

ECOLE NATIONALE DE COMMERCE ET DE GESTION TANGER

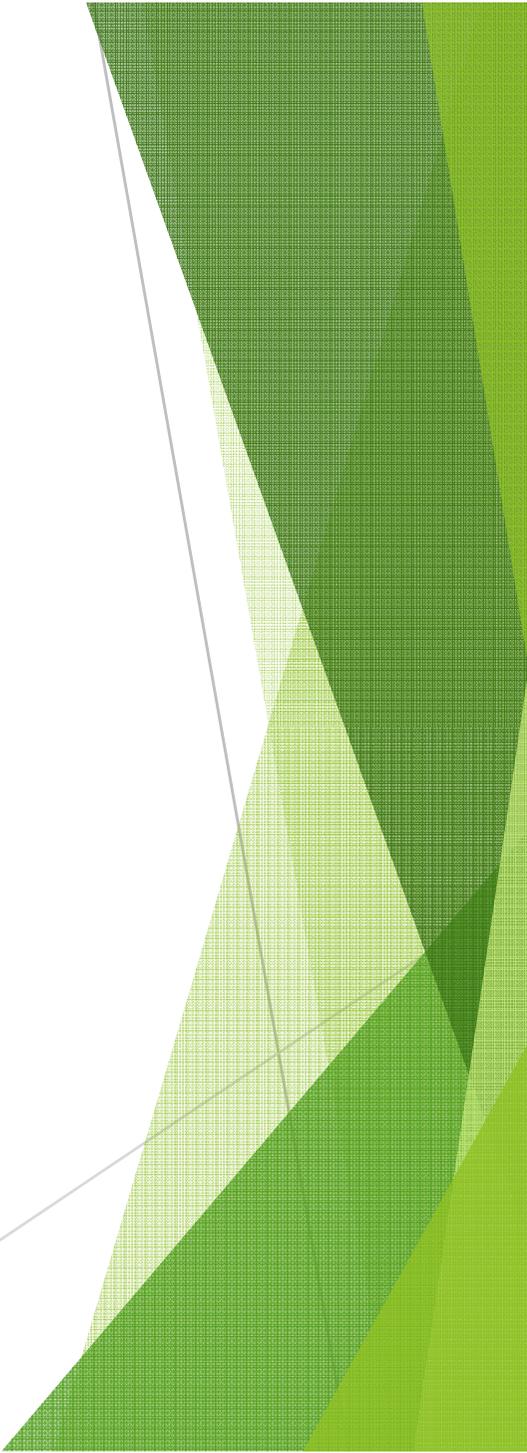
Cours de la fiscalité internationale.

5 -ème Année

Option: GFC et CI

**Préparé par:
M. BELAMHITOU**

LE PLAN

- 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.***
- 

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).

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.

L'ONU a dès 1946 créé 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.

De 1958 à 1961, le Comité fiscale a préparé 4 rapports publiés sous le titre Elimination de la double imposition.

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 1977 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.

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

Après avoir 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 1977, des travaux qui ont abouti à l'adoption de principes directeurs en matière de négociation des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement.

Le Groupe d'experts, lors de sa huitième réunion en 1979, a revu ses principes directeurs à la lumière du Modèle de convention de l'OCDE de 1977 et a adopté le texte définitif du Modèle de convention des Nations Unies.

En 1980, L'ONU a publié son propre Modèle de convention précédé en 1979 de son Manuel de négociation.

Après avoir 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 à la première révision du modèle de convention de l'ONU.

En 2000, L'ONU a publié son Modèle révisé.

Section 2 : Nature juridique des conventions fiscales internationales.

-Les CFI sont des accords internationaux:

Les CFI sont des accords internationaux régis, pour tout ce qui n'y est pas prévu expressément, par le droit international des traités.

-Les CFI sont des accords à objet fiscal:

Les CFI sont les seuls accords à objet purement fiscal.

-Les typologies de CFI:

Les CFI sont principalement bilatérales, conclues entre deux États.

