

ECOLE NATIONALE DE COMMERCE ET DE GESTION TANGER



**Cours de la
fiscalité
internationale.
5 -ème Année
option
GFC et CI**

Enseignant : M. Belamhitou

SOMMAIRE

- I. **Chapitre introductif.**
- II. **Le champ d'application des conventions fiscales internationales (CFI).**
- III. **La répartition du droit d'imposition**
- IV. **Les méthodes d'élimination des doubles impositions**
- V. **La coopération fiscale internationale.**

I. CHAPITRE INTRODUCTIF

Section 1 : Origine des convention fiscales internationales.

A. Les travaux de la SDN et de l'OCDE : L'INFLUENCE DES PAYS « riches »

- Réunie à Bruxelles en 1922, la Conférence financière internationale avait demandé l'adoption de mesures visant à éliminer la double imposition (DI)
- La Société des Nation (SDN), par le biais de son comité financier, avait entreprise, dès 1922, une étude sur les aspects économiques de la DI.
- Au cours de sessions tenues de 1923 à 1927, le Groupe de fonctionnaires désigné par le Comité financier de la SDN avait rédigé deux conventions bilatérales de non double imposition pour les impôts directs et pour les droits de succession, une convention sur l'assistance administrative fiscale et une convention sur l'assistance judiciaire au recouvrement des impôts.
- En 1929, le Conseil de la SDN a créé le Comité fiscal permanent qui a entrepris des travaux sur la non double imposition ayant abouti aux Modèles de convention de Mexico en 1943 (impôts directs et assistance administrative) Qu'il a revus à Londres en 1946 (Modèles de Londres).
- Le successeur de la SDN, L'ONU a dès 1946 crée la commission fiscale, mais celle -ci a dû cesser ses activités en 1954.
- C'est le 25 février 1955 que L'OECE, organisation des « pays riches », qui deviendra en 1961 l'OCDE, pris le flambeau dans le domaine des doubles impositions, notamment par la création d'un comité fiscal, qui deviendra en 1971 le Comité des affaires fiscales.

- De 1958 à 1961, le Comité fiscale a préparé 4 rapports publiés sous le titre Elimination de la double imposition puis a publié en 1963 le projet et convention (1963 drafts Convention) en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.
- En 1966, le Comité fiscal allait publier un autre projet de convention de non double imposition en matière d'impôts sur la succession et les héritages.
- En 1967, il a entrepris la révision du projet de convention de 1963, processus qui a abouti à la publication en 1997 du modèle de convention de L'OCDE, MIS A JOUR EN 1992 ,1995,1997,2000,2003 et désormais de manière régulière tous les deux ans.

B. Les travaux de L'ONU : les revendications des pays « pauvres »

- Ayant pris conscience que les Modèles de convention adoptés sous les auspices de la SDN et de l'OCDE n'étaient pas adaptés à la spécificité des pays en développement, le Conseil économique et social de L'ONU dans sa résolution 1273 (XLIII° du 4 août 1967, a chargé le Secrétaire général de constituer un groupe spécial d'experts en convention fiscales entre pays développés et pays en développement.
- Le Groupe d'experts, composé de membres issus de pays développés (8) et de membres issus de pays en développement (12), a entrepris, durant sept réunions entre 1968 et 1997, des travaux qui ont abouti à l'adoption de principes directeurs en matière de négociation des convention fiscales entre pays développés et pays en développement.
- Le Groupe d'experts, lors de sa huitième réunion en 1997, a revu ses principes directeurs à la lumière du Modèle de convention de l'OCDE de 1997 et a adopté le texte définitif du Modèle de convention des Nation Unies.

- En 1980, L'ONU a publié son propre Modèle de convention précédé en 1979 de son Manuel de négociation.
- Par sa résolution 1980/13 du 28 avril 1980, le Conseil économique et social de l'ONU a changé la dénomination et la composition du groupe d'experts qui s'appelle désormais le groupe spécial d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale et est composé de 25 membres, dont 15 issus de pays en développement.
- Ayant pris note des révisions et mises à jour du Modèle de convention de l'OCDE, le groupe d'experts a entrepris dès 1995 son propre processus de révision, QUI A ABOUTI EN 1999 0 LA PREMI2RE R2VISION DU Mod2le de convention de L'ONU.
- En 2000, L'ONU a publié son Modèle révisé.

