



COMMISSION EUROPÉENNE
DIRECTION GÉNÉRALE
FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE
POLITIQUE FISCALE
Coordination des questions fiscales

Bruxelles, le 9 juin 2005
Ref.: TAXUD E1/FR DOC (05) 2306/A
Orig. FR

Droit communautaire et conventions fiscales

ANNEXE A

**Les articles de la convention Modèle OCDE
vus dans une optique communautaire**

Groupe d'experts

Mardi, 5 Juillet 2005
Immeuble Charlemagne, Room S2
Rue de la Loi 170, Bruxelles

Document de travail

INTRODUCTION

Certaines règles contenues dans les conventions bilatérales se heurtent au droit communautaire. On constate, en effet, que des situations transfrontalières sont régies par des conventions fiscales de manière bilatérale, sans nécessairement tenir compte des principes communautaires. Cela découle du fait que les conventions fiscales se sont bornées jusqu'ici à faciliter le partage de la souveraineté fiscale entre Etats membres sans créer pour autant un ordre juridique supranational. A ce jour, le droit conventionnel comprend une série de règles d'arbitrage ayant pour objet la mise en œuvre des dispositions fiscales nationales des Etats contractants. Or, s'agissant d'un simple renvoi aux législations nationales, une incompatibilité de celles-ci avec le droit communautaire (originaire ou dérivé), dans des hypothèses transfrontalières, aura inévitablement des répercussions sur l'application même de la convention.

L'étude de la Commission de 2001, en son *encadré 56*¹, propose un aperçu des dispositions (fondées sur le Modèle OCDE) des conventions bilatérales des Etats membres qui devraient être révisées, à la lumière des obligations des Etats membres résultant du Traité et de la jurisprudence de la Cour de justice européenne. La présentation qui suit vise à compléter cette première analyse. Elle a trait principalement aux conventions fiscales entre Etats membres, mais plusieurs suggestions pourraient concerner aussi les conventions conclues entre Etats membres et pays tiers.

Préambule de la Convention

Le préambule des Conventions ne trouve pas une formule standard dans le Modèle OCDE, qui renvoie aux procédures constitutionnelles des Etats contractants.

Il serait souhaitable que, dans le préambule, les Etats membres fassent une référence explicite à l'objectif, inscrit à l'article 293 du Traité CE, d'assurer aux ressortissants communautaires *l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté*.

Article 1 (personnes visées)

L'article premier des conventions bilatérales limite l'application de l'accord aux résidents des deux Etats contractants (A ou/et B). Dans quelques rares cas, le domaine d'application *ratione personae* est même limité aux seuls ressortissants de ces Etats.

La formulation actuelle de l'article premier du Modèle OCDE ne permet pas aux établissements stables des entreprises des autres Etats membres (C, D, ...) qui opèrent dans l'Etat A (ou B) et qui se trouvent dans une situation tout à fait similaire à celle d'une entreprise résidente de l'Etat A (ou B), de pouvoir bénéficier des dispositions prévues par la convention A-B. Cependant, l'article 43 TCE interdit toute restriction au droit d'établissement des ressortissants d'un Etat membre sur le territoire d'un autre Etat

¹ SEC (2001) 1681 final, du 23 octobre 2001, *cit.*, 482-483.

membre, et l'article 48 TCE assimile les sociétés ayant leur siège à l'intérieur de la Communauté aux ressortissants des Etats membres.

Article 2 (impôts visés)

La plupart des conventions bilatérales couvrent uniquement les impôts sur le revenu et sur la fortune. Quelques-unes seulement portent également sur les droits de succession et de donation.

Le Traité CE s'applique à tous les impôts. Dans la mesure où cela serait encore nécessaire et ne pourrait pas être déduit des dispositions du Traité concernant le marché intérieur, l'article 293 TCE oblige les Etats membres à engager des négociations en vue d'éliminer la double imposition à l'intérieur de la Communauté².