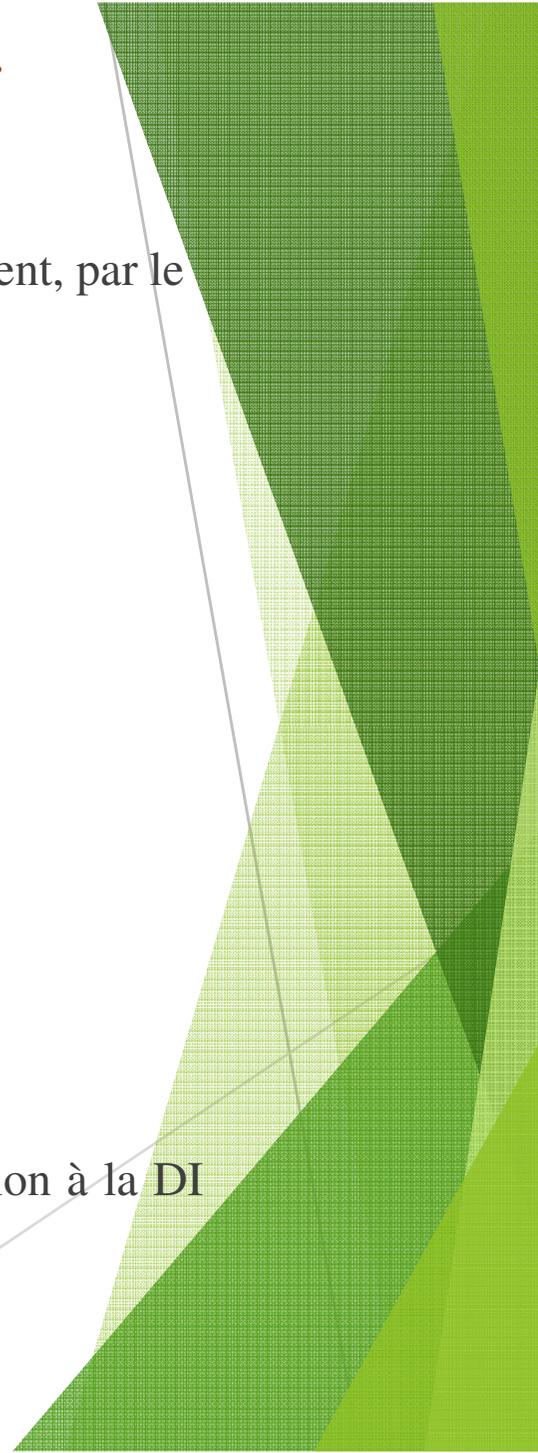
Les CFI sont des conventions générales traitant de tous les secteurs d'activité.

Section 3 : Objectif des conventions fiscales internationales.

Objectifs principaux :

l'élimination ou l'allègement de la double imposition, notamment juridique (par opposition à la DI économique).

la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.



-Les objectifs secondaires :

es CFI doivent également à garantir la non-discrimination fiscale entre étrangers et nationaux (Article 24).

es CFI doivent respecter le Principe de non aggravation fiscale.

Section 4 : Les étapes de la conclusion des CFI.

- La préparation des négociations:

'approche du cadre juridique préalable.

'approche de l'importance des relations économiques.

- Le déroulement des négociations:

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

-Le paraphe:

e paraphe signifie tout simplement qu'il existe un accord, sur le plan technique, entre les deux délégations d'experts fiscaux.



La signature:

La signature signifie qu'il existe désormais un consentement politique entre les gouvernements des deux Etats contractants.

La ratification:

La ratification se fait selon les procédures constitutionnelles.

Dès que ces procédures sont accomplies, les deux Etats s'échangent les instruments de ratification ou se notifient mutuellement.

La publication:

Dès que les CFI sont signées, ratifiées et les instruments de ratification échangés, les CFI se voient publiées au Bulletin Officiel.

Section 5 : Le réseau des CFI conclues par le Maroc.

L'aspect quantitatif:

Le réseau marocain de CFI comporte

10 Conventions conclues (en vigueur)

1 Convention signée en instance de ratification

1 Convention paraphée en instance de signature

1 Convention est en cours de négociation.

L'aspect qualitatif:

Toutes 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).

CHAPITRE II. LE
CHAMP
D'APPLICATION DES
CFI .

A decorative graphic on the right side of the slide, consisting of several overlapping, semi-transparent green shapes in various shades (from light lime to dark forest green). The shapes are angular and layered, creating a sense of depth and movement. A thin, light grey line also runs diagonally across the green shapes.

Section 1 : Le champ d'application personnel :

- 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}).

- La double résidence fiscale.

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.



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.

L'abus des conventions:

Les conventions fiscales prévoient des clauses anti- abus (anti- sociétés d'artistes, bénéficiaire effectif).

Section 2 : Le champ d'application matériel

Les impôts actuels:

Les conventions fiscales dressent souvent la liste indicative des impôts actuellement en vigueur à la date de leur signature (Article 2,3).

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.