Section 2 : Nature juridique des conventions fiscales internationales.

a. Les CFI sont des accords internationaux.

- Qu'es s'appellent convention, traités ou accords, les CFI sont des accords internationaux régis, pour tout ce qui n'y est pas prévu expressément, par le droit international des traités (Convention de vienne sur le droit des traitée).

b. Les CFI sont des accords à objet fiscal.

- Il existe plusieurs accords internationaux qui peuvent comporter des dispositions fiscales (accords commerciaux, de libre-échange, culturels, de protection de l'investissement, de transports internationaux, etc.)
- Les CFI sont les seuls accords à objet purement fiscal.

c. Les typologies de CFI.

- Les CFI Sont Principalement bilatérales, Conclues entre deux Etats, mais il existe des conventions fiscales multilatérales conclues entre un groupe de pays (pays

nordique, pays du Maghreb arabe, pays européens, pays d'Amérique latine).

- Les CFI sont des conventions générales traitant de tous les secteurs d'activité, mais il y a des conventions fiscales pour un secteur déterminé (transport maritime et aérien).

Section 3 : Objectif des conventions fiscales internationales.

a) Les Objectifs principaux :

Deux objectifs principaux Sont recherchés par la conclusion des CFI :

- ✓ L'élimination ou l'allégement de la double imposition, notamment juridique (par opposition à la DI économique).
- ✓ La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

b) Les objectifs secondaires :

- Les CFI doivent également à garantir la non-discrimination fiscale entre étrangers et nationaux (Article 24).
- Les CFI doivent respecter le Principe de non aggravation fiscale. Elles ne peuvent pas aggraver la charge fiscale par rapport à une situation qui découle de la législation interne ou d'autres accords internationaux.

Section 4 : Les étapes de la conclusion des CFI.

A- La préparation des négociations.

- La préparation commence par l'initiative
- Deux approches existent à cet égard :
 - ✓ L'approche du cadre juridique préalable.
 - ✓ L'approche de l'importance des relation « économiques
- La préparation se poursuit par la recherche et le traitement de la documentation (générale, fiscale) sur le partenaire.

B- Le déroulement des négociations.

- En générale, les négociations se tiennent en deux phases dans les capitales des deux Etats contractants.

- Toutefois, certaines négociations dérogent à cette règle et de concluent en une seule phase, en 3,4 voire en 5 phases.
- Il est procédé au paraphe à l'issue de la dernière phase de négociation.

C. Le paraphe

- Le paraphe consiste en l'apposition des initiales des chefs des délégation d'experts.
- Le paraphe est la dernière étape qui relève de la compétence du Ministère des Finances (DGI) .
- Le paraphe signifie tout simplement qu'il existe un accord, sur le plan technique, entre les deux délégations d'experts fiscaux. Une CFI qui n'est pas encore signée peut toujours être modifiée, voire remise en cause (CF. Afrique du sud).

D. La signature

- La signature signifie qu'il existe désormais un consentement politique entre les gouvernements des deux Etats contractants.
- Elle relève de la compétence du Ministère des affaires étrangères. En générale, la personne qui signe peut-être soit le MAEC soit le MF soit un ambassadeur doté des pleins pouvoirs.
- Une fois signée, la CFI ne peut être modifiée que selon les procédures qui y sont prévues.

E. La ratification

- La ratification se fait selon les procédures constitutionnelles et fait intervenir SM le roi qui ratifie les traités et le parlement qui approuve les traités ayant une incidence financière (Article 31 de la Constitution).
- Une fois ces procédures accomplies, les deux Etats s'échangent les instruments de ratification ou se notifient mutuellement.

F. La publication

- Une fois signées, ratifiées et les instruments de ratification échangés, les CFI se voient publiées au Bulletin officiel.
- La date de la publication n'a d'effet ni sur l'entrée en vigueur, qui dépend de la date de l'échange des instruments de

ratification, ni sur la prise d'effet qui dépend elle de la date de l'entrée en vigueur.

Section 5 : Le réseau des CFI conclues par le Maroc

A- l'aspect quantitatif

- Le réseau marocain de CFI comporte
 - ✓ 33 Convention conclues (en vigueur)
 - ✓ 13 convention signée en instance de ratification
 - ✓ 13 Convention paraphées en instance de signature
 - ✓ 6 conventions sont en cours de négociation.

