponse repose trop souvent sur une appréciation subjective des éléments de fait, laquelle n'est pas nécessairement le meilleur gage de la sécurité juridique lorsque la réponse est formulée en aval des opérations économiques.

Avec le système de décisions anticipées, les entreprises pourraient soumettre leur situation à l'administration. Celle-ci aurait un délai pour se prononcer. Grâce au système de décisions anticipées, les entreprises et résidents d'un État contractant, qui souhaitent réaliser un projet ou mener une opération dans l'autre État contractant, peuvent soumettre leur situation à l'administration fiscale de cet État, préalablement à la réalisation de leurs opérations.

- **L'obligation de réponse de l'Administration**

L'Administration a l'obligation de répondre aux sollicitations des entreprises de l'autre État contractant dans un certain délai imparti à compter de la réception de leurs demandes. Dans sa réponse, elle leur donne par exemple des précisions sur l'existence ou non d'un établissement stable ou base fixe en ce qui concerne leurs projets ou opérations. Les précisions ainsi données par l'Administration fiscale procèdent d'une interprétation faite par elle des dispositions de la convention fiscale.

c) L'octroi de garanties conséquentes au contribuable

Les garanties offertes aux entreprises étrangères dans le cadre du système des décisions anticipées concernent d'une part la protection contre les redressements fondés sur une interprétation autre que celle acceptée ou donnée par l'Administration et, d'autre part, la stabilité et l'irrévocabilité de cette interprétation pour l'opération ou l'acte en cause.

- **La protection contre les redressements fondés sur d'autres interprétations**

Le système de décisions anticipées constitue une protection offerte aux entreprises étrangères contre les changements de doctrine souvent opérés par l'Administration. Ainsi, lorsqu'une entreprise d'un État contractant se conforme à une position édictée par l'Administration de l'autre État contractant préalablement à la réalisation de son affaire dans cet État, il ne peut se voir opposer une position contraire de cette même administration, notamment à l'occasion des contrôles fiscaux. L'entreprise du premier État contractant se trouve ainsi protégée contre les abus, souvent décriés, de certains agents en charge de la conduite des opérations de contrôle.

- **La stabilité et l'irrévocabilité du régime applicable à l'opération du contribuable en vertu du rescrit**

La position donnée par l'Administration à la suite de sa saisine préalable par une entreprise engage cette Administration qui ne peut la modifier à l'encontre du contribuable demandeur : c'est ici l'idée de stabilité et d'irrévocabilité du régime applicable à l'opération. Cela signifie que la position donnée par l'Administration reste applicable à l'opération ou à l'acte juridique décrit par le contribuable dans sa demande de rescrit.

Mais il convient de préciser qu'il s'agit ici d'une stabilité et d'une irrévocabilité subjective ou personnelle, en ce sens qu'elles ne s'appliquent qu'à la personne du demandeur. Compte tenu de l'importance des incidences de cette procédure, sa mise en œuvre doit être encadrée par la loi afin d'en faciliter l'usage et d'en assurer une application uniforme par les différents services fiscaux et par les contribuables intéressés.

2.7.2 La mise en place d'un système de décisions anticipées

a) Le cadre légal

La législation nationale doit fournir le cadre légal pour la validité des décisions anticipées et déterminer clairement l'information qui doit être fournie par le demandeur, la période de validité et les raisons d'une éventuelle révocation de la décision anticipée, tel qu'un changement des dispositions légales ou la soumission de fausses informations.

b) Les dispositions de la législation interne

Il sera nécessaire d'établir les procédures pour effectuer et traiter une requête. Les principales dispositions qui devraient être incluses dans la législation pourraient comprendre entre autres :

- les personnes pouvant demander une décision anticipée ;
- l'autorité compétente ;
- la durée de validité de la décision ;
- le traitement que l'administration peut accorder au requérant et à la décision ;
- la procédure à suivre pour demander une telle décision ;
- la procédure relative aux demandes non conformes ;
- les situations dans lesquelles aucune décision ne sera rendue ;
- les procédures de modification et d'abrogation d'une décision rendue ;
- l'effet et la date de prise d'effet de toute modification ou abrogation d'une décision rendue ;
- la publication des réponses ;
- le délai de réponse de l'Administration.

c) Besoin en termes d'administration

Une unité spécialisée ou une section pour le traitement des décisions anticipées doit être mise en place au niveau central et comporter suffisamment de personnel qualifié. Afin de faciliter la tâche du personnel et améliorer la cohérence des décisions, une base de données les réunissant peut se révéler judicieuse. Finalement, les services opérationnels doivent recevoir toutes les informations à propos des renseignements contraignants. Les options concernant la communication de ces informations grâce au système informatique existant doivent être explorées.

Cette unité pourrait, au-delà de son rôle de coordination, contrôle et accueil, avoir un pouvoir de décision à sa propre initiative sur les dossiers dont elle serait saisie (par un contribuable ou un service) quand elle estime que l'enjeu fiscal ou l'existence d'une question de portée générale justifie une prise de position de sa part.

L'effectif de cette unité spécialisée dépendra du réseau de conventions fiscales de chaque État et du volume des demandes de décisions anticipées et des autres tâches dont le personnel doit s'acquitter.

Le traitement des demandes de décisions anticipées peut initialement être fait sur papier pour ensuite se transformer en une procédure électronique.

d) Publication des décisions anticipées

La publication des décisions anticipées présente deux avantages : tout d'abord, faire connaître de façon transparente la doctrine de l'administration qui s'y exprime et montrer à l'ensemble des opérateurs (entreprises et agents de l'administration) que les décisions anticipées sont un moyen reconnu de la politique fiscale dans les États contractants.

Les décisions qui clarifient un point de droit ou donnent un éclairage nouveau seraient publiées, bien entendu sous une forme rendue anonyme. Les décisions seraient regroupées et classées par procédure de rescrit et par thème.

2.7.3 Forme spécifique des décisions anticipées : les accords préalables en matière de prix de transfert

Cf. chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

2.8. USAGE ABUSIF – MESURES ANTI-ABUS

2.8.1 Avantages apportés par les conventions fiscales

Les entreprises économiques qui opèrent dans plusieurs juridictions risquent, dans le cadre de leur activité, de subir une double imposition juridique du fait de l'exercice du droit d'imposition permis à chaque Etat sur la base de son droit fiscal interne. Les conventions fiscales de non double imposition offrent un large éventail d'avantages que les pays signataires accordent aux opérateurs économiques résidents de l'un des Etats contractants et exerçant une activité dans l'autre pays contractant, ou encore réalisant un revenu dont la source provient de l'autre pays contractant. Ces avantages consistent notamment dans :

- la réduction des taux de retenue à la source sur les revenus passifs, ou encore dans l'élimination de l'imposition des plus-values sur les actions dont le droit d'imposition est généralement octroyé exclusivement au pays de la résidence du cessionnaire selon le Modèle de l'OCDE et aussi dans certaines situations en vertu du Modèle des NU ;
- l'élimination de la double imposition dans le pays de résidence de la personne qui réalise le revenu, soit par un crédit d'impôt ou via une exonération de la base imposable ;
- la possibilité de demander un accord amiable lorsqu'une personne imposable estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Cette procédure est disponible indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats.

Les conventions fiscales permettent aussi aux administrations fiscales des Etats signataires de coopérer pour l'échange de renseignements ainsi que l'accès à l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales par l'administration de l'autre Etat contractant.

2.8.2 Risques inhérents à l'existence de conventions fiscales

L'existence des conventions fiscales revêt aussi un risque pour les administrations fiscales par rapport à certaines pratiques abusives dont l'une des plus critiques est celle du chalandage fiscal. Le commentaire de l'OCDE reconnaît ainsi que « l'extension du réseau des conventions fiscales accroît le risque d'abus en facilitant le recours à des constructions juridiques artificielles » dont l'objectif ultime est de minimiser la charge fiscale par rapport à plusieurs catégories de revenus et, en particulier, par rapport aux revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances). La pratique de chalandage fiscal correspond en général à une situation où une personne qui n'a pas accès aux avantages d'une convention fiscale, puisqu'il est résident d'un pays non lié par une convention fiscale avec le pays de la source, fait appel à une entité intermédiaire qui, elle, y a droit, de manière à obtenir indirectement les avantages en question. Le Glossaire des termes fiscaux de l'OCDE définit aussi cette pratique comme « l'analyse par un investisseur des termes de conventions de non double imposition afin de structurer une opération internationale et tirer avantage d'une convention fiscale particulière ». Dans ce cadre, la convention en question est celle qui est susceptible d'assurer le maximum d'avantages à l'investisseur. On considère généralement qu'une telle pratique constitue un usage abusif des conventions fiscales de non-double imposition.

2.8.3. Les positions des commentaires des Modèles des NU et de l'OCDE concernant l'usage abusif des conventions fiscales

L'usage abusif des conventions fiscales de non double imposition a été discuté d'une façon détaillée dans les paragraphes 8 à 103 du commentaire de l'article 1 du Modèle des NU. Il en est de même du Modèle de l'OCDE dans le cadre du commentaire sur l'article 1 de ce Modèle.

Il faut aussi noter que les paragraphes 23 à 26 du commentaire de l'article 1 du Modèle des NU contiennent un principe général stipulant que le bénéfice d'une convention fiscale de non-double imposition ne doit pas être octroyé lorsque le motif principal pour certaines transactions est de sécuriser une position fiscale plus favorable. Obtenir cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et motif des conventions fiscales.

Il faut noter aussi que les commentaires du Modèle de l'OCDE ont été modifiés en 2003 afin de refléter que l'objectif des conventions fiscales était aussi d'empêcher la fraude et l'évasion fiscales.

2.8.4. Stratégies adoptées pour contrer l'usage abusif des conventions fiscales

L'existence des avantages cités ci-dessus risque d'attirer l'attention des spécialistes de la planification fiscale internationale qui pourraient utiliser ces conventions dans le but de minimiser la charge fiscale globale pour une transaction ponctuelle ou encore concernant une opération d'exploitation qui peut durer dans le temps. Les pays signataires de ces conventions fiscales doivent s'assurer que les conventions ne sont pas utilisées d'une façon inappropriée et que les avantages offerts par ces conventions ne sont pas octroyés au profit de personnes qui étaient à l'origine non visées par ces dispositions.

Les stratégies adoptées afin de contrer l'usage abusif des conventions fiscales peuvent être résumées comme suit:

- 1 Adopter une règle anti-abus d'ordre général dans le droit interne.
- 2 Adopter des règles anti-abus spécifiques dans le droit fiscal interne.
- 3 Adopter une règle anti-abus dans les textes des conventions fiscales elles-mêmes. Les commentaires des Modèles des NU et de l'OCDE contiennent un exemple de ces dispositions.
- 4 Adopter des règles spécifiques anti-abus dans les conventions fiscales en plus des dispositions qui existent dans les Modèles de l'OCDE et des NU. Ainsi, plusieurs pays dont notamment les Etats-Unis ont développé dans leur modèle national de conventions fiscales des clauses dédiées à combattre le chalandage fiscal. Il s'agit généralement d'un article spécifique qui vise à restreindre ou limiter l'accès aux bénéfices des conventions fiscales (limitation on benefits). D'autres pays, comme l'Inde, ont aussi utilisé une version différente de ces articles.