En particulier, l'absence quasi-totale de conventions relatives à l'impôt sur les successions et les donations représente un obstacle important à la libre circulation des personnes à l'intérieur de la Communauté. En outre, il serait souhaitable, voire requis, que les conventions bilatérales tiennent aussi compte des risques de double imposition qui découlent d'un manque de coordination entre les prélèvements fiscaux et sociaux des Etats membres.

Article 3 (définitions)

Cet article donne des dispositions générales nécessaires à l'interprétation des termes utilisés dans l'accord bilatéral. En outre, l'article prévoit une définition du terme "national". Ce terme désigne *toute personne qui possède la nationalité ou la citoyenneté de cet Etat contractant*.

L'article 24 (*non-discrimination*) des conventions conclues entre ceux des Etats membres qui suivent le Modèle OCDE, utilise le terme "national" défini à l'article 3. Il précise que les personnes possédant la nationalité de l'une des parties contractantes ne peuvent pas, en matière fiscale, être traités moins favorablement par l'autre partie contractante que ses propres nationaux.

Indépendamment de l'interprétation de la Cour dans les cas actuellement soumis à son examen³, il semble, en tout cas, opportun d'explicitier dans les conventions fiscales l'obligation pour un Etat membre de ne pas discriminer les ressortissants communautaires des autres Etats membres qui se trouvent dans la même situation que ses ressortissants nationaux.

Afin de plus clairement établir que les conventions respectent l'interdiction de *toute* discrimination exercée en raison de la nationalité, comme prévu à l'article 12 du TCE, il serait souhaitable de préciser, à l'article 3, que le terme "national" désigne toute personne

² Toutefois, la Cour de Justice, dans son arrêt du 12 mai 1998, aff. C-336-96 (*Gilly*), points 15-17, a précisé que l'article 293 n'a pas d'effet direct.

³ Application éventuelle de la clause de la nation la plus favorisée, abordée dans les affaires C-376/03 (*D./Rijksbelastingdienst*) et (*E. Bujara / Inspecteur van de Belastingdienst Limburg*).

physique (ou morale) qui possède la nationalité (ou est constituée conformément à la législation) d'un Etat membre de l'Union européenne.

Le deuxième paragraphe de l'article 3 prévoit que tout terme non expressément défini dans la convention sera interprété selon le sens que lui attribue le droit fiscal des Etats contractants. Ce paragraphe pourrait être complété avec une référence au droit fiscal communautaire comme source interprétative prioritaire.

Article 4 (résident)

La notion de "résident" définie à l'article 4 détermine le champ d'application des conventions et permet de résoudre les cas de double résidence en précisant, compte tenu des liens personnels du contribuable, quel est l'Etat contractant auquel revient le droit intégral d'imposer le contribuable, d'un point de vue conventionnel. L'article précise que ne peut pas être considéré comme "résident d'un Etat contractant" la personne (physique ou morale) qui n'est assujettie à l'impôt dans ce Etat *que pour les revenus de sources situées dans cet Etat*.

La distinction opérée par cet article entre *résidents* et *non résidents* est fondamentale, en droit fiscal international, pour répartir les compétences fiscales étatiques. Elle n'est pas nécessairement incompatible avec les dispositions du droit communautaire⁴. Toutefois, lorsque la législation fiscale des Etats membres ne fait pas de distinction entre le traitement réservé aux sociétés résidentes (y compris les filiales résidentes de sociétés non-résidentes) d'une part, et aux établissements stables des sociétés non-résidentes communautaires d'autre part, en ce qui concerne, par exemple, le caractère imposable des dividendes provenant de participations dans des filiales et sous-filiales étrangères⁵, les sujets résidents et non-résidents sont dans des situations objectivement comparables et devraient pouvoir bénéficier des mêmes avantages que les sujets nationaux, notamment pour ce qui concerne les avantages qui dérivent de l'application des conventions fiscales⁶. Compte tenu du triple fait, que d'une part, l'établissement stable dont dispose dans un premier Etat membre une entreprise située dans un second Etat membre ne peut pas être imposé d'une façon moins favorable que les entreprises du premier Etat, que d'autre part, les revenus de source étrangère correspondant à des biens ou droits effectivement rattachables aux activités de l'établissement stable sont généralement imposables dans le pays où il se situe, qu'en outre la directive mère-filiale a été élargie aux établissements

⁴ "Même si l'on ne saurait exclure totalement qu'une distinction selon le siège d'une société ou qu'une distinction selon la résidence d'une personne physique puisse, sous certaines conditions, être justifiée dans un domaine comme le droit fiscal ..." Affaire 270/83 (*Commission v. France "Avoir Fiscal"*), 19.