B- L'aspect qualitatif

- Tout les CFI conclues par le Maroc sont bilatérales, à l'exception d'une seule convention multilatérale conclue avec les pays de l'Union du Maghreb Arabe (UMA).
- L'Europe est bien représentée (25 pays incluant des pays de l'EST européen).
- En dehors des USA et du Canada, le continent américain absent.
- Des ouvertures sont constatées vers le continent africain, le monde arabe et le continent asiatique, longtemps sous représentés.

CHAPITRE II. LE CHAMP D'APPLICATION DES CFI :

Section 1 : Le champ d'application personnel :

A- La notion de résidence fiscale.

- Les conventions fiscales s'appliquent aux personnes qui sont des résidents d'un ou des deux Etats contractants (Article 1 er).
- Le terme « personne » comprend les personnes physiques, les Sociétés et tout autres groupements de personnes (Article 3,1 a).

- Le terme « Société » désigne toute personnes morale ou toute entité considérée comme une personne morale aux fins d'imposition (Article 3,1 b).
- Les conventions fiscales ne définissent pas la résidence fiscale, mais laissant à la législation interne des Etats contractants le soin de définir ce terme.
- Toutefois, elles ont une double approche à l'égard de cette notion (Articles 4) :
 - ✓ L'expression « résident d'un Etat contractant » désigne tout personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en vertu de certains critères.
 - ✓ Elles donnent ensuite des exemples de critères d'assujettissement à l'impôt : Domicile, résidence, lieu de constitution, siège de direction ou tout autre critère de nature analogue.

B- La double résidence fiscale.

- Le renvoi aux législation internes des Etats contractants et l'utilisation de critères d'assujettissement fiscal différents et variables, pour la définition de la résidence fiscale, conduit parfois à des cas de double résidence.
- Les conventions fiscales afin d'éviter que cette double résidence ne conduise à une double imposition, règlent ces de la manière suivante (Article 4, 2 et 3).
- Pour les personnes physiques, la double résidence est réglée comme suit, en respectant l'ordre hiérarchique des critères subsidiaires d'assujettissement suivants :
 - ✓ Le lieu du foyer permanent d'habitation.
 - ✓ Le lieu du centre des intérêts vitaux.
 - ✓ Le lieu du séjour habituel.
 - ✓ Le pays de la nationalité.
 - ✓ Le règlement par accord amiable.

- Pour les personnes morales, le règlement des cas très rares de double résidences d'effectue par le recours à un seul critère de substitution : Le SIEGE DE DIRECTION EFFECTIVE.
- Cette expression n'est pas définie dans le texte des convention fiscales, mais les commentaires des Modèles de convention donnent un faisceau d'indices (lieu de direction et de contrôle, de prise des décisions stratégique, de conservation des principaux livres comptables, etc.)

C- Les sociétés de personnes

- Les systèmes fiscaux approchent les sociétés de personnes de deux façons :
 - ✓ Les sociétés de personnes sont considérées comme des entités imposables indépendamment de leurs associés.
 - ✓ Les sociétés de personnes sont considérées comme entités transparentes et ce sont les associés qui sont imposables.
- Deux conséquences pour les conventions fiscales, selon le cas :
 - ✓ Si les sociétés de personnes sont imposables en tant que telles, elles sont considérées com des résidents et bénéficient des avantages des convention fiscales.
 - ✓ L'inverse, et à moins d'une stipulation expresse contraire, elles ne peuvent bénéficier des avantages des conventions fiscales.

D- L'abus des conventions

- Certaines personnes, non résidentes, pour pouvoir bénéficier indument des avantages des convention fiscales, usent d'artifices juridique de plus en plus complexes (Sociétés d'artistes, Sociétés relais et écran, etc.).
- Les conventions fiscales prévoient des clauses anti- abus (anti- sociétés d'artistes, bénéficiaire effectif).
- Les Etats qui le Souhaitent peuvent adopter des clauses générales au spécifiques de limitation des bénéfices