2.8.5. Mesures anti-abus dans le droit fiscal interne

a) Dispositions anti-abus de portée générale

Une disposition générale anti-abus est intégrée dans le droit fiscal interne afin de faire face à une sophistication croissante des schémas de planification fiscale. Ce genre de planification se caractérise généralement par un niveau d'artificialité élevé. Ces arrangements tendent à prendre avantage des dispositions du droit commun tandis que d'autres arrangements visent l'abus des conventions fiscales. Souvent, la planification fiscale se base sur une combinaison des dispositions avantageuses au niveau des conventions et des dispositions du droit fiscal commun. Plusieurs concepts ont été développés dans ce sens, comme la théorie d'abus de droit utilisée par l'administration fiscale afin de remettre en cause des montages fictifs, ou dont le but est exclusivement ou majoritairement fiscal. Certains pays anglo-saxons ont aussi développé des règles générales anti-abus (General Anti Avoidance Rules) afin de s'attaquer aux arrangements artificiels qui cachent une motivation fiscale et qui ne correspondent pas à la réalité économique. Cette approche leur apporte aussi une solution générale aux problèmes d'abus vu la difficulté de créer à chaque fois des normes visant uniquement une ou des formes d'abus spécifiques.

b) Exemples de dispositions anti-abus spécifiques

Plusieurs pays ont introduit des mesures anti-abus qui visent à contrecarrer un type particulier de pratiques abusives. On peut citer, dans ce sens, les mesures qui visent à limiter le transfert des profits et bénéfices vers des pays à fiscalité alléguée ou encore vers les paradis fiscaux. La mesure peut fonctionner afin de nier la déductibilité des dépenses payées à un résident d'un paradis fiscal. Elle peut aussi consister dans l'application d'une retenue à la source plus élevée sur ces paiements par rapport au taux standard qui s'applique dans le droit fiscal national sur un type de paiement particulier. Les deux mécanismes peuvent évidemment être combinés. Ce genre de mesure nécessite aussi la définition dans le droit commun des critères afin de délimiter les pays à fiscalité alléguée ou les pays considérés comme des paradis fiscaux. Généralement ceci résulte dans la publication, par l'administration fiscale, d'une liste de ces juridictions qui est mise à jour régulièrement.

Sur un autre plan, les mesures peuvent aussi limiter l'utilisation des conventions fiscales afin d'échapper au paiement des impôts sur les plus-values sur les actions. Ainsi, un contribuable peut changer sa résidence artificiellement et temporairement vers un autre pays afin de bénéficier de la convention fiscale entre son pays initial de résidence et le nouveau pays de résidence. Le bénéfice de la convention permettra à ce contribuable, par exemple, d'éviter de payer l'impôt sur la plus-value sur les actions sur la base de l'article 13 du Modèle de l'OCDE. Dans ce sens, plusieurs pays ont introduit des législations spécifiques en vertu desquelles le pays de la résidence initiale pourrait continuer à imposer les plus-values nonobstant les dispositions de la convention fiscale entre les deux pays (Exit taxes).

Il faut signaler aussi, qu'afin d'éviter le recours à ce genre de techniques ainsi que toutes disputes concernant la compatibilité des mesures anti-abus spécifiques avec les conventions fiscales, plusieurs pays ont préféré inclure des dispositions anti-abus dans leurs conventions fiscales, qu'elles soient spécifiques ou de portée générale.

2.8.6. L'imposition des filiales étrangères ou des sociétés étrangères contrôlées

Certaines législations comportent des règles qui leur permettent d'imposer les bénéfices des filiales étrangères. Il s'agit de dispositions destinées à dissuader la délocalisation des bénéfices à l'étranger. Ces dispositions se présentent généralement comme une dérogation aux règles de la territorialité de l'impôt sur les sociétés. Par exemple, l'article 209 B du Code Général des Impôts français prévoit une dérogation au principe de territorialité en rendant imposable en France, sous certaines conditions, les résultats bénéficiaires de sociétés étrangères lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- la filiale étrangère bénéficie d'une fiscalité privilégiée. Initialement, la condition consistait dans le fait que la société soit située dans un pays à fiscalité privilégiée ; et
- 50 % au moins du capital de la filiale sont détenus, de manière directe ou indirecte, par une société française. Le taux de détention de 50% est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique établie ou constituée hors de France sont détenus par des entreprises établies en France qui, dans le cas où l'entité étrangère est cotée sur un marché réglementé, agissent de concert ou bien par des entreprises qui sont placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance.

La compatibilité de ces règles avec les conventions fiscales a été aussi sujette à de larges débats. Le Conseil d'Etat français dans sa décision *Schneider Electric*, rendue le 28 juin 2002, a considéré que ces règles sont incompatibles avec les Modèles de conventions fiscales sur la base des dispositions de l'article 7 du Modèle de la convention fiscale entre la France et la Suisse qui traite des bénéfices des entreprises.

La position de l'OCDE, quant à la comptabilité des mesures anti-abus avec les conventions fiscales, est discutée dans la section 5.3.

2.8.7. Les règles de sous-capitalisation

Ces règles permettent de limiter le financement excessif par l'endettement des entreprises. Cette pratique permet de générer un maximum d'intérêts, qui sont généralement déductibles, et de réduire la base imposable d'une façon significative. Généralement, les règles de sous-capitalisation prévoient un ratio d'endettement maximal qui est basé sur la valeur de l'endettement par rapport aux capitaux propres. Certains négociateurs de convention fiscales ont préféré inclure des dispositions spécifiques dans les conventions qui leur permettent d'appliquer les règles de sous-capitalisation dans le contexte d'une convention de non-double imposition afin d'éviter toutes disputes quant à l'application de ces règles sur la base de l'article 9 sur les entreprises associées, ainsi que sur la base de l'article 24 sur la non-discrimination.

- La compatibilité entre les conventions fiscales et les dispositions anti-abus dans le droit fiscal interne

Le droit fiscal interne de plusieurs pays contient généralement des mesures anti-abus générales et/ou spécifiques. Ces règles peuvent être activées dans un cadre international, là où une convention de non double imposition pourrait déposséder un Etat de son droit d'imposer. Par exemple, lorsque le contribuable a transféré artificiellement la source d'un revenu particulier d'un pays à un autre pays afin de bénéficier d'un traitement fiscal plus avantageux, en l'occurrence un taux de retenue à la source moins élevé, les règles anti-abus peuvent autoriser le pays, à partir duquel la source du revenu a été transférée, d'ignorer l'arrangement qui a permis un tel transfert de la source et de continuer à imposer le revenu. Cependant, il faut noter que, dans quelques situations, lorsqu'une convention fiscale octroie le droit d'imposer un revenu particulier exclusivement à un seul pays, la question de l'application des dispositions anti-abus a été posée. On a même considéré que ces dispositions ne pourraient s'appliquer dans ce contexte. Ceci a été proposé comme une stratégie de défense contre les dispositions anti-abus sur la base de l'incompatibilité des dispositions anti-abus avec les conventions fiscales.

Dans ce sens, la position des commentaires des modèles de l'OCDE et des NU est claire. En fait, les États tiennent compte du fait que les impôts sont appliqués en vertu des dispositions du droit fiscal interne, sous réserve des dispositions conventionnelles. En conséquence, toute utilisation abusive des dispositions d'une convention fiscale peut aussi être considérée comme une utilisation abusive des dispositions de la législation nationale dans le cadre duquel l'impôt est appliqué. Ainsi, il n'existerait pas d'incompatibilité entre la législation anti-abus dans le droit fiscal interne et les dispositions conventionnelles.

2.8.8. Les mesures anti-abus dans les conventions fiscales

a) *Les concepts anti-abus les plus importants dans les Modèles de conventions fiscales de l'OCDE et des NU*

➤ *Le concept de bénéficiaire effectif et les revenus passifs*

Le concept de bénéficiaire effectif est utilisé au niveau des articles 10, 11 et 12 des Modèles de conventions de l'OCDE et des NU. L'application de la convention est subordonnée au paiement des revenus passifs (dividendes, intérêt et redevances) par une société résidente d'un Etat contractant à un bénéficiaire effectif résident de l'autre Etat contractant. Le taux de la retenue à la source sur les divers revenus passifs est réduit ou éliminé uniquement si la personne qui reçoit le revenu en est le bénéficiaire effectif.

La notion de bénéficiaire effectif est utilisée dans les conventions à des fins anti-abus et pose plusieurs problèmes d'interprétation. En fait, il n'existe pas de définition du concept de bénéficiaire effectif dans les Modèles de l'OCDE ou des NU, d'où la problématique du référentiel sur lequel doit se baser l'interprétation de ce concept. Une application stricte du paragraphe 2 de l'article 3 des Modèles renvoie au droit fiscal interne du pays de la source du revenu, tandis que d'autres thèses prônent pour une interprétation basée sur une acception internationale. Aussi la difficulté d'interpréter ce concept tient au fait que le concept n'existe pas en matière de droit civil. Le droit civil comporte d'autres concepts, tels que l'abus de droit ou l'acte anormal de gestion, qui permettent au juge d'ignorer la forme pour analyser le fond d'une transaction.

Des clarifications ont été apportées dans les commentaires des Modèles de l'OCDE et des NU mais aussi dans les cas de jurisprudence. Le paragraphe 12.1 du commentaire de l'OCDE sur l'article 10 stipule qu'un simple agent ou mandataire ne peut pas être considéré comme le bénéficiaire effectif. De même, une société relais ne peut pas être considérée comme le bénéficiaire effectif si elle ne dispose, dans la pratique, que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple administrateur agissant pour le compte d'autres parties intéressées.

Les tribunaux canadiens ont apporté des clarifications au concept dans plusieurs de leurs décisions. Il s'agit notamment des décisions *Prévost* et *Velcro*. Dans la décision *Velcro Canada Inc. v. The Queen*, rendu le 12 février 2012, la Cour Canadienne de l'Impôt a confirmé l'approche adoptée dans la décision *Prévost* et a considéré qu'une société holding résidente aux Pays Bas constituait le bénéficiaire effectif des paiements reçus par une société Canadienne (des redevances ce cas). L'analyse de la cour s'est basée sur quatre critères: la possession du revenu, l'usage du revenu, les risques encourus par rapport à cet usage et le contrôle sur le revenu réalisé. L'analyse se réalise au niveau de la personne qui réclame la qualité de bénéficiaire effectif dans le cadre de la convention en question.

Il faut noter aussi que plusieurs clarifications au concept vont être apportées au niveau du commentaire du Modèle de l'OCDE concernant ce concept sur la base des projets de modification publiés pour commentaires en 2011 et 2012. L'une des principales clarifications est que le concept de bénéficiaire effectif doit être interprété sur la base d'une acception internationale autonome et non par référence au droit fiscal interne.