⁵ V. affaire C-307/97 (*Compagnie de Saint-Gobain*), 47.

⁶ Pour le travailleurs, la CJCE a statué que lorsqu'il n'y a, entre un non-résident et un résident exerçant une activité comparable, aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement, l'article 39 du TCE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation d'un Etat membre imposant un travailleur ressortissant d'un autre Etat membre, qui réside dans ce dernier Etat et exerce une activité salariée sur le territoire du premier Etat, plus lourdement qu'un travailleur résidant sur le territoire du premier Etat et y occupant le même emploi, lorsque le ressortissant du second Etat tire son revenu totalement ou presque exclusivement de l'activité exercée dans le premier Etat et ne perçoit pas dans le second Etat des revenus suffisants pour y être soumis à une imposition permettant de prendre en compte sa situation personnelle et familiale.

stables⁷, l'expression "résident d'un Etat contractant" pourrait aussi comprendre les établissements stables dont le siège de direction effective est situé au sein de l'Union européenne.

Article 5 (établissement stable)

La notion d'établissement stable est fondamentale en droit fiscal international. Elle permet de déterminer le droit d'un Etat d'imposer les bénéfices d'une entreprise qui exerce une activité transfrontalière. Dans la législation fiscale de certains Etats membres, une définition de la notion d'établissement stable fait défaut. Les conventions bilatérales font donc souvent office de seul point légal de référence. Toutefois l'interprétation de cet article du Modèle OCDE est loin d'être homogène⁸. De nombreux Etats se sont d'ailleurs concrètement écartés du Modèle. Par conséquent, le droit d'imposer un établissement stable peut sensiblement varier en fonction de la nationalité de la société dont l'établissement stable dépend.

A l'intérieur de la Communauté, la question de déterminer si une personne doit être considérée comme "établie" dans un Etat membre différent de celui où s'exerce son activité principale, n'est pas seulement utile à la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres concernés, mais elle permet aussi une correcte application des droits fondamentaux reconnus aux citoyens et aux entreprises par le droit communautaire. Le marché intérieur offre, sans aucune restriction, à une entreprise communautaire, indifféremment, la possibilité de créer une succursale dans un Etat membre différent de celui de son siège principal (article 43 TCE) ou d'exercer ses activités dans un Etat membre à partir d'un siège établi dans un autre Etat membre (article 49 TCE). Toutefois, l'utilisation de l'un ou l'autre de ces droits fondamentaux n'est pas sans conséquence⁹.

Article 7 (bénéfices des entreprises)

L'article 7 du Modèle OCDE, corollaire de l'article 5, a pour objet de déterminer le bénéfice de l'établissement stable imposable dans le pays d'accueil. En principe, le droit de l'Etat de la source d'appliquer ses propres règles aux sujets non-résidents est légitime. Certains Etats imposent néanmoins aux établissements stables des règles spécifiques

⁷ Directive 2003/123/CE, article 1^{er}, qui a modifié l'article 1^{er} de la directive 90/435/CEE.

⁸ Plusieurs Etats membres de l'UE (Espagne, Grèce, Italie, Portugal, Pologne, République tchèque, et République slovaque) ont formulé des réserves.