Section 2 : Le champ d'application matériel

A- Les impôts actuels

- Les conventions fiscales fixent leur champ d'application en ce qui concerne les impôts sur le revenu ou sur la fortune perçus le compte des Etats, leurs subdivisions politique ou leurs collectivités locales, indépendamment du mode de perception de ces impôts (retenue à la source, émission par voie de rôle) (Article 2,1).
- Les impôts sur les revenus ou sur la fortune comprennent (Article 2,2) :
 - ✓ Les impôts sur les revenus total ou sur la fortune totale.
 - ✓ Les impôts sur des éléments du revenu ou de la fortune.
 - ✓ Les impôts sur les gains de cession de biens mobiliers ou immobiliers.
 - ✓ Les impôts sur le montant global des salaires.
 - ✓ Les impôts sur les plus-values.
- Les conventions fiscales dressent souvent la liste indicative des impôts actuellement en vigueur à la date de leur signature (Article 2,3).
- Les impôts actuels du Maroc comprennent l'impôt général sur le revenu et l'impôt sur les Sociétés, le Maroc n'ayant pas d'impôt sur la fortune.

B- Les impôts futurs

- Les conventions fiscales prévoient leur application aux impôts futur de nature identique ou sensiblement analogue qui s'ajouteraient ou se substitueraient aux impôts actuels après la date de la signature.
- A cet effet, les Etats contractants se notifient les modifications substantielles apportées à leurs législations fiscales (4).

C- Les exception à l'article 2

- Le principe selon lequel les conventions fiscales ne s'appliquent qu'aux seuls impôts sur le revenu ou sur la fortune visée à l'article 2 connaît souvent les exceptions suivantes :
 - ✓ Le champ d'application de l'article sur la non-discrimination couvre les impôts de toute nature ou dénomination, en, dépit de l'article 2 (article 24, 6)
 - ✓ L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 2 (article 26,1 MC – OCDE).
 - ✓ L'assistance au recouvrement n'est pas limitée par l'article 2 (article 27, 1 MC- OCDE).

Section 3 : Le champ d'application territorial

A- La notion de territoire fiscal

- La notion de territoire fiscale ne correspond pas toujours au territoire politique.
- Les places off shore, les plates-formes et les zones franches d'exportation font partie du territoire fiscales, même si elles représentent des régimes fiscaux dérogatoires.
- Les conventions fiscales donnent toujours la définition du champ d'application territorial.
- La définition du territoire fiscale marocain est du ressort du Ministère des affaires étrangères et de la coopération.
- Elle couvre la notion politique du territoire, mais s'étend à d'autres zones géographiques, du fait de l'évolution du droit international de la mer (mer territoriale, plateau continental, zon économique exclusive, y compris le lit et le sous- sol de ces zones).

B- L'extension territoriale.

- Certaines conventions fiscales prévoient, au profil des Etats contractants, une clause d'extension territoriale dans le but d'but d'étendre le champ d'application de ces conventions à des territoires qui dépendent de leur souveraineté politique,

mais qui ont été expressément exclus de ce champ d'application.

- L'extension peut prendre effet par simple échange de notes diplomatique, à condition que ces territoires perçoivent des impôts de nature analogue à ceux couverts par la convention.

Section 4 : Le champ d'application temporel.

A- L'entrée en vigueur

- Les conventions fiscales déterminent elles-mêmes de la date de leur entrée en vigueur.
- Cette date correspond à celle de l'échange des instruments de ratification ou à celle de la dernière notification que les procédures constitutionnelles pour l'entrée en vigueur ont été accomplies.
- Un délai de 30 ou 60 jours est parfois prévu pour permettre la publication des convention fiscales.

B- La prise d'effet

- La date de la prise d'effet est souvent différente de celle de l'entre en vigueur.
- Elle intervient souvent à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'entrée en vigueur.
- La date de prise d'effet est souvent différenciée pour les impôts émis par voie de rôle, et ceux retenus à la source.

C- La dénonciation

- Les conventions fiscales sont conclues pour durer, mais chaque Etat est en droit de les dénoncer.
- Au préalable, les conditions suivantes doivent être satisfaites :
 - ✓ Une période de validité de 5 ans est exigée
 - ✓ Un préavis de 6 mois est obligatoire.

D- La cessation d'effet

- Les dispositions des convention fiscales dénoncée cessent leur effet à partir du 1 er janvier de l'année qui suit celle de la dénonciation.
- Cette date est souvent différenciée pour les impôts émis par voies de rôle et ceux retenus à la source.

E- La rétroactivité

- Les dates de prise d'effet et de cessation d'effet sont souvent postérieures à celles de l'entrée en vigueur et de la dénonciation des convention fiscales.
- Parfois, un problème de rétroactivité se pose lorsque ces dates sont fixées sciemment avant celles de l'entrée en vigueur et de la dénonciation des conventions fiscales.