➤ *Les plus-values sur les actions des sociétés à prépondérance immobilières*

Le paragraphe 4 de l'article 13 de l'OCDE autorise un Etat contractant où des biens immeubles sont situés d'imposer la plus-value sur les actions réalisées par un résident d'un autre Etat si ces plus-values tirent plus de 50 % de leur valeur de biens immobiliers situés dans le premier Etat contractant.

Ce paragraphe 4, qui existe en versions différentes dans les Modèles de l'OCDE et des NU, a été intégré sur la base d'une logique anti-abus et permet d'éviter la conversion des plus-values sur des biens immobiliers en plus-values sur des actions, afin de bénéficier d'une exonération au niveau du pays de la source sur la base du paragraphe 5 de l'article 13 des deux Modèles.

Malgré l'insertion de ces dispositions, l'OCDE a constaté qu'il est toujours possible de contourner l'application de ces règles par plusieurs techniques, soit par la dilution de la valeur des immeubles par rapport à la valeur totale des actifs de la société dont les actions sont cédées, soit par l'utilisation d'entités intermédiaires autres que les sociétés par actions telles que les sociétés de personnes, les trusts ou les fiducies. Dans le cadre du projet pour commentaires de l'OCDE sur l'action 6 du BEPS, il a été recommandé de modifier la formulation du paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de l'OCDE.

➤ *Les sociétés d'artistes*

Le paragraphe 2 de l'article 17 traite certains mécanismes d'évasion fiscale qui consistent à payer la rémunération due pour la prestation de l'artiste ou du sportif, non pas à lui-même mais à un tiers. En général, la rémunération est payée à une société d'artiste, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'Etat où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Ce paragraphe 2 permet ainsi à l'Etat en question d'attribuer les bénéfices de l'entité à l'artiste ou sportif et de les imposer.

b) *Autres mesures anti-abus dans les conventions fiscales*

Il existe aussi d'autres mesures anti-abus dans les conventions fiscales telles que certaines dispositions qui visent à combattre la pratique basée sur la location internationale de main d'œuvre. Cette pratique concerne l'application du paragraphe 2.b de l'article 15 des Modèles de l'OCDE et des NU qui traite des revenus d'emploi. Elle permet d'éviter artificiellement l'existence d'un employeur dans l'Etat de la source et donc d'éviter l'imposition des traitements et salaires reçus par un employé qui exerce son activité dans un pays particulier.

Les dispositions anti-abus consistent en fait à ignorer l'application du paragraphe 2 de l'article 15 de la convention en question. Ainsi, les traitements et salaires seraient imposables dans le pays de la résidence dès le premier jour d'activité. Aussi les paragraphes 8.1 à 8.28 du commentaire sur l'article 15 du Modèle de l'OCDE ont prévu des normes afin d'éviter l'obtention d'avantages d'une façon inappropriée sur la base de l'article 15 et surtout par rapport aux critères de détermination de l'employeur économique du salarié.

Aussi certains Etats incorporent dans leurs conventions des clauses spéciales pour contrer la pratique de fractionnement des contrats qui vise à contourner le seuil prévu pour les établissements stables. La position du commentaire du Modèle de l'OCDE est claire. Les pratiques qui consistent à scinder un contrat ou à abuser de la durée de 12 mois en divisant un contrat entre les membres du même groupe d'entreprises, ne doivent pas avoir l'effet d'éviter la création d'un établissement stable. Ceci découle des dispositions des paragraphes 6.2 et 18 du commentaire de l'article 5 du Modèle de l'OCDE.

2.8.9. Les travaux de l'OCDE sur l'érosion des bases imposables et le transfert des profits

a) Contexte des travaux de l'OCDE

Au cours des dernières années, les sociétés multinationales ont pu réduire d'une façon significative leur taux effectif d'imposition par rapport à l'impôt sur les sociétés. Dans certains cas, l'imposition dans les pays de résidence a été évitée totalement en réalisant des activités à l'étranger avec des juridictions à fiscalité alléguée ou même nulle. Le G20 a mandaté l'OCDE pour étudier ce phénomène d'érosion des bases imposables et le transfert des bénéficiaires, et remédier à ce problème croissant en développant un plan d'action pour lutter contre les pratiques abusives ayant trait à la planification fiscale agressive. Le 12 septembre 2013, l'OCDE a ainsi publié un premier rapport sur la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires. Ensuite, un deuxième rapport a été publié le 19 juillet 2013 avec un plan d'action détaillé pour traiter les différents problèmes. Le plan d'action comporte une série de mesures nationales et internationales qui se focalisent sur quinze axes ; et fixe des échéances pour sa mise en œuvre. L'un des axes sur lesquels l'OCDE a l'intention d'agir est de contrer l'utilisation abusive des conventions fiscales. Il s'agit du point numéro 6 du plan d'action qui s'intitule : « Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales ».

b) Action 6 annoncée par l'OCDE: Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Il s'agit en fait d'élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations afin de concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions fiscales puissent être accordés lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas. On s'efforcera également de préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition, et de cerner les considérations de politique fiscale que les pays doivent, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides. Ces travaux devraient être effectués vers le mois de septembre 2014 selon le calendrier prévu par l'OCDE et se concrétiser par la modification du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et de son commentaire.

c) Le projet pour commentaires sur l'action 6 du plan d'action BEPS

L'OCDE a publié le 11 mars 2014 un projet de commentaires concernant ce point et a invité les parties intéressées à commenter ces dispositions avant le 9 avril 2014. Les principales propositions consistent :

- à élaborer de dispositions standards relatives aux conventions fiscales et des recommandations pour la conception de règles nationales visant à prévenir l'octroi d'avantages découlant d'une convention dans des circonstances inappropriées ;
- à la clarification du fait que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition ;

- à l'identification des considérations relatives aux politiques fiscales dont les pays devraient tenir compte avant de décider de signer des conventions fiscales. Le projet pour commentaires précise que les avantages prévus par les conventions peuvent être accordés, lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas, dans les cas où une personne essaye d'abuser :

- des restrictions prévues par la convention elle-même;

- et du droit fiscal interne au moyen des dispositions prévues par la convention.

➤ ***Abus des restrictions prévues par la convention elle-même***

Afin de contrecarrer l'abus des restrictions prévues par la convention elle-même, le projet de l'OCDE recommande que les pays adoptent une approche sur trois lignes afin de traiter les situations de chalandage fiscal.

Premièrement, l'inclusion dans le titre et le préambule des conventions fiscales d'un énoncé clair qui prévoit que les Etats contractants souhaitent prévenir la fraude fiscale et, en particulier, éviter la création d'opportunités de chalandage fiscal.

Deuxièmement, l'inclusion dans les conventions fiscales d'une règle spécifique anti-abus fondée sur les dispositions de limitation des avantages prévus dans les conventions conclues par les États-Unis et certains autres pays. Cette règle spécifique pourrait traiter un nombre assez large de situations de chalandage fiscal, que ce soit sur la base de la nature légale, de l'actionnariat et des activités économiques d'un résident d'un Etat contractant.

L'OCDE a ainsi proposé, dans le cadre du document de travail, une clause anti-abus spécifique sur la base de celle utilisée par les Etats-Unis (limitation on benefits) mais aussi dans certaines conventions conclues par l'Inde et le Japon. Les dispositions de l'article 30 de la convention entre la France et les États-Unis sont fournies à titre d'exemple en annexe de ce guide. Des dispositions similaires existent, en fait, dans presque toutes les conventions américaines. Cet article fait ainsi partie du Modèle de convention fiscal américain. La règle est conçue pour limiter les avantages découlant d'une convention aux sociétés (ainsi qu'aux particuliers, aux organismes sans but lucratif, aux régimes de retraite et aux organismes gouvernementaux) qui ont une présence suffisante dans le pays visé.

Il faut noter aussi que les propositions apportées par l'OCDE à ce document de travail peuvent être modifiées suite aux commentaires reçus par le public.

Troisièmement, l'inclusion dans les conventions fiscales d'une règle anti-abus plus générale qui vise à combattre les autres formes d'abus des conventions fiscales qui ne peuvent pas être couvertes par la règle spécifique mentionnée ci-dessous. Cette règle générale reflète déjà ce qui a été incorporé aux paragraphes 9.5, 22.1 et 22.2 du commentaire sur l'article 1 du Modèle de l'OCDE. Elle consiste à nier les avantages d'une convention de non-double imposition quand l'un des objectifs d'un schéma, arrangement ou transaction, est d'assurer un avantage sur la base de certaines dispositions de la convention et que l'obtention de cet avantage dans ces circonstances va à l'encontre de l'objet et du but des dispositions conventionnelles en question.

➤ ***Abus du droit fiscal interne via les dispositions prévues par la convention***

Certaines restrictions de l'application des dispositions conventionnelles sont dues aux règles prévues par les conventions fiscales puisque ces instruments ont une supériorité hiérarchique par rapport aux règles prévues par le droit national. Le projet publié par l'OCDE liste les mesures du droit fiscal interne ainsi que les dispositions conventionnelles qui sont de nature à limiter leur application. Le projet propose de faire quelques modifications aux Modèle de l'OCDE ainsi qu'au commentaire afin d'assurer un maximum d'harmonie entre les mesures anti-abus nationales (qu'elles soient générales ou spécifiques) et les conventions de non-double imposition.

➤ *La double non-imposition*

Le projet de l'OCDE sur l'action 6 a prévu plusieurs recommandations afin de clarifier une question clé concernant l'objectif des conventions de non-double imposition. Il s'agit essentiellement du fait que les conventions ne doivent pas être instrumentalisées afin de produire une situation de double non-imposition. Le préambule du Modèle de l'OCDE doit ainsi être aménagé pour refléter le fait qu'une convention fiscale doit permettre d'éliminer la double imposition, sans pour autant générer une situation de double non-imposition.

➤ *Questions de politique fiscale internationale*

Le projet de l'OCDE précise que les questions relatives à la politique fiscale internationale doivent être prises en considération avec plus d'importance avant de négocier et de signer une convention fiscale, en particulier avec les pays à fiscalité allégée ou ayant des régimes fiscaux particuliers. Cette logique s'applique non seulement avant la signature des conventions mais aussi pour considérer l'opportunité de renégocier des conventions existantes afin de les modifier, remplacer ou même, et en sorte de dernier recours, de les dénoncer lorsque l'on considère que la position d'un pays est endommagée par les dispositions d'une convention particulière. Le projet de l'OCDE prévoit d'inclure des dispositions sur les considérations de politique fiscale internationale dans le préambule ainsi que dans l'introduction du Modèle de l'OCDE.

(cf. Annexe 13 : article 30 sur la limitation des avantages de la Convention entre le Gouvernement de la République française et le gouvernement des Etats-Unis d'Amérique).