► **C- Les exception à l'article 2 :**

- Le champ d'application de l'article sur la non-discrimination couvre les impôts de toute nature ou dénomination.
- L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 2.
- 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.

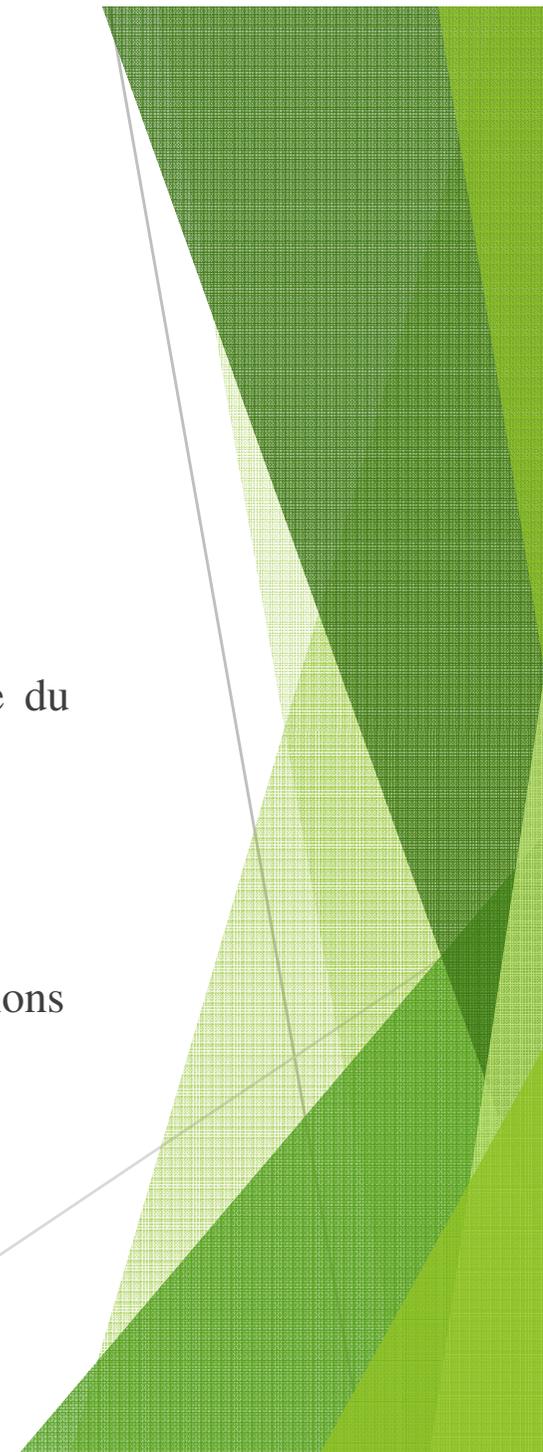
► **B-L 'extension territoriale.**

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

► **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.



La prise d'effet:

Elle intervient souvent à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'entrée en vigueur.

La dénonciation:

Les conventions fiscales sont conclues pour durer, mais chaque Etat est en droit de les dénoncer.