CHAPITRE III.LA REPARTITION DU DROIT D'IMPOSITION

Section 1 : Les bénéfiques des entreprises

- Le principe : les entreprises industrielles, commerciales, artisanales, minières, de prestation de service, etc, résidentes d'un Etat ne sont imposables que dans cet Etat à moins qu'elles possèdent dans l'autre Etat un établissement stable (PE), par l'intermédiaire duquel elles exercent tout ou partie de leurs activités.
- Définition de l'établissement stable :

« INSTALLATION FIXE D'AFFAIRES PAR L'INTERM2DIAIRE DE LAQUELLE UNE ENTREPRISE EXERCE TOUT OU PARTIE DE SON ACTIVITE » (Article 5).

- **Trois éléments dans cette définition :**
 - ✓ Installation d'affaires.
 - ✓ Fixité (dans le temps et dans l'espace).
 - ✓ Exercice partiel ou total de l'activité.
- **La liste positive :** Il s'agit d'une liste non limitative d'installation d'affaires qui sont constitutives de PE, telles

que : siégé de direction, succursale, bureau, usine, atelier, mine, puits de pétrole ou de gaz, carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles (Article 5, 2).

- Les CFI y ajoutent d'autres installations.
- L'approche par les chantiers :
 - ✓ Un chantier de construction ou de montage ou les activités de surveillances s'y exerçant, dont la durée dépasse 6 mois (MC- ONU) ou 12 mois (MC-OCDE).
 - ✓ La fourniture des services sur le territoire d'un Etat pendant une période dépassant 6 mois (ou moins selon les conventions).
- **La liste négative** : dresse de manière exhaustive les installations non constitutives de PE. il s'agit de celles utilisées pour.
 - ✓ Stocker exposer (ou livrer) des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise.
 - ✓ Y entreposer ces biens et marchandises aux seules fins de stockage, d'exposition (ou de livraison) ou de transformation par une autre entreprise.
 - ✓ Acheter des marchandises ou réunir des informations pour l'entreprise.
 - ✓ Y exercer, pour l'entreprise, tout autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire.
 - ✓ L'exercice cumulé des activités sus mentionnées, sous réserve de garder la caractéristique préparatoire ou auxiliaire.
- **L'approche par l'agence** :
 - ✓ **L'agent dépendant** :
Qui dispose, dans un Etat, du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise ou qui, ne disposant pas de ce pouvoir, y conserve habituellement un stock de marchandises sur lequel il prélève régulièrement, constitue un PE.
 - ✓ **L'agent indépendant** :
En principe un agent indépendant (simple intermédiaire) ne constitue pas un PE, sauf en cas d'exclusivité ou quasi exclusivité et en cas de relations commerciales et

financières non conformes au principe de pleine concurrence (arm's length principale).

- ✓ Le principe de l'imputabilité : seuls les bénéfices imputables au PE lui seront rattachés.
- ✓ Le principe de la force d'attraction : seront également rattachés au PE les bénéfices tirés par l'entreprise dans un Etat, même en dehors du PE.

▪ **Les cas particuliers :**

- ✓ Les bénéfices des professions libérales et indépendantes sont imposables dans l'autre Etat si les entreprises y possédant un fixe ou y exercent leurs activités pendant une période égale ou supérieure à 183 jours dans une période quelconque de 12 mois.
- ✓ Les bénéfices des entreprises de navigation maritime et aérienne sont imposables dans l'Etat où se trouve le siège de direction effective.
- ✓ Les entreprises associées peuvent voir leurs bénéfices ajustés, en cas de transferts indirects de bénéfices, sous réserve d'ajustements corrélatifs.

B- Les revenus d'emplois

▪ **Les revenus d'emploi privé :**

- ✓ Ne sont imposables que dans l'Etat de résidence, à moins que le salarié n'exerce son emploi dans l'autre Etat, auquel cas ils sont imposables dans cet autre Etat.
- ✓ Cependant, ils ne seront imposables que dans l'Etat de résidence si trois conditions cumulatives sont remplies : 1) séjour ne dépassant pas 183 j dans une période quelconque de douze mois ; 2) et le salaire est payé par ou pour le compte d'un employeur ne résidant pas dans l'Etat d'exercice de l'emploi, 3) et le salaire n'est pas supporté par un PE ou une base fixe que l'employeur possède dans l'Etat d'exercice de l'emploi.