3. TROISIEME PARTIE- ORGANISATION ET STRUCTURES

3.1 IMPORTANCE DE LA MISE EN PLACE DE STRUCTURES ADMINISTRATIVES ADAPTEES A LA GESTION DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

La mise en œuvre efficiente des conventions fiscales internationales dépend en grande partie de la pertinence de l'organisation mise en place au sein de l'Administration fiscale pour leur gestion.

En effet, en raison du caractère spécifique de la matière des conventions fiscales ainsi que de la complexité des problématiques posées par la fiscalité internationale, il est recommandé aux administrations fiscales d'envisager la désignation de services expressément chargés de la gestion des conventions. Dans certains cas, il pourra même être procédé à la création de services exclusivement dédiés à cette tâche.

L'organisation administrative ainsi mise en place devra aboutir à :

- préciser les personnes et services compétents en fonction des tâches à accomplir ;
- définir de façon précise le périmètre de compétence de chaque intervenant ;
- préciser les procédures et le circuit de traitement des dossiers au niveau de chaque service ;
- définir les liaisons fonctionnelles entre les différents acteurs ;
- désigner les autorités compétentes dans chaque domaine.

L'objectif recherché étant de garantir :

- une meilleure qualité du service public ;
- la centralisation des informations ;
- la gestion des risques liés à l'application des conventions fiscales ;
- le respect des engagements conventionnels ;
- le renforcement de la crédibilité de l'Administration et de l'Etat.

3.2 PRINCIPES DEVANT REGIR LE CHOIX DE L'ORGANISATION ADMINISTRATIVE AFFECTEE A LA MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS

L'organisation des services affectés à la mise en œuvre des conventions fiscales internationales, particulièrement pour les pays ne disposant pas encore de structures dédiées, doit tenir compte de plusieurs paramètres importants, notamment :

- le nombre de conventions fiscales conclues par l'Etat ainsi que le volume de l'activité conventionnelle (Nombre de propositions de conclusion de conventions émises ou reçues, etc.) ;
- le nombre de demandes d'application des dispositions des conventions fiscales provenant des contribuables et des partenaires conventionnels (Nombre de demandes de bénéfice des conventions fiscales, nombre de demandes de renseignements entrantes et sortantes, nombre de procédures amiables, etc.) ;
- l'importance et la qualité des moyens humains et matériels dont dispose chaque administration fiscale ;
- les options stratégiques retenues par chaque administration fiscale pour le développement de ses services.
-

3.3 DIFFERENTES FONCTIONS ENTRANT DANS LA MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

La mise en œuvre des conventions fiscales internationales fait appel à diverses fonctions. La structure administrative affectée à la mise en œuvre des conventions devra être organisée principalement autour de ces fonctions, qui sont notamment :

- **les fonctions de conception et de supervision** : Négociation / Interprétation / Evaluation des conventions fiscales ;
- **les fonctions d'application** : Echanges de renseignements/Procédures amiables/Négociation des accords préalables de prix ;
- **les fonctions de gestion** : Assiette (délivrance d'attestations et autres certificats dans le cadre des conventions) / Instruction et traitement des demandes de restitution, de remboursement ou d'imputation / Recouvrement ;
- **les fonctions de contrôle** : Contrôles fiscaux dans le cadre de l'échange de renseignements/Investigations.

3.4 SCHEMAS D'ORGANISATION DES SERVICES SUR LA BASE DES FONCTIONS CI-DESSUS IDENTIFIEES ET TENANT COMPTE DU CRITERE DU NOMBRE DE CONVENTIONS FISCALES

Selon le stade auquel le pays se trouve en ce qui concerne l'importance de son réseau conventionnel et le nombre de procédures qui lui sont soumises dans le cadre de l'application des conventions fiscales, les fonctions ci-dessus pourront être soit confiées à des services exclusivement dédiés à chaque fonction, soit fusionnées au sein de services dédiés, ou encore confiées à des services existants non exclusivement affectés à la mise en œuvre des conventions.

Pour ce faire, les pays peuvent être regroupés en 3 groupes suivant le critère du nombre de conventions en vigueur, qui correspondent aux différentes étapes de l'évolution de leur réseau et de leur pratique des conventions fiscales :

- Groupe 1 : Pays ayant moins de 20 conventions en vigueur ;
 - Groupe 2 : Pays ayant entre 20 et 60 conventions en vigueur ;
 - Groupe 3 : Pays ayant plus de 60 conventions en vigueur.
- ✓ **PAYS DU 1^{er} GROUPE : Pays ayant moins de 20 conventions en vigueur**

Le schéma d'organisation administrative proposé pour cette catégorie de pays comporte une structure centrale et plusieurs services déconcentrés, non exclusivement affectés aux tâches concernant la mise en œuvre des conventions fiscales. Il se présente comme suit :

- **Une structure centrale non dédiée chargée** :
 - de la négociation des conventions fiscales ;
 - de l'interprétation des dispositions conventionnelles ;
 - des échanges de renseignements et de l'assistance au recouvrement ;
 - de la conduite des procédures amiables ;
 - de la négociation et de la conclusion des accords préalables en matière de prix de transfert ;
 - de l'évaluation des conventions fiscales.

- **Des services déconcentrés non spécifiques chargés :**
 - de la délivrance des différentes attestations et certificats ;
 - du traitement des demandes d'imputation et de remboursement ;
 - des investigations dans le cadre des demandes de renseignements ;
 - de la mise en œuvre du recouvrement international ;
 - des contrôles fiscaux.

✓ **PAYS DU 2^{ème} GROUPE : Pays ayant entre 20 et 60 conventions en vigueur**

Pour les pays de ce groupe, il est proposé un schéma d'organisation administrative comportant une structure centrale dédiée, exclusivement chargée de certaines tâches relevant de la gestion des conventions fiscales et plusieurs services déconcentrés non spécifiques, exécutant en plus de leurs tâches courantes, des fonctions liées à la mise en œuvre des conventions fiscales. Dans cette hypothèse, la structure centrale est désignée comme autorité compétente pour toutes les fonctions qui lui sont attribuées.

Le schéma se présente comme suit :

- **Un service central dédié faisant office d'autorité compétente, exclusivement chargé :**
 - de la négociation des conventions fiscales ;
 - de l'interprétation des dispositions conventionnelles ;
 - du suivi et de la coordination du contrôle fiscal dans le cadre de l'échange de renseignements et de l'assistance au recouvrement ;
 - de la négociation des accords préalables en matière de prix de transferts ;
 - de la conduite des procédures amiables ;
 - de l'évaluation de la mise en œuvre des conventions fiscales.
- **Plusieurs services déconcentrés non spécifiques chargés :**
 - de la délivrance des attestations et certificats ;
 - du traitement des demandes d'imputation et de restitution ;
 - de la gestion des non-résidents (pour autant que les ressources humaines et matérielles le permettent) ;
 - du contrôle des multinationales ;
 - de la mise en œuvre de l'assistance administrative internationale et de l'assistance au recouvrement (*Pour les pays du groupe 2, ces tâches peuvent optionnellement être confiées à des structures centrales spécialement dédiées, en fonction du volume des dossiers à traiter*).

✓ **PAYS DU 3^{ème} GROUPE : Pays ayant plus de 60 conventions en vigueur**

En raison du nombre élevé de leurs conventions fiscales en vigueur et du volume supposé des dossiers liés aux conventions fiscales que ces pays ont à gérer, il est proposé une organisation comportant 3 structures centrales dédiées, autorités compétentes dans leurs domaines respectifs et exclusivement affectées à des tâches de conception, d'encadrement et de supervision des conventions fiscales.

A côté de ces structures, cohabiteront plusieurs structures déconcentrées spécifiques ou non (en option), qui seront chargées des questions touchant surtout à la gestion quotidienne des conventions fiscales.

Ce schéma se présente comme suit :

- **Une structure centrale dédiée faisant office d'autorité compétente, exclusivement chargée :**
 - de la négociation des conventions fiscales ;
 - de l'interprétation des dispositions conventionnelles.
- **Une structure centrale dédiée faisant office d'autorité compétente, exclusivement chargée :**
 - du suivi et de la coordination du contrôle fiscal en matière d'échanges de renseignements et de l'assistance au recouvrement.
- **Une structure centrale dédiée faisant office d'autorité compétente, exclusivement chargée :**
 - de la conduite des procédures amiables ;
 - de la négociation des accords préalables en matière de prix de transferts ;
 - d'une expertise juridique internationale.
- **Plusieurs services déconcentrés spécifiques ou non, chargés :**
 - de la délivrance des attestations et certificats ;
 - du traitement des demandes d'imputation et de restitution ;
 - de la gestion des non-résidents (pour autant que les ressources humaines et matérielles de permettent) ;
 - du contrôle des multinationales ;
 - de la mise en œuvre de l'assistance administrative internationale (*Pour les pays du groupe 3, ces tâches peuvent optionnellement être confiées à des structures centrales spécialement dédiées, en fonction du volume des dossiers à traiter*) ;
 - du recouvrement des créances fiscales internationales ;
 - des investigations suite aux demandes de renseignements.

Il reste entendu que les schémas ci-dessus proposés le sont à titre indicatif et sont à adapter en tenant compte des réalités propres à chaque Administration fiscale.

3.5 LIAISONS FONCTIONNELLES

Quelle que soit l'organisation administrative retenue, l'efficacité de la gestion des conventions fiscales dépend pour grande partie de l'opérationnalité des rapports entre les acteurs, particulièrement en cas d'intervention de plusieurs services.

Par ailleurs, la transmission et la centralisation des données issues de la gestion au quotidien des conventions fiscales est d'une importance capitale pour leur évaluation ainsi que pour la pertinence des analyses-risques.

3.6 IMPORTANCE DE L'EVALUATION DE LA MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS

L'évaluation consiste, à partir des retours d'informations sur la mise en œuvre des conventions et des statistiques produites par les services gestionnaires, à :

- identifier les difficultés d'application des dispositions des conventions en vigueur et des procédures mises en place en interne pour la mise en œuvre des conventions ;
- identifier les dispositions des conventions à préciser, à commenter ;
- identifier les contribuables, secteurs et opérations à risque ;
- connaître le nombre de bénéficiaires des conventions ;
- avoir une idée du flux de revenus avec les partenaires conventionnels ainsi que l'identité de leurs bénéficiaires,

afin de faire éventuellement des suggestions d'amélioration des dispositions des conventions à conclure, des procédures et de l'organisation administrative mises en place.

3.7 INFORMATIONS A CENTRALISER, LE CAS ECHEANT, POUR UNE BONNE EVALUATION DES CONVENTIONS FISCALES :

- nombre et nationalité des contribuables demandant le bénéfice des conventions ;
- nombre de demandes de certificats de résidence ;
- nombre de demandes d'échange de renseignements ;
- nombre de demandes d'assistance au recouvrement ;
- nombre de demandes d'imputation d'impôts payés à l'étranger, de remboursement par nature de revenus (dividendes, redevances, intérêts, salaires, etc.) et par convention ;
- montant total des revenus perçus par des résidents ayant leur source à l'étranger (par nature, bénéficiaires et pays). Ces informations peuvent être collectées à l'occasion des demandes d'attestations et de certificats formulées par les bénéficiaires de revenus en provenance de l'étranger ;
- résultats des procédures amiables ;
- résultats du contrôle des non-résidents (points de redressements, pays concernés, etc.)
- résultats de l'assistance administrative et de l'assistance au recouvrement.