Une période de validité de 5 ans est exigée

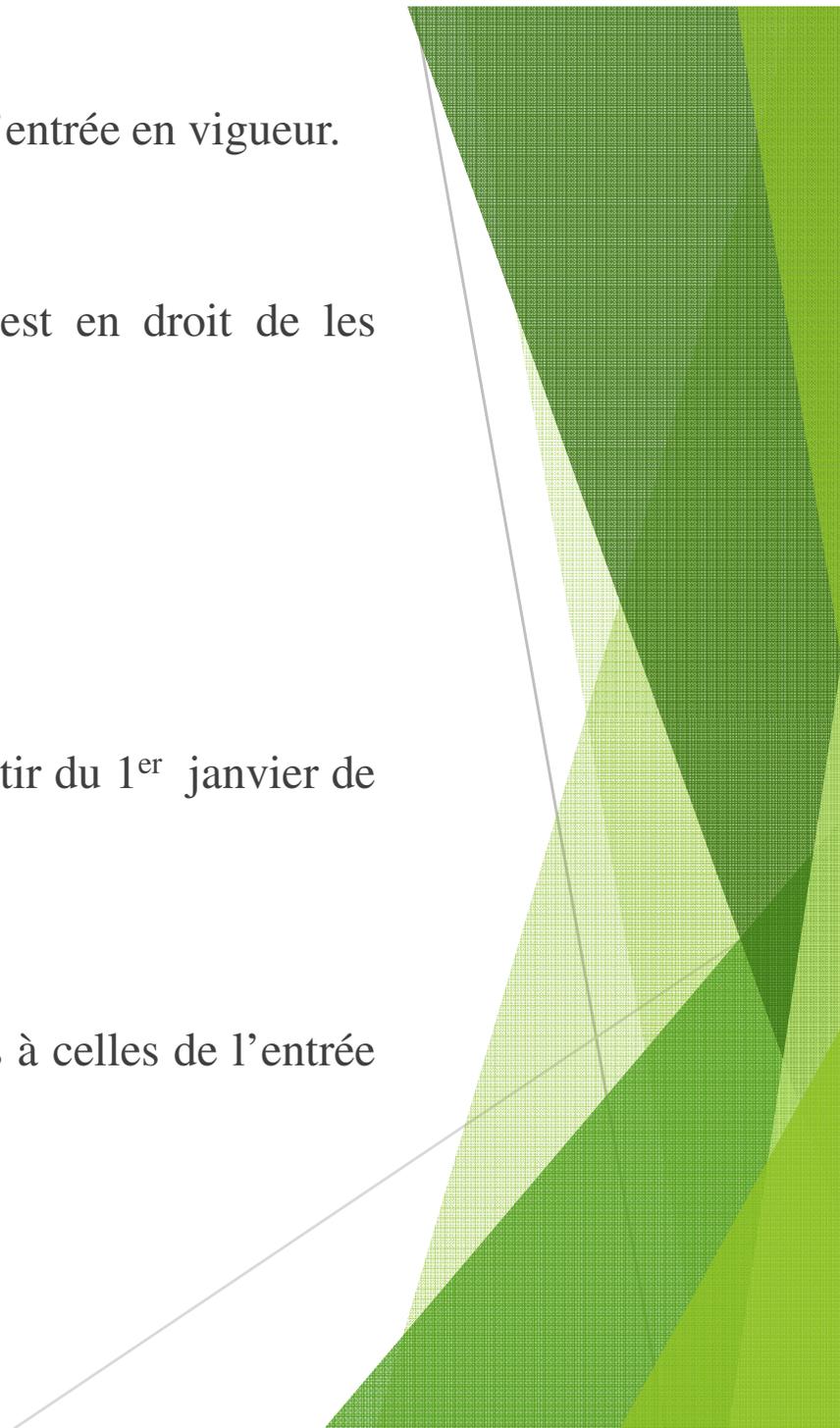
Un préavis de 6 mois est obligatoire.

La cessation d'effet:

Les dispositions des conventions fiscales dénoncées cessent leur effet à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de la dénonciation.

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 conventions fiscales.



CHAPITRE III.LA
REPARTITION DU
DROIT
D'IMPOSITION



Section 1 : Les revenus actifs

Les bénéfices des entreprises:

Principe : les entreprises industrielles, commerciales, artisanales, minières, de prestation de service, résidentes d'un Etat ne sont imposables que dans cet Etat à moins qu'elles possèdent dans l'autre un établissement stable.

Les éléments dans cette définition :

Installation d'affaires.

Stabilité (dans le temps et dans l'espace).

Exercice partiel ou total de l'activité.

Liste positive : Il s'agit d'une liste non limitative d'installations d'affaires qui sont constitutives de PE, telles que : siège de direction, succursale, bureau, usine, atelier.

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).

Fourniture des services sur le territoire d'un Etat pendant une période dépassant 6 mois .

Liste négative : dresse de manière exhaustive les installations non constitutives de PE.

Ne pas exposer (ou livrer) des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise.

Ne pas entreposer ces biens et marchandises aux seules fins de stockage, d'exposition .

Agent dépendant :

Personne qui dispose, dans un Etat, du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise .



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.

Principe de l'imputabilité : seuls les bénéfices imputables au PE lui seront rattachés.

Principe de la force d'attraction .

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 .

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.

Les revenus d'emplois:

Revenus d'emploi privé :

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.

Rémunérations des dirigeants de sociétés : Sont imposables dans l'Etat de résidence de la société.

Revenus d'artistes et sportifs :

Sont imposables dans l'Etat d'exercice des activités artistique et sportives.

Pensions privées :

Les pensions et autres rémunérations similaires sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

Les rémunération et pensions publiques :

Ne sont imposables que dans l'Etat de la source des paiements.

Les rémunérations des étudiants et stagiaires : Sont exonérées dans l'Etat d'accueil en général pour la période des études ou du stage.