- ✓ Les salaires des employés à bord de navires ou d'aéronefs sont imposables dans l'Etat d'où se trouve le siège de direction effective.
- Les rémunérations des dirigeants de sociétés : Sont imposables dans l'Etat de résidence de la société.
 - ✓ Les jetons de présence et autres rémunération assimilées payes à des dirigeants en leur qualité de membres d'organes de direction ou de control (conseils d'administration ou/ et de surveillance).
 - ✓ Les rémunérations des personnes occupant des postes de direction de haut niveau sont traitées de la même manière par le MC- ONU.
- **Les revenus d'artistes et sportifs :**
 - ✓ Sont imposables dans l'Etat d'exercice des activités artistique et sportives.
 - ✓ Même réglé lorsque le paiement n'est pas directement entre les mains de l'artiste ou du sportif, mais auprès d'une société non résidente.
 - ✓ Certaines CFI exonèrent les manifestations organisées sur des fonds publics, dans le cadre d'échanges culturels ou/et par des associations à but non lucratif.
- **Les pensions privées :**
 - ✓ Les pensions et autres rémunération similaires sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.
 - ✓ Les paiements faits dans le cadre de la législation relative à la sécurité sociale sont imposables dans l'Etat de la source des paiements.
- **Les rémunération et pensions publiques :**
 - ✓ Ne sont imposables que dans l'Etat de la source des paiements.
 - ✓ Cependant, Elles ne le seront que dans l'Etat de résidence si le bénéficiaire est résidant de cet Etat et en Possédé la Nationalité.
 - ✓ Cette règle ne s'applique pas à l'Etat -Entrepreneur.

- ✓ Les rémunérations des étudiants et stagiaires : Sont exonérées dans l'Etat d'accueil en général pour la période des études ou du stage, à condition qu'elles aient pour but de couvrir les frais d'études, de formation et d'entretien et qu'elles proviennent de source externe.
- ✓ Les rémunérations des enseignants et chercheurs : sont également exonérées dans l'Etat d'accueil, pour une période d'une ou deux ans en général, à condition qu'elles proviennent de source externe et que l'enseignement et la recherche soient effectués dans l'intérêt générale.

Section 2 : Les revenus passifs.

A- Les revenus immobiliers

- Les revenus tirés de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat de situation de ces biens.
- L'expression « biens immobiliers » est définie selon la législation de l'Etat de situation de ces biens. Elle couvre en tout ça les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitation agricoles et forestières.
- L'expression comprend également les droits immobiliers, l'usufruit de biens immobiliers ainsi que les droits à des redevances fixes ou variables pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de mines, Sources et autres ressources naturelles.
- Les bateaux, navires et aéronefs ne sont pas considères comme des biens immobiliers.
- Cette règle s'applique indépendamment des formes d'exploitation des biens immobiliers (exploitation directe, l'ovation, affermage, tout autre forme d'exploitation).
- Elle couvre également les biens immobiliers figurant à l'actif d'un PE ou d'une base fixe.

B- les revenus de capitaux mobiliers

- Les dividendes :

- ✓ Ils sont imposables par l'Etat de résidence du bénéficiaire et par l'Etat de la source des dividendes, mais à un taux fixé par la convention chez celui-ci.
- ✓ Ce taux peut être plus réduit pour les bénéficiaires effectifs détenant 10 ou 25% du capital.
- ✓ Les dividendes comprennent les distributions de bénéfices, les distributions occultes, et les bénéfices mis à la disposition du siège à l'étranger par les PE (Branch profits Tax).
- **Les intérêts :**
 - ✓ Les intérêts sont imposables par l'Etat de résidence du bénéficiaire et par l'Etat de provenance des intérêts, mais à un taux réduit fixé par la convention pour celui-ci.
 - ✓ Les CFI exonérant souvent les intérêts payés aux gouvernements des États contractants ou à leurs banques centrales.
 - ✓ Les intérêts comprennent les revenus des créances de toute nature, à l'exclusion des pénalisations pour paiement tardif.
- **Les redevances :**
 - ✓ Les redevances sont imposables par l'Etat de résidence du bénéficiaire et par l'Etat de provenance des redevances, mais à un taux réduit fixé par la convention pour celui-ci.
 - ✓ Les redevances comprennent les redevances de droits d'auteur, de propriété industrielle et commerciale (brevets, modèles, marques, dessins, formules, procédés secrets, etc.) et s'étendent au transfert de know how, aux prestations de services d'assistance technique, au leasing d'équipements.