Annexés se trouvent des schémas d'organisation administrative affectée à la mise en œuvre des conventions fiscales pour les pays des 1^{er}, 2^{ème} et 3^{ème} groupes.

4. QUATRIEME PARTIE -FORMATION ET INFORMATION

4.1 INTRODUCTION

La formation en matière de fiscalité internationale, en particulier sur les problématiques liées à l'interprétation et à l'application des conventions fiscales, doit être dynamique, intégrant des formations initiales, continues et des formations de spécialisation en raison du caractère particulièrement évolutif de la matière (**FORMATION**).

Les conventions fiscales sont des instruments dont les destinataires sont les administrations fiscales, les contribuables des Etats parties à la convention. Leur mise en œuvre met à contribution d'autres entités au sein des Etats parties. L'organisation d'un plan de communication et d'information intégrant ces interactions doit être assurée (**INFORMATIONS - COMMUNICATION**).

4.2 FORMATION

4.2.1. La formation initiale

La formation initiale, adressée particulièrement aux futurs cadres, devrait être assurée au sein des instituts de formation. Cette formation comprend, de préférence, un volet fiscalité internationale. Le réseau conventionnel du pays devrait à cette occasion être présenté dans ses grands principes. Cette formation ne devrait couvrir que les principes généraux de la fiscalité internationale. Les commentaires des modèles de conventions NU et OCDE pourraient constituer les notions de base d'une initiation à la matière.

Il est particulièrement recommandé aux pays n'ayant pas une grande expérience en la matière d'y consacrer un module spécifique dans les écoles et instituts de formation et préparer des formateurs à cette fin.

4.2.2. La formation continue

La formation continue des cadres s'impose dans une matière particulièrement complexe et en évolution constante. Les cadres affectés dans les services en charge de la législation et dans tout autre service impliqué dans l'application des conventions doivent bénéficier de ce type de formation. Il est important de mettre à leur disposition la documentation nécessaire aux recherches et à leur formation personnelle. A titre indicatif, la liste reprise ci-après pourrait constituer la base documentaire à mettre à la disposition des services en charge des questions de fiscalité internationale.

(cf. annexe 14 : références d'ouvrages généraux et d'articles)

La formation continue suppose, en outre, la mise à disposition des cadres, en particulier ceux exerçant leur fonction dans les services en charge des vérifications, des instruments internes de référence pour l'appréciation des questions de fiscalité internationale qu'ils rencontrent dans leurs tâches quotidiennes. A cet effet, les instruments suivants sont indiqués :

- circulaires explicatives ;
- instructions internes ;
- modèles NU et commentaire OCDE.

Il est recommandé de maintenir, au moins pendant un certain temps, les personnes formées au sein des services en charge de la gestion des conventions internationales afin que ces agents expérimentés assurent l'encadrement des nouveaux agents au moyen du tutorat.

Les formations de spécialisation sont un complément nécessaire à la formation initiale et doivent occuper une place conséquente dans les plans de formation continue.

Une évaluation des prérequis en matière de fiscalité internationale peut être faite, en particulier dans les pays n'ayant pas une pratique avérée, afin d'orienter les besoins de formation des cadres (cf. annexe 15).

De manière pratique, des groupes de travail sur des problématiques spécifiques et complexes (établissement stable, mesures anti-abus, retenue à la source...) pourraient être constitués pour proposer des instructions ou des orientations pratiques sur ces questions.

4.2.3. Formations spécialisées

Pour les pays ne disposant pas de formation internationale en interne, il est important que les cadres des services en charge de la fiscalité internationale bénéficient de ce type de formation, courte ou longue, auprès d'universités ou d'institutions étrangères.

A titre indicatif, un tableau repris en annexe répertorie de manière non exhaustive les opportunités de formations existantes (cf. annexe 16).

Il est nécessaire que chaque administration dispose d'un groupe de personnes de référence en matière de fiscalité internationale. Ces personnes constitueront le groupe de formateurs chargé de produire, en particulier, les notes techniques sur les questions de fiscalité internationale et assureront les formations initiales et continues.

4.2.4. La participation aux sessions techniques du CREDAF et l'assistance entre les Administrations fiscales membres

Le CREDAF constitue un lieu privilégié de formation des cadres des administrations fiscales. Leur participation aux sessions techniques du CREDAF doit être inscrite dans le plan de formation.

L'expérience des pays étant très disparate, les pays ayant une doctrine abondante en matière d'interprétation de conventions fiscales pourraient la mettre à la disposition des autres Etats à travers une plate-forme d'échange à consulter sur leurs sites respectifs ou sur le site du CREDAF. De plus, certains pays ayant plus d'expérience sont disposés à partager leur expérience avec d'autres Etats au moyen de stages ou de cours pour quelques fonctionnaires de ces derniers pays. Pour information, un tableau comprenant tous les sites web est repris en annexe : annexe 17.

4.3 INFORMATION - COMMUNICATION

Les actions d'information et de communication sont essentielles pour assurer une appropriation des dispositions conventionnelles par les contribuables des Etats parties afin d'assurer la transparence et l'équité entre les contribuables des Etats parties à une convention fiscale.

Une très large information du public des accords conclus et, notamment sur la possibilité d'échanges systématiques d'informations sur les revenus de source étrangère, participe également de la promotion du civisme fiscal en ce sens que cela pourrait inciter les contribuables à déclarer spontanément leurs revenus étrangers ou à demander une régularisation.

4.3.1. La mise à contribution des organisations faitières des opérateurs économiques

Les structures faitières des secteurs économiques (chambre de commerce) constituent des relais privilégiés pour l'information des opérateurs économiques quant aux opportunités offertes par le réseau conventionnel du pays. Des réunions d'information dédiées aux contribuables, à travers ces structures, devraient permettre de toucher directement les personnes visées par l'application des conventions.

Les outils de mise en œuvre (imprimés de déclaration de revenus, attestations de domiciliation, etc.) doivent être disponibles auprès de ces institutions ou, à tout le moins, les procédures pour en disposer doivent y être connues.

Il est nécessaire d'assurer une collaboration étroite avec les professionnels de la fiscalité tels que les comptables et conseillers qui sont des relais concernés par les implications des conventions fiscales.

4.3.2. La promotion des outils modernes d'information et de communication

La publication des commentaires et notes relatifs à l'interprétation des conventions fiscales par un canal assurant la plus large diffusion auprès des groupes cibles selon les moyens de chaque pays est nécessaire (sites web, publication de brochures, call center, foire aux questions.)

4.3.3. Les actions d'information et de communication destinées aux structures impliquées dans la mise en œuvre des conventions fiscales

La mise en œuvre des conventions fiscales implique la mise à contribution d'autres administrations et structures, notamment les banques et les services judiciaires. Il est nécessaire de développer des actions d'information et de communication à l'endroit du secteur bancaire qui peut être sollicité dans la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement ou en matière d'échange de renseignements. Il en est de même pour les services judiciaires qui peuvent avoir à connaître des différends d'interprétation des conventions. Les structures d'arbitrage ne doivent pas être oubliées.

Ces types d'actions sont particulièrement recommandés dans les pays qui n'ont pas une pratique bien établie en matière d'application des dispositions conventionnelles.

4.4 LETTRES D'INFORMATION AUX ETATS PARTENAIRES

Les autorités compétentes des Etats partenaires doivent communiquer, mutuellement et de façon systématique, les changements intervenus dans leur dispositif ou leur organisation pouvant influencer l'application de la convention. Il s'agit, entre autres, de la liste des autorités compétentes et de tous les changements dans la législation nationale qui ont un impact sur la convention.

4.4.1. Informations concernant l'autorité compétente

Les informations concernant l'autorité compétente doivent comprendre les coordonnées complètes de tous les services et personnes qui ont le statut d'autorité compétente, avec une description claire de leurs compétences.

Est ci-annexée, pour exemple, la liste reprenant toutes les autorités compétentes des Etats membres de l'OCDE.

Un échange de renseignements n'est valable que lorsqu'il a eu lieu entre autorités compétentes. L'autorité compétente d'un pays partenaire refusera de répondre à une demande de renseignements émanant d'une personne qui n'a pas le statut d'autorité compétente. De plus, des renseignements obtenus de ou par une personne qui n'est pas habilitée à signer un échange de renseignements peuvent hypothéquer la taxation basée sur ces renseignements pour cause de vice de procédure. Il est, dès lors, très important que les autorités fiscales de chaque pays disposent d'une liste à jour de toutes les personnes habilitées à signer les correspondances dans ce domaine.

4.4.2. Autres informations

Il est aussi important de communiquer tous les changements qui peuvent avoir un impact sur l'application de la convention. Par exemple, tous les changements du territoire modifiant la portée territoriale de la convention doivent être communiqués à tous les pays partenaires. De même lorsqu'un nouvel impôt sera visé par la convention.

La communication en temps utile de tous les changements qui vont influencer l'application de la convention permet d'éviter une application erronée de celle-ci et, dès lors, une double imposition et une procédure amiable. On peut aussi envisager le cas où un manque de communication peut conduire à une double non-imposition, situation qui doit aussi bien être évitée que la double imposition.

ANNEXES

Annexe 1 : Convention de Vienne sur le Droit des Traités du 23 mai 1969

Voir lien :

<http://textesdipannotes.files.wordpress.com/2011/07/c-v-19691.pdf>

Annexe 2 : Tableau des bases multilatérales

Liste des conventions multilatérales pour les pays des membres du CREDAF

Convention	Pays membres	Date de signature	Champ d'application	Statut
Union du Maghreb Arabe	Algérie Libye Maroc Tunisie Mauritanie	23 juillet 1990	Impôts sur les revenus	En force
Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA)	Bénin Burkina Faso Côte d'Ivoire Guinée Bissau Mali Niger Sénégal Togo	26 septembre 2008	Impôts sur les revenus, sur la fortune et droits de succession	En force
CEMAC	Cameroun République du Congo Gabon Guinée Equatoriale République Centrafricaine Tchad	13 décembre 1966	Impôts sur les revenus	En force
L'Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne (OCAM)	Cameroun République Centrafricaine République du Congo Côte d'Ivoire Madagascar Maurice Niger Rwanda Sénégal Togo République Démocratique du Congo Tchad	29 Janvier 1971	Impôts sur les revenus	Terminée mais certains pays continuent à l'appliquer
Union Economique Arabe	Pays du Conseil de la Ligue Arabe dont la Mauritanie	3 décembre 1997	Impôts sur les revenus et sur la fortune	En force mais non appliqué dans la pratique

Annexe 3 : Modèle d'accord OCDE

Voir lien :

<http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/33977677.pdf>

Annexe 4 : Dispositif transfrontalier

Voir lien :

<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=3747c269-f056-4048-a7da-8278726db1d1&disableHighlightning=true&documentLanguage=fr#findHighlighted>

Annexe 5 : Accord définissant les modalités et calendrier de l'échange d'office (arrangement administratif)

Voir lien :

<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=026922d1-7133-478e-b282-d95d85ba6477&disableHighlightning=true&documentLanguage=fr#findHighlighted>

Annexe 6 : Formulaire spécifiques pour l'échange de renseignements :

Formulaire OCDE

Voir lien :

<http://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCAQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.oecd.org%2Ffr%2Fctp%2Fechange-de-renseignements-fiscaux%2F50429753.docx&ei=BHvrU-Hulame0QXI14CYBw&usg=AFQjCNG-yScyUFobdCDguxIFwHF4nzzePA>

Formulaire simple

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

1. Degré d'urgence

"Demande ordinaire", "Demande urgente" ou "Demande très urgente" (à justifier succinctement).