Les rémunérations des enseignants et chercheurs : sont également exonérées dans l'Etat d'accueil, pour une période d'une ou deux ans en général.

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.

B- les revenus de capitaux mobiliers

Les dividendes :

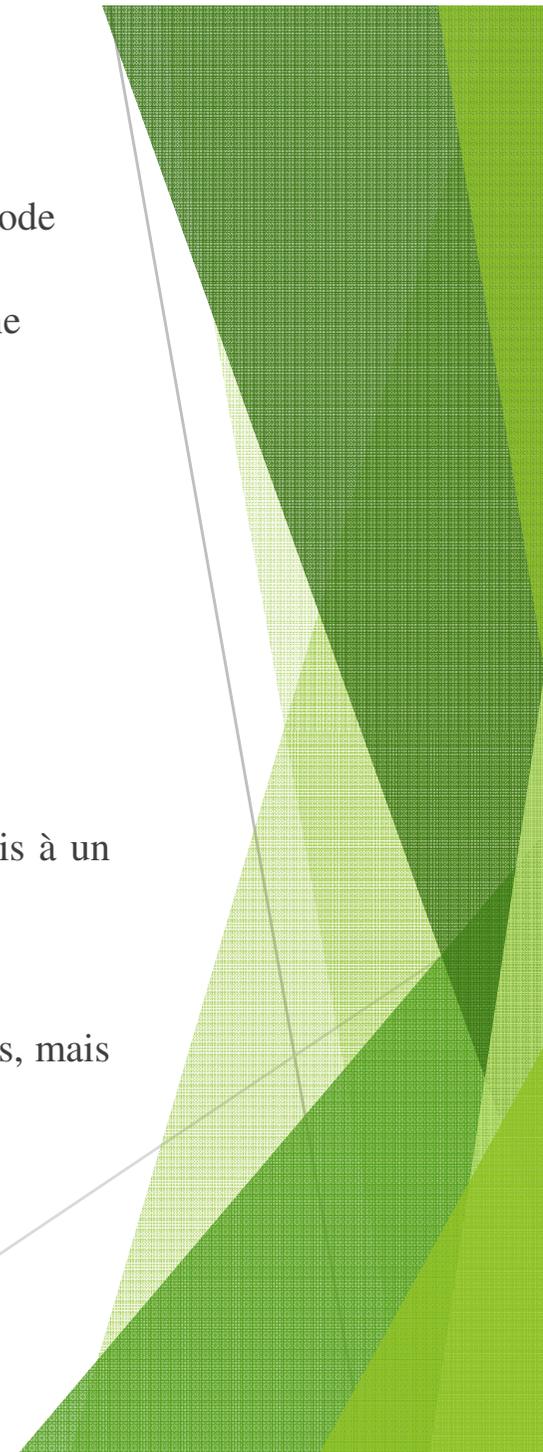
Ils sont imposables par l'Etat de résidence du bénéficiaire et par l'Etat de la source des dividendes, mais à un taux fixé par la convention chez celui-ci.

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 redevances :

Les redevances sont imposables par l'Etat de résidence du bénéficiaire et par l'Etat de provenance des redevances.



Section 3 : Les autres revenus :

Gains en capital:

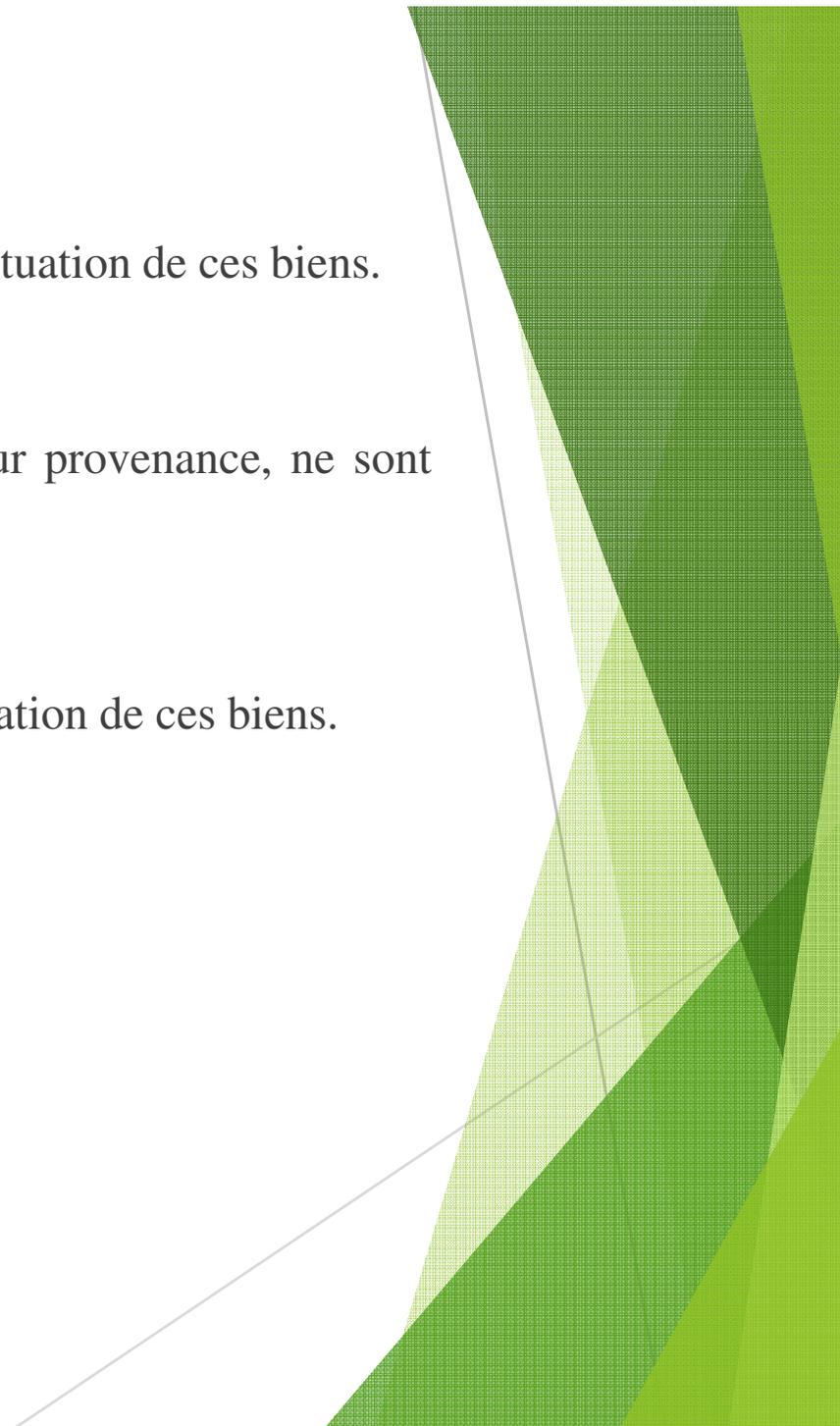
Les gains sur cession de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat de situation de ces biens.

Autres revenus non mentionnés:

Tous les éléments du revenu, non expressément mentionnés, quelque soit leur provenance, ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

Composition de la fortune:

La fortune constituée de biens immobiliers est imposable dans l'Etat de situation de ces biens.



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



Section 1 : la méthode de l'exonération

A-L 'exonération intégrale

Exonérer intégralement les revenus ou la fortune dont le droit d'imposition a été attribué à l'autre Etat contractant par la convention.

B-L 'exonération avec progressivité

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 exonérée.