Section 3 : Les autres revenus :

A. Les gains en capital

- Les gains sur cession de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat de situation de ces biens.
- Les gains sur cession de biens immobiliers faisant partie de l'actif d'un PE ou d'une base fixe sont imposables dans l'Etat de situation de ce PE ou de cette base fixe.

- Les gains sur cession de revenus ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat de situation de siège de direction effective.
- Les gains sur cession d'actions d'une société à prépondérance immobiliers (50%) peuvent être imposés par l'Etat de situation des biens immobiliers.
- Les gains sur cession d'actions représentent une participation substantielle dans une société (% à fixer dans la convention) peuvent être imposés par l'Etat de résidence de la société.
- Tous les autres gains ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du cédant.

B. Les autres revenus non mentionnés

- Les éléments du revenu, non expressément mentionnés, quelques soit leur provenance, ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.
- Cette règle ne s'applique pas lorsque le bénéficiaire de ces revenus possède dans l'autre État un PE ou une base fixe.
- En dépit de ces règles, ces revenus sont également imposables dans l'Etat de leur provenance (MC-ONU).

C. L'imposition de la fortune

- La fortune constituée de biens immobiliers est imposable dans l'Etat de situation de ces biens.
- La fortune constituée de biens immobiliers faisant partie de l'actif d'un PE ou d'une base fixe sont imposables dans l'Etat de situation de ce PE ou de cette base fixe.
- La fortune constituée par des navires ou aéronefs n'est imposable que par l'Etat de situation de siège de direction effective.
- Tous les autres éléments de la fortune ne sont imposables que dans l'Etat de résidence.

CHAPITRE V : LES MÉTHODES D'ÉLIMINATION DES DOUBLES IMPOSITIONS.

Section 1 : la méthode de l'exonération

A-L'exonération intégrale

- Cette méthode consiste, pour un Etat contractant, à exonérer intégralement les revenus ou la fortune dont le droit d'imposition a été attribué à l'autre Etat contractant par la convention.
- Ne les prenant pas en compte dans le calcul de son propre impôt, la double imposition est ainsi évitée.

B-L'exonération avec progressivité

- Cette méthode consiste, pour un Etat contractant, à exonérer les revenus la fortune dont le droit d'imposition a été attribué à l'autre Etat contractant par la convention, mais le premier Etat peut néanmoins, pour le calcul de son impôt sur le reste des revenus ou de fortune, tenir compte des revenus ou de la fortune exonérer (barème progressif / taux effectif).

Section 2 : la méthode de l'imputation

A-L'imputation intégrale

- Cette méthode consiste, pour les revenus ou la fortune dont le droit d'imposer est partagé entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source, à imputer du montant de l'impôt de l'Etat de résidence l'intégralité du l'impôt payé dans l'Etat de la source.

B-L'imputation ordinaire

- Cette méthode ressemble à la méthode précédente, mais en diffère par la limitation de l'imputation à la fonction de l'impôt de l'Etat résidence correspondant aux revenus ou à la fortune concernée.
- La double imposition est partiellement allégée à cause de la limitation.

Section 3 : Les autres méthodes

A- Le crédit pour impôt fictif

Cette méthode est une autre variante de la méthode de l'imputation et consiste, pour l'Etat de résidence, à imputer sur son propre impôt non seulement l'impôts effectivement payé dans L'Etat de la source, mais également celui dont le paiement a été différé ou

annulé du fait d'une mesure d'exonération ou d'une réduction d'impôt, ou l'appellation « impôts fictif »

B- Le crédit indirect

- Cette méthode, parfois prévue par certaines CFI, consiste, pour l'Etat de résidence, 0 imputer aussi bien l'impôt retenu à la source sur les dividendes que l'impôt sur les sociétés qui a frappé les bénéfices ayant donné lieu à distribution de dividendes.
- Cette méthode est surtout valable dans les relations mère-filiales.

C- Le régime mère-filiales.

- En plus du crédit indirect, certaines législations fiscales adoptent un régime d'exonération des dividendes distribués par les filiales à leur mère.
- Certaines CFI prévoient d'étendre ce régime d'exonération aux sociétés affiliées situées dans l'Etat de résidence et dans l'Etat de la source.