2. Cadre juridique de la demande

Article ... de la convention préventive de la double imposition signée le ... entre la Belgique et...

et éventuellement

Directives 77/799/CEE du 19.12.1977, 79/1070/CEE du 6.12.1979, 2004/56/CE du 21.4.2004 et 2004/106/CE du 16.11.2004 (pour les pays de l'Union européenne)

et éventuellement

Convention multilatérale OCDE/Conseil de l'Europe concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale (applicable avec l'Azerbaïdjan, le Danemark, les Etats-Unis, la Finlande, la France, l'Islande, l'Italie, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne et la Suède).

3. Personne(s) concernée(s) en Belgique

Indiquer pour les personnes physiques le nom, le prénom, la date de naissance, l'adresse complète et la profession ; pour les personnes morales, la dénomination, la forme juridique, la forme adoptée, l'adresse complète, le numéro d'identification fiscale et l'activité.

4. Personne(s) concernée(s) en ...(dans l'autre Etat)

5. Impôts et années concernés

Impôt des personnes physiques, Impôt des sociétés, Impôt des personnes morales ou Impôt des non-résidents. Il vaut mieux se référer aux années de revenus plutôt qu'aux ex.d'imp.

6. But de la demande

Le plus souvent, il suffira de préciser que "la demande a pour but d'obtenir des renseignements destinés à faire une application correcte de la législation belge relative aux impôts mentionnés sub 5".

7. Description du cas

Origine et nature de l'enquête, faits/éléments déjà établis, source des informations déjà obtenues, conclusions et soupçons auxquels donnent lieu les éléments qui précèdent.

8. Informations sollicitées

9. Pièces jointes

Préciser le nombre d'annexes

Annexe 7 : Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17/7/2012

Voir lien :

http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/120718_Article%2026-FR.pdf

Annexe 8 : Fiche pratique OCDE juin 2012 – Convention concernant l'Assistance Administrative Mutuelle en Matière Fiscale

Voir lien :

http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR_Convention_Flyer.pdf

Annexe 9 : Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, approuvé par le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE le 23/1/2006

Voir liens :

module général : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667321.pdf>

module 1 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667329.pdf>

module 2 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667338.pdf>

module 3 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667347.pdf>

module 4 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667379.pdf>

module 5 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667402.pdf>

module 6 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667425.pdf>

module 7 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667433.pdf>

module 8 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667441.pdf>

module 9 : http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/ADD_9_French_Manie;_sur_l'echange%20_de_renseignments_a_des_fin_fiscales.pdf

Annexe 10 : Accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la Principauté d'Andorre relatif à l'échange des renseignements en matière fiscale, signé à Andorre-la-Vieille le 22/9/2009

Article 4 - Echange de renseignements sur demande

1. L'autorité compétente de la Partie requise fournit les renseignements sur demande par écrit aux fins visées à l'article 1er. Ces renseignements doivent être échangés, que la Partie requise ait, ou non, besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales ou indépendamment du fait que l'acte faisant l'objet de l'enquête aurait constitué, ou non, une infraction pénale au regard du droit de la Partie requise s'il s'était produit dans la Partie requise.

2. Si les renseignements dont dispose l'autorité compétente de la Partie requise ne sont pas suffisants pour lui permettre de donner suite à la demande de renseignements, cette Partie prend toutes les mesures adéquates de collecte des renseignements nécessaires pour fournir à la Partie requérante les renseignements demandés, même si la Partie requise n'a pas besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales.

3. Sur demande spécifique de l'autorité compétente de la Partie requérante, l'autorité compétente de la Partie requise fournit les renseignements visés au présent Article, dans la mesure où son droit interne l'y autorise, sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées conformes aux documents originaux.

4. Chaque Partie contractante fait en sorte que ses autorités compétentes, pour l'application du présent Accord, disposent du droit d'obtenir et de fournir sur demande :

a) Les renseignements détenus par les banques, les autres institutions financières et toute personne agissant en qualité de mandataire ou de fiduciaire ;

b) i) Les renseignements concernant les propriétaires juridiques et les bénéficiaires effectifs des sociétés, sociétés de personnes, fonds de placement collectif, et autres personnes :

ii) dans le cas d'une fiducie, les renseignements sur les constituants, les fiduciaires, les bénéficiaires et les tiers protecteurs ; et

iii) dans le cas de fondations, les renseignements sur les fondateurs, les membres du conseil de la fondation et les bénéficiaires.

5. L'autorité compétente de la Partie requérante fournit les renseignements suivants à l'autorité compétente de la Partie requise :

a) L'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête ;

b) La période sur laquelle porte la demande de renseignements ;

c) La nature des renseignements demandés et la forme sous laquelle la Partie requérante souhaite les recevoir ;

d) Le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;

e) Les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la Partie requise ou sont en la possession ou sous le contrôle de, ou peuvent être obtenus par, une personne relevant de la compétence de la Partie requise ;

f) Dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle détient, contrôle ou est en mesure d'obtenir les renseignements demandés ;

g) Une déclaration attestant que la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de la Partie requérante ;

h) Une déclaration attestant que la Partie requérante a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux susceptibles de soulever des difficultés disproportionnées.

6. Pour assurer une réponse rapide, l'autorité compétente de la Partie requise :

a) Accuse réception de la demande par écrit à l'autorité compétente de la Partie requérante et, dans les 60 jours à compter de la réception de la demande, avise cette autorité des éventuelles lacunes de la demande ;

b) Si l'autorité compétente de la Partie requise n'a pu obtenir et fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la réception de la demande, elle en informe immédiatement la Partie requérante, en indiquant les raisons de l'incapacité dans laquelle elle se trouve de fournir les renseignements.

Annexe 11 : Manuel sur l'échange de renseignements à des fins fiscales OCDE – Vérifications conjointes

Voir lien :

[http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/ADD 9 French Manie; sur l'echange%20 de renseignements a des fin fiscales.pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/ADD_9_French_Manie_sur_l'echange%20de_renseignements_a_des_fin_fiscales.pdf)

Annexe 12 : Résumé des commentaires OCDE et NU sur l'art. 25

Voir liens :

MEMAP: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>

NU : http://www.un.org/esa/ffd/tax/gmap/Guide_MAP.pdf

Annexe 13 : Article 30 sur la limitation des avantages de la Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

Article 30

Un résident d'un Etat Contractant qui bénéficie de revenus provenant de l'autre Etat Contractant n'a droit dans cet autre Etat aux avantages de la présente Convention que si ce résident est l'une des personnes suivantes :

- (a) une personne physique ;
- (b) un Etat Contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques (dans le cas des Etats-Unis) ou de ses collectivités locales, ou l'une de leurs personnes morales de droit public ;
- (c) une société remplissant l'une des conditions suivantes :
 - (i) la principale catégorie de ses actions ou parts est cotée sur un marché boursier réglementé situé dans un Etat Contractant et est négociée de manière importante et habituelle sur un ou plusieurs marchés boursiers réglementés ; ou
 - (ii) plus de 50 p.100 des droits de vote dans cette société et de la valeur de ses actions ou parts sont détenus, directement ou indirectement, par toute combinaison de sociétés résidentes d'un Etat Contractant dont la principale catégorie d'actions ou parts est cotée et négociée de la manière indiquée au (i), de personnes visées au (b), ou de sociétés dont plus de 50 p.100 des droits de vote et de la valeur des actions ou parts sont détenus par des personnes visées au (b) ; ou
 - (aa) au moins 30 p.100 des droits de vote dans cette société et de la valeur de ses actions ou parts sont détenus, directement ou indirectement, par toute combinaison de sociétés résidentes du premier Etat Contractant dont la principale catégorie d'actions est cotée et négociée de la manière indiquée au (i), de personnes visées au (b), ou de sociétés dont plus de 50 p.100 des droits de vote et de la valeur des actions ou parts sont détenus par des personnes visées au (b) ; et
 - (bb) au moins 70 p.100 des droits de vote dans cette société et de la valeur de ses actions ou parts sont détenus, directement ou indirectement, par toute combinaison de sociétés résidentes de l'un ou l'autre Etat Contractant ou d'un ou plusieurs Etats membres de l'Union Européenne dont la principale catégorie d'actions est cotée et négociée de manière importante et habituelle sur un ou plusieurs marchés boursiers réglementés, de personnes visées au (b), de sociétés dont plus de 50 p.100 des droits de vote et de la valeur des actions ou parts sont détenus par des personnes visées au (b), d'un ou plusieurs Etats membres de l'Union Européenne, subdivisions politiques ou collectivités locales de ces Etats, ou personnes morales de droit public de ces Etats, subdivisions ou collectivités, ou de sociétés dont plus de 50 p.100 des droits de vote et de la valeur des actions ou parts sont détenus par ces Etats membres, subdivisions, collectivités ou personnes morales ;
- (d) une personne pour laquelle au moins 50 p.100 des droits (ou dont au moins 50 p.100 des droits de vote et de la valeur des actions ou parts s'il s'agit d'une société) ne sont pas détenus, directement ou indirectement, par des personnes autres que des personnes qualifiées, et à condition que :
 - (i) moins de 50 p.100 des revenus bruts de cette personne servent, directement ou indirectement, à effectuer des paiements déductibles au profit de personnes qui ne sont pas des personnes qualifiées ; ou
 - (ii) moins de 70 p.100 des revenus bruts de cette personne servent, directement ou indirectement, à effectuer des paiements déductibles au profit de personnes qui ne sont pas des personnes qualifiées ; et moins de 30 p.100 de ces revenus bruts servent, directement ou indirectement, à effectuer des paiements déductibles au profit de personnes qui ne sont pas des personnes qualifiées, ni des résidents d'Etats membres de l'Union Européenne ;
- (e) un "trust" de retraite ou un autre organisme visé au (ii) du (b) du paragraphe 2 de l'Article 4 (Résident), à condition que plus de la moitié de ses bénéficiaires, membres ou participants, s'il y en a, soient des personnes qualifiées ; ou

(f) une entité d'investissement visée au (iii) du (b) du paragraphe 2 de l'Article 4 (Résident), à condition que plus de la moitié des actions, parts, ou droits dans cette entité soient détenus par des personnes qualifiées.