⁹ La définition qu'un Etat donne de l'expression "établissement stable" - et qui lui permet de constater qu'une entreprise d'un autre Etat membre dispose d'un tel établissement sur son territoire - exerce une influence sur la délimitation de l'étendue du droit fondamental à la libre prestation de services. En d'autre terme, en définissant souverainement le concept d'établissement stable, un Etat membre pourrait le cas échéant « enlever tout effet utile à l'article 49 TCE, dont l'objet est précisément d'éliminer les restrictions à la libre prestation des services de la part de personnes non établies dans l'Etat sur le territoire duquel la prestation doit être fournie »; Aff.205/84 (*Commission v. Allemagne*), point 52. En matière de fiscalité indirecte la Cour de justice a déjà énoncé, dans plusieurs arrêts, sa propre conception de la notion d'établissement stable; v. les arrêts de la Cour du 17 juillet 1997 dans l'affaire C-190/95 (*ARO Lease*) et 4 juillet 1985, dans l'affaire 168/84 (*Berkholz*), en matière de TVA, où la Cour précise que l'existence d'un établissement stable comporte une réunion permanente de moyens humains et techniques.

concernant la tenue de la comptabilité, la déduction des frais généraux et/ou des pertes, qui s'avèrent le cas échéant plus restrictives que les mêmes règles imposées aux sociétés résidentes.

Les articles 43 et 48 TCE interdisent toute restriction, directe ou indirecte, au droit d'établissement. La Cour a eu l'occasion de se prononcer à plusieurs reprises sur ce sujet¹⁰.

Conformément au principe de droit communautaire qui veut que les établissements stables soient traités de la même manière que les sociétés résidentes, la détermination de leurs revenus devrait s'effectuer sur un mode identique à ces dernières¹¹.

Article 9 (entreprises associées)

Lorsqu'une transaction est conclue entre entreprises associées dans des conditions autres que la pleine concurrence, les autorités fiscales de l'Etat A peuvent effectuer certains ajustements dans la détermination des bénéfices de l'entreprise associée (a) qui est établie sur son territoire. L'Etat B devrait procéder, quant à lui, à un ajustement approprié des bénéfices de l'entreprise associée (b), de façon à supprimer la double imposition économique.

L'adaptation de l'imposition par un Etat membre suite à une correction dans un autre Etat membre est inhérente au principe du Marché intérieur. Les Etats membres de l'UE ont confirmé ce principe dans une Convention multilatérale d'arbitrage¹². Un renvoi ou une référence explicite à la dite Convention multilatérale paraît opportun.

Article 10 (dividendes)

Lorsqu'une distribution de bénéfices est effectuée par une société (a) au profit d'actionnaires non-résidents (b), elle est imposée dans le pays de résidence (B) des actionnaires en tant que revenu de capitaux mobiliers. Toutefois, en vertu du droit international, ce droit d'imposer n'est pas exclusif et l'Etat A, dans lequel la société (a) réside, peut aussi prélever une retenue à la source. La convention fixe le taux et les modalités de ce prélèvement fiscal.

La directive 90/435/CEE¹³ interdit à l'Etat de la filiale de pratiquer une retenue à la source sur ces mêmes dividendes distribuées à la société mère telle que définie à l'article

¹⁰ Arrêts de la Cour du 14 décembre 2000, dans l'affaire C-141/99 (*AMID*); du 21 septembre 1997, dans l'affaire C-307/97 (*Saint-Gobain*) et du 15 mai 1997, dans l'affaire C-250/95 (*Futura*).

¹¹ L'étude de la Commission de 2001 suggère une répartition au *pro rata* des coûts (et/ou des pertes) entre les entités concernées. La Cour de justice dans l'arrêt *Futura* a exprimé sa perplexité quant à l'efficacité de cette méthode de détermination des bénéfices: *étant donné les inexactitudes que la méthode de ventilation implique, un Etat membre n'est en aucun cas contraint de déterminer l'assiette de l'impôt d'un contribuable sur la seule base de celle-ci* (C-250/95, point 42).

¹² 90/436/CEE: Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *JOCE* L 225 du 20.8.1990, 10-24.

¹³ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *JO* L 225 du 20.8.1990, 6-9.

3, para 1^{er}. L'imposition des distributions de dividendes à l'intérieur de l'UE, même dans les cas qui n'entrent pas dans le champ d'application de la directive, doit respecter les principes communautaires de non-discrimination, de libre circulation des capitaux et de liberté d'établissement.