D. La méthode de la déduction.

- Cette méthode, très ancienne, consistait à déduire, non pas de l'impôt de l'Etat de résidence, mais de la base imposable, le montant de l'impôt payé dans l'Etat de la source
- L'impôt payé est considéré comme une charge déductible de la base d'imposition.

CHAPITRE V. LA COOPERATION FISCALE INTERNATIONALE

Section 1 : La procédure amiable

A- Une procédure contentieuse.

- La procédure amiable sert de voie de recours contentieux, indépendamment des voies de recours internes, pour les personnes qui, si elles estiment que les mesures

prises par l'un ou les deux Etats contractants entraînent ou risquent d'entraîner pour elles une imposition non conforme à la Convention, peuvent saisir de leur réclamation l'Etat de leur résidence qui, s'il l'estime fondée et s'il ne peut lui-même y apporter une solution, s'efforcera de résoudre le contentieux en concertation avec l'Etat de la Source.

- La réclamation doit être soumise dans les trois ans à partir de la date de la première notification des mesures contestées.
- En cas d'accord amiable entre les autorités compétentes des deux Etats contractants, celui-ci sera appliqué quels que soient les délais de prescription prévus par les législations fiscales internes.

B- Un mécanisme de concertation.

- La procédure amiable sert ensuite de mécanisme de concertation entre les autorités compétentes des deux Etats contractants, dans le but de régler à l'amiable :
 - ✓ Les difficultés et les doutes liés à l'application ou à l'interprétation de la Convention.
 - ✓ Les cas de double imposition non prévus par la Convention (DI économique).
- Les autorités compétentes communiquent directement entre elles, notamment au sein d'une commission mixte.

Section 2 : L'échange de renseignements

A – L'étendue de l'échange :

- Les autorités compétentes des deux Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour :
 - ✓ Appliquer les dispositions de la Convention.
 - ✓ Appliquer les dispositions de la législation interne relative aux impôts (de toute nature ou dénomination) visés par l'évasion fiscales.
- L'échange n'est pas restreint par l'article 1 (MC-ONU) (les articles 1 et 2 (MC – OCDE))

B – Les formes de l'échange

- L'échange de renseignements prend souvent les formes suivantes :
 - ✓ Echange sur demande.
 - ✓ Echange automatique.
 - ✓ Echange spontané.
- La coopération fiscale peut parfois prendre la forme de vérification simultanées.

C- Les limites de l'échange

- L'échange de renseignements est limité par l'obligation du secret professionnel auquel est soumis l'Etat requérant, qui doit traiter en toute confidentialité les renseignements obtenus.
- L'Etat requis peut également opposer le secret professionnel, Commercial, industriel ou bancaire pour refuser l'échange.
- Les autres limites ont trait à la discrétion qu'à l'Etat requis de ne pas se sentir obligé :
 - ✓ De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'Etat requérant.
 - ✓ De fournir des renseignements qui ne pourraient être abstenus sur la base de sa législation u de sa pratique administrative normale ou de celles de l'Etat requérant.
 - ✓ De fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

Section 3 : L'assistance au recouvrement

A- L'étendue de l'assistance

- L'assistance au recouvrement est mutuelle et peut couvrir les impôts (de toute nature ou dénomination (MC – OCDE)) visés par la Convention ainsi que les amendes et pénalités y afférentes.

- L'assistance peut ne pas être restreinte par l'article 1 et/ou l'article 2.

B- Les modalités de l'assistance

- L'assistance au recouvrement porte sur les créances fiscales définitivement dues, c'est-à-dire celles pour lesquelles les voies de recours interne et les moyens de recouvrement interne ont été épuisés.
- L'Etat requérant peut néanmoins, afin de garantir le recouvrement de ses créances, demander à l'Etat requis la prise de mesures conservatoires.
- Les créances fiscales peuvent être privilégiées ou non privilégiées.

C- Les limites de l'assistance

- Les limites à l'assistance ont trait à la discrétion qu'à l'Etat requis de ne pas se sentir obligé :
 - ✓ De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'Etat requérant.
 - ✓ De fournir une assistance dans les cas où les moyens internes de recouvrement ou de conservation n'ont pas été épuisés ou les coûts et les avantages sont disproportionnés
 - ✓ De prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public.