2. (a) Un résident d'un Etat Contractant a également droit aux avantages de la Convention à raison de revenus provenant de l'autre Etat Contractant si:

- (i) ce résident exerce une activité industrielle ou commerciale effective dans le premier Etat (autre qu'une activité consistant à effectuer ou gérer des investissements, à moins qu'il ne s'agisse d'une activité bancaire ou d'assurance exercée par une banque ou une société d'assurances) ; et
- (ii) les revenus se rattachent, ou sont accessoires, à l'exercice de cette activité industrielle ou commerciale dans le premier Etat ; et
- (iii) cette activité industrielle ou commerciale est importante par rapport à l'activité génératrice des revenus dans l'autre Etat.

(b) Pour l'application des dispositions du (a), le point de savoir si l'activité industrielle ou commerciale du résident dans le premier Etat est importante par rapport à l'activité dans l'autre Etat est déterminé en fonction des circonstances de fait. Toutefois, cette condition est dans tous les cas considérée comme remplie si, pour la période d'imposition précédente, ou pour la moyenne des trois périodes d'imposition précédentes, chacun des rapports suivants est au moins égal à 7,5 p.100, et la moyenne des rapports suivants est supérieure à 10 p.100 :

- (i) le rapport entre la valeur des actifs affectés à l'activité industrielle ou commerciale du résident dans le premier Etat et la valeur des actifs affectés à l'activité dans l'autre Etat ;
- (ii) le rapport entre les revenus bruts réalisés dans le cadre de l'activité industrielle ou commerciale du résident dans le premier Etat et les revenus bruts réalisés dans le cadre de l'activité dans l'autre Etat ;
- (iii) le rapport entre les salaires versés dans le cadre de l'activité industrielle ou commerciale du résident dans le premier Etat pour des services rendus dans ce premier Etat et les salaires versés dans le cadre de l'activité dans l'autre Etat pour des services rendus dans cet autre Etat.

Pour le calcul de ces rapports, les actifs, les revenus bruts et les salaires versés ne sont pris en considération que dans la proportion des droits de participation directe ou indirecte du résident dans l'activité génératrice des revenus dans l'autre Etat. Si ni le résident ni ses entreprises associées n'ont de droits de participation dans cette dernière activité, l'activité industrielle ou commerciale du résident dans le premier Etat est considérée comme importante par rapport à l'activité dans l'autre Etat.

3. Un résident d'un Etat Contractant a également droit aux avantages de la Convention s'il remplit les fonctions d'un quartier général pour un groupe d'entreprises multinational.

4. Une société qui est un résident d'un Etat Contractant a également droit aux avantages de la Convention à raison des revenus visés aux Articles 10 (Dividendes), 11 (Intérêts) ou 12 (Redevances) si :

- (a) plus de 30 p.100 des droits de vote dans la société et de la valeur de ses actions ou parts sont détenus, directement ou indirectement, par des personnes qualifiées qui sont des résidents de cet Etat;
- (b) plus de 70 p.100 de ces actions ou parts sont détenues, directement ou indirectement, par toute personne ou combinaison de personnes qui sont des personnes qualifiées ou des résidents d'Etats membres de l'Union Européenne ; et
- (c) cette société satisfait au critère de réduction de la base imposable défini aux (i) et (ii) du (d) du paragraphe 1.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1, 2, 3 et 4, lorsqu'une entreprise d'un Etat Contractant, exemptée d'impôt dans cet Etat à raison des bénéfices de ses établissements stables qui n'y sont pas situés, bénéficie de revenus provenant de l'autre Etat Contractant qui sont imputables à un établissement stable que cette entreprise a dans une tierce juridiction, les avantages fiscaux qui seraient accordés en application des autres dispositions de la Convention ne s'appliquent pas à un revenu soumis dans le

premier Etat et dans la tierce juridiction à une imposition cumulée dont le montant est inférieur à 60 p.100 de l'impôt qui serait perçu dans le premier Etat si le revenu était réalisé ou reçu dans ce premier Etat par l'entreprise et n'était pas imputable à l'établissement stable dans la tierce juridiction. Les dividendes, intérêts ou redevances auxquels s'appliquent les dispositions du présent paragraphe sont soumis dans l'autre Etat à un impôt n'excédant pas 15 p.100 de leur montant brut. Les autres revenus auxquels s'appliquent les dispositions du présent paragraphe sont soumis à l'impôt selon la législation interne de l'autre Etat, nonobstant toute autre disposition de la Convention. Les dispositions précédentes du présent paragraphe ne s'appliquent pas si :

- (a) les revenus provenant de l'autre Etat se rattachent, ou sont accessoires, à une activité industrielle ou commerciale effective exercée par l'établissement stable dans la tierce juridiction (autre qu'une activité consistant à effectuer ou gérer des investissements, à moins qu'il ne s'agisse d'une activité bancaire ou d'assurance exercée par une banque ou une société d'assurance) ; ou
- (b) la France étant le premier Etat, les bénéficiaires de l'établissement stable sont imposés par la France selon les dispositions de sa législation interne visées au (iii) du (e) du paragraphe 1 de l'Article 24 (Elimination des doubles impositions), ou par les Etats-Unis en application des dispositions de la sous-partie F du II du N du chapitre 1er du sous-titre A de l'Internal Revenue Code" de 1986, telles qu'elles peuvent être amendées sans que leur principe général en soit modifié.

6. Les définitions suivantes s'appliquent pour l'application des dispositions du présent Article :

- (a) aux (ii) et (iii) du (c) du paragraphe 1, la référence aux actions ou parts détenues "directement ou indirectement" signifie que toutes les sociétés dans une chaîne de participations doivent être des résidents d'un Etat Contractant ou des résidents d'Etats membres de l'Union Européenne au sens du (d) du présent paragraphe ;
- (b) l'expression "revenus bruts" employée au (d) du paragraphe 1 désigne les revenus bruts de la période d'imposition précédant la période d'imposition en cours, mais le montant de ces revenus bruts est considéré comme n'étant pas inférieur à la moyenne des montants des revenus bruts des quatre périodes d'imposition précédant la période d'imposition en cours ;
- (c) l'expression "paiements déductibles" employée au (d) du paragraphe 1 comprend les paiements d'intérêts ou de redevances, mais ne comprend pas les paiements effectués dans des conditions de pleine concurrence pour l'acquisition ou pour l'usage ou la concession de l'usage de biens corporels dans le cadre normal d'activités industrielles ou commerciales, ni la rémunération dans des conditions de pleine concurrence de services rendus dans l'Etat Contractant dont le débiteur est un résident. Certains types de paiements peuvent être ajoutés ou retranchés aux exceptions mentionnées dans la présente définition des "paiements déductibles", par commun accord des autorités compétentes ;
- (d) l'expression "résident d'un Etat membre de l'Union Européenne" employée au paragraphe 1 désigne une personne ayant droit aux avantages d'une convention générale en matière d'impôts sur le revenu en vigueur entre un Etat membre de l'Union Européenne et l'Etat Contractant auquel il est demandé d'accorder les avantages de la présente Convention, mais seulement dans le cas où, lorsque cette Convention ne comporte pas d'article général relatif à la limitation des avantages conventionnels comportant des dispositions similaires à celles des (c) et (d) du paragraphe 1 et à celles du paragraphe 2 du présent Article, cette personne aurait droit aux avantages de la présente Convention en vertu des principes du paragraphe 1 si elle était un résident d'un Etat Contractant selon les dispositions de l'Article 4 (Résident) ;
- (e) l'expression "marché boursier réglementé" employée au paragraphe 1 désigne :
 - (i) le système de cotation automatisée (NASDAQ) détenu par l'association nationale des agents de change des Etats-Unis, et toute bourse de valeurs enregistrée auprès de la commission des bourses de valeurs des Etats-Unis (Securities and exchange Commission) comme étant une bourse de valeurs nationale au sens de la loi sur les bourses de valeurs intitulée "Securities Exchange Act" de 1934 ;
 - (ii) les bourses de valeurs françaises contrôlées par la Commission des opérations de bourse, et les bourses de valeurs d'Amsterdam, Bruxelles, Francfort, Hambourg, Londres, Madrid, Milan, Sydney, Tokyo et Toronto ; et
 - (iii) toutes autres bourses agréées d'un commun accord par les autorités compétentes des Etats Contractants ;

(f) l'expression "personne qualifiée" employée aux paragraphes 1 et 4 désigne toute personne qui a droit aux avantages de la Convention en application des dispositions du paragraphe 1, ou qui est un citoyen des Etats-Unis ;

(g) une personne visée au paragraphe 2 qui exerce une activité industrielle ou commerciale effective est une personne qui exerce cette activité directement; ou qui est un associé d'un "partnership" exerçant cette activité; ou qui exerce cette activité par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entreprises associées (où que se situe leur résidence) ;

(h) l'expression "quartier général" employée au paragraphe 3 désigne une personne remplissant l'ensemble des conditions suivantes :

(i) elle assure dans l'Etat Contractant dont elle est un résident une part importante de la surveillance et de l'administration d'ensemble d'un groupe d'entreprises multinational, activités qui peuvent comprendre, sans que ce soit à titre principal, le financement du groupe ;

(ii) le groupe est composé de sociétés qui sont des résidents d'au moins cinq pays où elles exercent une activité industrielle ou commerciale effective, et les activités industrielles ou commerciales exercées dans chacun des cinq pays (ou cinq groupements de pays) génèrent au moins 10 p.100 des revenus bruts du groupe ;

(iii) les activités industrielles ou commerciales exercées dans chacun des pays autres que l'Etat Contractant dont elle est un résident génèrent moins de 50 p.100 des revenus bruts du groupe ;

(iv) au plus 25 p.100 de ses revenus bruts proviennent de l'autre Etat Contractant ;

(v) elle possède, et exerce, un pouvoir discrétionnaire autonome pour l'accomplissement des fonctions mentionnées au (i) ;

(vi) elle est soumise dans l'Etat Contractant dont elle est un résident aux mêmes règles d'imposition des revenus que les personnes visées au paragraphe 2 ; et

(vii) les revenus provenant de l'autre Etat Contractant se rattachent, ou sont accessoires, aux activités industrielles ou commerciales effectives visées au (ii).

Si les conditions relatives aux revenus bruts fixées aux (ii), (iii) ou (iv) ne sont pas remplies, elles sont néanmoins considérées comme remplies si les pourcentages requis sont respectés lorsqu'on les calcule à partir des revenus bruts moyens du quartier général et des revenus bruts moyens du groupe au titre des quatre périodes d'imposition précédentes.