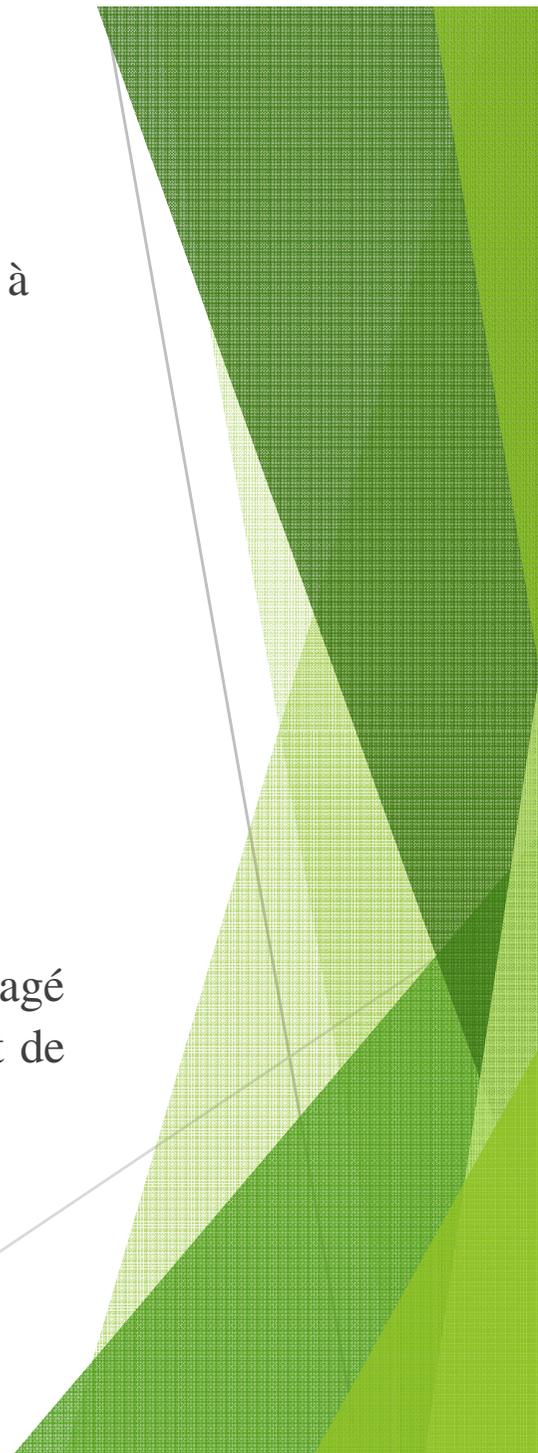
Section 2 : la méthode de l'imputation

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

Par la limitation de l'imputation à la fonction de l'impôt de l'Etat résidence correspondant aux revenus ou à la fortune concernée.



Section 3 : Les autres méthodes

- Le crédit pour impôt fictif:

consiste, pour l'Etat de résidence, à imputer sur son propre impôt non seulement l'impôts effectivement payé dans L'Etat de la source.

- Le crédit indirect

consiste, pour l'Etat de résidence, à 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 dividendes.

- Le régime mère-filiales.

certaines législation fiscales adoptent un régime d'exonération des dividendes distribués par les filiales à leur mère.

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.



CHAPITRE V. LA
COOPERATION
FISCALE
INTERNATIONALE



Section 1 : La procédure amiable

• 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.

• 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.

Section 2 : L'échange de renseignements

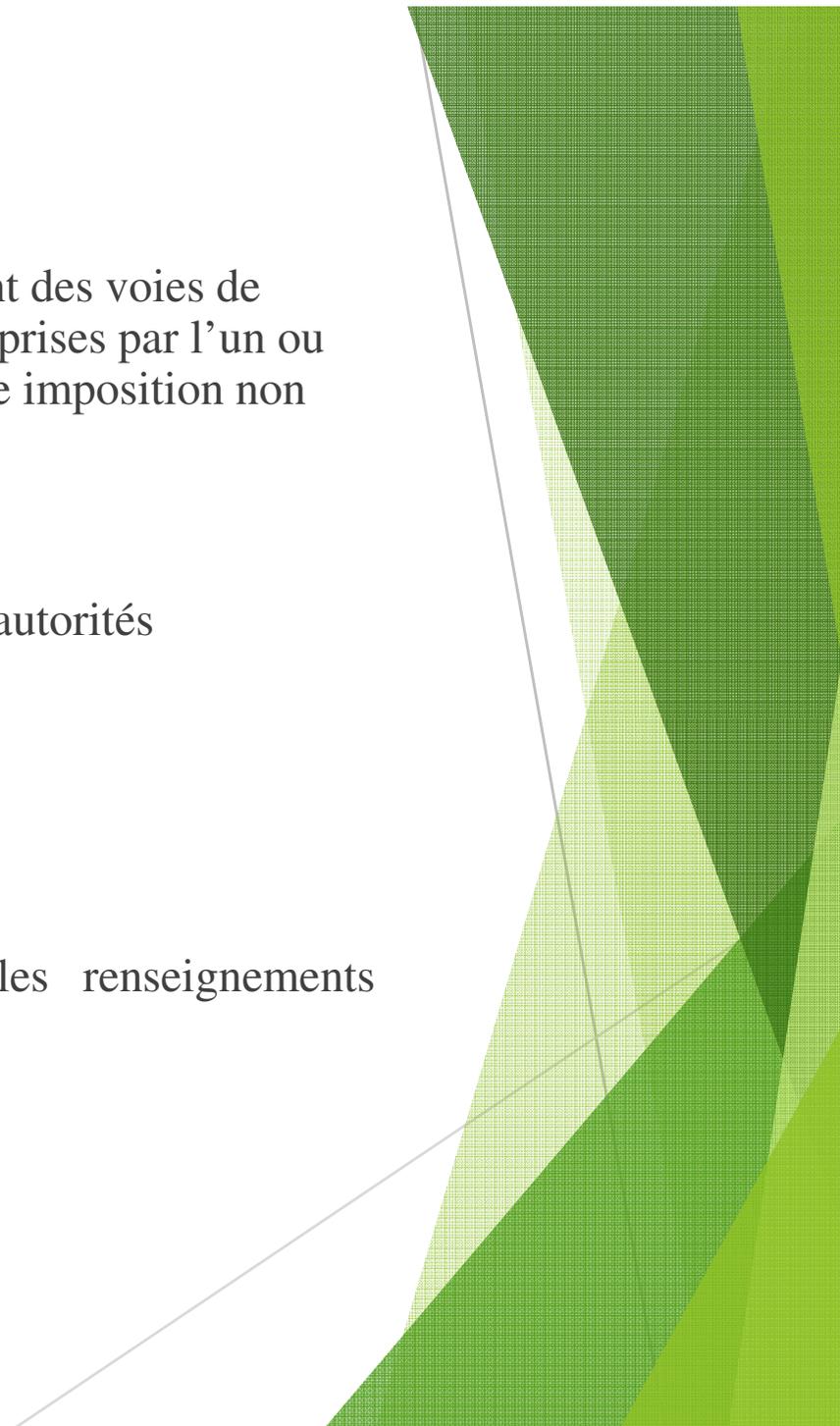
– L'étendue de l'échange :