Dans la mesure où les règles conventionnelles ne peuvent pas contredire ou limiter la portée de la directive communautaire citée, le texte de l'article 10 des conventions bilatérales devrait être mis en conformité avec cette directive.

En outre, la Cour a établi que le fait de ne pas concéder un crédit d'impôt, lié à la distribution des dividendes, à certains sujets non-résidents, engendrait une discrimination interdite par le Traité¹⁴.

Plusieurs conventions bilatérales prévoient des dispositions qui, sur base bilatérale, octroient un crédit d'impôt aux bénéficiaires des dividendes, résidents dans d'autres Etats membres¹⁵. En l'absence d'une harmonisation de l'imposition des dividendes dans le marché intérieur¹⁶, l'extension d'une telle disposition à l'ensemble du réseau conventionnel communautaire permettrait, en particulier aux personnes physiques, qui ne peuvent pas utiliser l'instrument de la directive mère-filiale, de bénéficier également des libertés du marché intérieur.

Article 11 (intérêts)

L'article 11 de la convention Modèle de l'OCDE prévoit que les intérêts peuvent donner lieu à la perception d'un impôt par voie de retenue au moment de leur paiement. L'article contient une définition de la notion d'"intérêts", qui a été reprise par les dispositions du droit communautaire.

La directive 2003/49/CE¹⁷ prévoit un droit d'imposition exclusif des intérêts dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire, lorsque ce bénéficiaire est une société associée d'un autre Etat membre.

L'article 11 des conventions devrait être mis en conformité avec la directive précitée.

¹⁴ Violation de l'article 43 du TCE; v. arrêt de la Cour du 28 janvier 1986, aff. 270/83 (*Avoir fiscal*). La directive n'affecte pas l'application des dispositions conventionnelles qui visent à supprimer la double imposition économique (paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes). Certains Etats membres éliminent la double imposition économique octroyant un crédit d'impôt (correspondant, en tout ou en partie, à l'impôt payé par la société sur les bénéfices distribués) aux bénéficiaires - résidents dans ces Etats - des dividendes payés par une société domiciliée. Toutefois ce système d'élimination de la double imposition ne peut pas s'appliquer d'une façon discriminatoire. La Cour a statué que les articles 56 et 58 du TCE s'opposent à une réglementation qui limite le droit des résidents à obtenir cet avoir fiscal si les dividendes sont distribués par des sociétés communautaires qui ne sont pas établies dans cet Etat; arrêt de la Cour du 7 septembre 2004, aff. C-319/02 (*Manninen*).

¹⁵ V. l'article 8.3 de la convention France-Luxembourg, citée dans l'arrêt concernant l'affaire 270/83 (*Avoir Fiscal*) ou la convention Finlande-Irlande, citée dans les conclusions de l'avocat général dans l'affaire C-319/02 (*Manninen*).

¹⁶ V. COM(2003)810 final du 19.12.2003.

¹⁷ Directive du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, JO L 157, du 26.6.2003, 49.

Article 12 (redevances)

En matière de redevances, le modèle OCDE pose le principe de l'imposition exclusive dans l'Etat où le bénéficiaire effectif a sa résidence. Toutefois quelques Etats membres de l'UE n'ont pas accepté ce principe et ont, de ce fait, formulé une réserve¹⁸.

La directive 2003/49/CE citée exonère, à l'instar des intérêts, les redevances de toute imposition dans l'Etat de la source, lorsque le bénéficiaire est une société associée d'un autre Etat membre.

L'article 12 des conventions devrait être mis en conformité avec la directive précitée.

Article 13 (gains en capital)

Les modalités d'imposition des gains en capital varient considérablement parmi les Etats membres de l'OCDE. Sur la base de ce constat, l'article 13 du Modèle se limite à attribuer le droit d'imposer à l'Etat qui est habilité à taxer le revenu ordinaire du bien dont les plus-values dérivent. La disposition en question ne donne pas une définition détaillée de « gains en capital » et renvoie aux législations nationales pour la détermination du moment de l'imposition effective, lié à la réalisation de la plus-value.