7. Un résident d'un Etat Contractant qui n'a pas droit aux avantages de la Convention selon les dispositions des paragraphes précédents du présent Article peut néanmoins bénéficier de ces avantages si l'autorité compétente de l'autre Etat Contractant détermine, à la demande de cette personne :

(a) que l'établissement, l'acquisition ou le maintien de cette personne et la conduite de ses opérations n'ont pas eu comme un de leurs objets principaux l'obtention d'avantages prévus par la Convention ; ou

(b) qu'il ne serait pas approprié, eu égard à l'objet du présent Article, de refuser à cette personne les avantages de la Convention.

L'autorité compétente de l'autre Etat consulte l'autorité compétente du premier Etat avant de refuser d'accorder, dans le cadre des dispositions du présent paragraphe, les avantages de la Convention.

8. Les autorités compétentes des Etats Contractants peuvent s'entendre pour élaborer des règles d'application communes des dispositions du présent Article.

Annexe 14 : Références d'ouvrages généraux et d'articles

<i>AUTEURS</i>	<i>TITRES</i>	<i>EDITIONS</i>
<i>CHRETIEN (M)</i>	<i>A la recherche du droit commun fiscal international.</i>	<i>Etudes du droit positif, Paris, Recueil, Sirey 1996</i>
<i>DOUVIER (P-J)</i>	<i>Droit fiscal dans les relations internationales</i>	<i>Paris, Pédonne, Etudes internationales 1996</i>
<i>GEST (G) et TIXIER (G)</i>	<i>Droit fiscal international</i>	<i>2^{ème} édition, Paris, Coll Droit fondamental, 1990.</i>
<i>JADAUD (B)</i>	<i>L'impôt et les groupes de sociétés</i>	<i>Paris, Ed. Berger –levraut, Coll. L'Administration nouvelle, 1990</i>
<i>JARNEVIC (J-P)</i>	<i>Droit fiscal international</i>	<i>Paris, Economica, Coll. Finances publiques, 1986</i>
<i>LEFEBVRE (F)</i>	<i>Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune</i>	<i>Editions Francis Lefebvre, Paris, 2014</i>
<i>LEVINE (P)</i>	<i>La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales</i>	<i>Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de sciences financières, Tome XXIV 1988</i>
<i>MARTINEZ (J-C)</i>	<i>Les conventions de double imposition</i>	<i>Paris, Litec, 1986</i>
<i>OCDE</i>	<i>Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial</i>	<i>Paris, Ed. de l'OCD, 1998</i>
<i>OCDE</i>	<i>Coopération fiscale 2009 : vers l'établissement de règles de jeux équitables. Evaluation par le Forum mondial sur la transparence et l'échanges de renseignements</i>	<i>Paris, Ed. de l'OCDE, 2009</i>
<i>PLAGNET (B)</i>	<i>Droit fiscal international</i>	<i>Paris, Litec, 1986</i>

Annexe 15 : Evaluation des prérequis en matière de fiscalité internationale

I – INFORMATIONS GENERALES	
NOM ET PRENOM	
SERVICE	
GRADE	
FONCTION	
NOMBRE D'ANNEES DE SERVICE	
FORMATION(S) ACADEMIQUE(S)	
II- NIVEAU D'APPROPRIATION DES DISPOSITIONS CONVENTIONNELLES	
Avez-vous bénéficié d'une formation initiale sur la problématique des conventions fiscales ?	OUI NON
Avez-vous connaissance des conventions signées par votre pays ?	OUI NON
Avez-vous bénéficié d'une formation spécifique sur les conventions fiscales ?	OUI NON
Avez-vous participé à des séminaires sur la problématique des conventions fiscales ?	OUI NON
Avez-vous, par vous-même, développé des aptitudes en matière de conventions fiscales ?	OUI NON
III – PROBLEMATIQUES SPECIFIQUES RENCONTREES DANS VOS FONCTIONS	
Avez-vous été confronté à des problématiques liées à l'application ou à l'interprétation des dispositions conventionnelles ?	OUI NON
Enumérez succinctement quelques problématiques auxquelles vous avez été confronté en rapport avec l'application ou l'interprétation d'une convention fiscale	1)
	2)
	3)

Annexe 16 : Répertoire d'opportunités de formation en fiscalité internationale

STRUCTURE	FORMATION	DUREE	ADRESSES
Francis Lefebvre Formation	Formations en Fiscalité internationale http://www.flf.fr/	A la carte	13-15 rue Viète 75017 Paris France
Université Panthéon Assas Paris II et HEC Paris	Master fiscalité internationale http://www.u-paris2.fr/	1 an	12, place du Panthéon 75231 Paris France
Université Panthéon Sorbonne Paris 1	Master 2 Opérations et Fiscalité internationales des sociétés http://www.univ-paris1.fr/	1 an	12, place du Panthéon 75231 Paris France
Université de Lausanne	Master in International Taxation http://www.unil.ch/	1 an	Unicentre CH-1015 Lausanne Suisse
International Tax Center (Leiden)	Master of Advanced Studies in International Tax Law http://www.itc-leiden.nl/	1 an et Cours d'été (3 semaines)	Rapenburg 65 2311 GJ Leiden Pays-Bas
University of Cape Town	Master in International Taxation http://www.uct.ac.za/	1 an	Private Bag X3 Rondebosch 7701 Afrique du Sud
Harvard Law School	LLM in International Tax http://www.law.harvard.edu/	1 an	1563 Massachusetts Avenue Cambridge MA 02138 Etats-Unis
New York University School of Law	LLM in International Taxation http://www.law.nyu.edu/	1 an	40 Washington Sq. South New York NY 10012 Etats-Unis

Annexe 17 : Site web des administrations fiscales membres du CREDAF

PAYS	Sites web
ALGERIE	www.mfdgi.gov.dz
BELGIQUE	www.finances.belgium.be
BENIN	www.impots.finances.gouv.bj
BURKINA FASO	www.impots.gov.bf
BURUNDI	www.obr.bi
CAMBODGE	-
CAMEROUN	www.impots.cm
CANADA	www.cra-arc.gov.ca
COMORES	www.finances.gouv.km
CONGO	www.dgicongo.org
COTE D'IVOIRE	www.dgi.gov.ci
DJIBOUTI	www.ministere-finances.dj
FRANCE	www.impots.gouv.fr
GABON	www.dgi.ga
GUINEE	www.finances.gov.gn
GUINEE BISSAU	-
HAITI	www.dgi.gouv.ht
MADAGASCAR	www.impots.mg
MALI	www.dgi.gouv.ml
MAROC	www.tax.gov.ma
MAURITANIE	www.finances.gov.mr
NIGER	-
REPUBLIQUE CENTRAFRICAINE	-
REPUBLIQUE DEMOCRATIQUE DU CONGO	www.dgi.gouv.cd
SAO TOME-ET-PRINCIPE	www.min-financas.st
SENEGAL	www.impotsetdomaines.gouv.sn
TCHAD	www.dgitchad-finances-gouv.org
TOGO	www.dgitogo.tg
TUNISIE	www.impots.finances.gov.tn

Annexe 18 : Liste des termes avec traduction en anglais

Convention fiscale internationale	Tax treaty
Double imposition	double tax
Echange de renseignements	exchange of information
Assistance en matière de recouvrement	assistance in the collection of taxes
Procédure amiable	mutual agreement procedure
Arbitrage	arbitration
Accord préalable sur les prix de transfert	Advance pricing arrangement
Décision anticipée	ruling
Autorité compétente	competent authority
Résident	resident
Etablissement stable (ES)	permanent establishment (PE)
Revenus immobiliers	income from immovable property
Bénéfices des entreprises	business profits
Navigation maritime, intérieure et aérienne	shipping, inland waterways transport and air transport
Entreprises associées	associated enterprises
Dividendes	dividends
Intérêts	interest
Redevances	royalties
Gains en capital	capital gains
Revenus d'emploi	income from employment
Tantièmes	directors' fees
Artistes et sportifs	artists and sportsmen
Pensions	pensions
Fonctions publiques	government service
Étudiants	students
Autres revenus	other income
Méthode d'exemption	exemption method
Méthode d'imputation	credit method
Non-discrimination	non-discrimination
Entrée en vigueur	entry into force
Dénonciation	termination

Annexe 19 : Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts

Voir lien :

<http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/39265333.pdf>

Annexe 20

Voir liens :

<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pbg/tf/nr301/nr301-10f.pdf> (Canada)

http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptiveformulaire_3562/fichedescriptiveformulaire_3562.pdf (France - dividendes)

http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptiveformulaire_4202/fichedescriptiveformulaire_4202.pdf (France - intérêts)

http://www.sacd.ca/sites/default/files/included-files/1-fichedescriptiveformulaire_5003fr.pdf (France - redevances)

http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptiveformulaire_5188/fichedescriptiveformulaire_5188.pdf (France - résidence)

<https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-finform/AppelPdf?id=2391&mode=inline> (Belgique - dividendes)

<https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-finform/AppelPdf?id=2394&mode=inline> (Belgique - intérêts)

<https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-finform/AppelPdf?id=2397&mode=inline> (Belgique - redevances)

<https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-finform/AppelPdf?id=1878&mode=inline> (Belgique - résidence)

http://www.google.be/url?url=http://www.service-public.ma/mmsp-servicepublic-diffusion-portlet/downloadFile%3FrootDir%3DFormulaire%26fileName%3Daac_310f_12i.pdf%26id%3D835&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ei=b3DsU6XE1K_X7AbPuoGQCw&ved=0CBkQFjAB&usq=AFQjCNGbrHQIEsOkw8fgpbwdKozDZIJ3Gg (Maroc)

http://www.solvay.com/fr/binaries/Form_276_Div_Aut-135820.pdf (Belgique - Dividendes)

Composition du Groupe de travail 2013-2014

Animateurs :

Mme Sandra KNAEPEN, Directrice des Relations Internationales, Belgique

M. El Hadji Ibrahima DIOP, Directeur de la Législation, des Etudes et du Contentieux, Sénégal

Participants :

M. Mustapha ZIKARA, Directeur de la Législation et de la Réglementation fiscale, Algérie

M. Chaâbane LOUMI, Chef de Bureau des Études de fiscalité, Algérie

Mme Amel Ouassila ISSAADI, Sous-directrice des incitations fiscales et des régimes fiscaux particuliers, Algérie

M. Barthélémy DABRE, Directeur de la Législation et du Contentieux, Burkina Faso

M. Awunti Joseph TANYI-MBIANYOR, Inspecteur des Impôts, Cameroun

M. Sylvestre M'BRA, Chef de service à la Direction de la Législation, du Contentieux et de la Documentation, Côte d'Ivoire

M. Joël ESPY, Administrateur des Finances publiques Adjoint, Chargé de missions spéciales, France

M. Mohamed Amine BAÏNA, Chef de la Division de la Coopération Internationale, Maroc

Mme Asma MESSAOUDI, Conseiller des Services publics au sein de l'Unité chargée de la négociation et de la conclusion des conventions de non double imposition, Tunisie

M. Ridha HAMZAoui, Manager régions Afrique Moyen-Orient, IBFD

CREDAF :

M. Gilles BERTEAU, Secrétaire général

M. Didier CORNILLET, Chargé de mission