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.

• Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.



– Les formes de l'échange

l'échange de renseignements prend souvent les formes suivantes :

– échange sur demande.

– échange automatique.

– échange spontané.

– Les limites de l'échange

l'échange de renseignements est limité par l'obligation du secret professionnel auquel est soumis l'État requérant, qui doit traiter en toute confidentialité les renseignements obtenus.

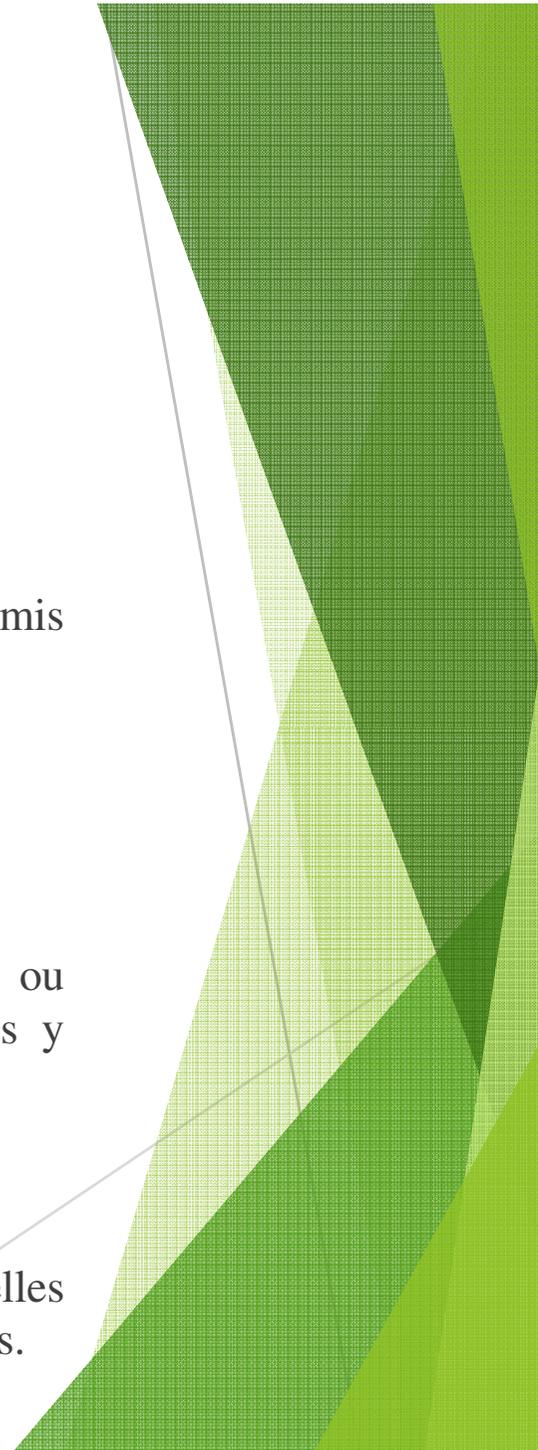
Section 3 : L'assistance au recouvrement

– 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.

– 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.



► 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.