Le Traité CE accorde aux citoyens et aux entreprises communautaires la liberté de circuler à l'intérieur de l'UE et de s'installer dans un autre Etat membre sans subir, à cet égard, de pénalisation. A ce propos, la Cour de Justice a souligné que le fait d'imposer les plus-values (non encore réalisées) du seul fait du transfert de domicile fiscal du titulaire des valeurs mobilières dans un autre Etat membre¹⁹ – alors que les transferts à l'intérieur de son Etat d'origine ne donnent pas lieu à une telle imposition - a un effet dissuasif pour les contribuables souhaitant ou devant s'installer dans un autre Etat membre, et constitue ainsi une discrimination par rapport au traitement des contribuables qui demeurent résidents dans l'Etat d'origine²⁰.

Néanmoins, on ne peut ignorer le fait que l'imposition "à la sortie" que certains Etats membres appliquent au moment du transfert par le contribuable de son domicile à l'étranger, répond à un réel souci de combattre l'évasion fiscale et l'utilisation abusive des conventions. Les conventions bilatérales entre Etats membres pourraient, dans le respect

¹⁸ Espagne, Grèce, Italie, Portugal, République Tchèque, République Slovaque.

¹⁹ La portée juridique de l'article 13 du Modèle de convention OCDE fait l'objet d'une controverse en doctrine. En particulier, l'opinion selon laquelle cette disposition couvre l'ensemble des mécanismes d'imposition à la sortie est loin de faire l'unanimité. Certains auteurs soutiennent que les "exit taxes" constituent une forme d'imposition purement interne, étrangère en tant que telle au champ d'application des conventions fiscales. D'autres commentateurs intègrent au contraire ce type d'impôt dans le domaine du droit conventionnel. Certains, parmi ces derniers, invoquent néanmoins comme disposition pertinente, non pas l'article 13, mais l'article 21 (autres revenus) du Modèle OCDE, en raison du fait que le gain en capital frappé par l'exit tax n'est pas encore concrètement réalisé. Par conséquent, en vertu de l'art. 21, le critère de compétence relatif à cette catégorie d'impôt serait, à titre exclusif, le pays de résidence du contribuable. A cet égard donc, une définition commune de l'expression de "gain en capital" pourrait améliorer à l'avenir la libre circulation des capitaux dans le Marché intérieur.

²⁰ Arrêt de la Cour du 11 mars 2004, C-9/02 (*de Lasteyrie du Saillant*).

des principes du Traité CE²¹, rechercher une solution permettant de préserver le droit d'imposition de l'Etat de départ sur les gains en capital acquis au titre de la période de résidence du contribuable dans cet État. Les dispositions communautaires en vigueur en matière d'échange de renseignements pourraient contribuer à consolider pareille solution.

Article 15 (revenus d'emploi)

L'article 15 du Modèle (*revenus d'emploi*) pose la règle que les activités salariées sont imposables dans l'Etat où l'emploi est effectivement exercé. En général, il ne s'agit pas d'un droit d'imposition exclusif. L'Etat de la résidence peut aussi prendre en compte ces revenus, mais il doit éviter la double imposition utilisant les méthodes indiquées aux articles 23A et 23 B du Modèle. Il peut donc simplement exempter ces revenus ou accorder au travailleur une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans l'autre Etat. Toutefois, ce montant ne dépasse pas l'impôt dû sur ce revenu dans le pays de résidence²².

Lorsqu'une convention donne un droit d'imposition exclusif au pays d'emploi - comme, dans certains cas, pour les frontaliers²³ - ou que le pays de la résidence utilise la méthode de l'exemption pour éliminer la double imposition, le travailleur risque de ne plus percevoir de revenu imposable significatif dans l'Etat de sa résidence lequel, par conséquent, n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale. La Cour de justice a statué que, dans ce cas, c'est le pays d'emploi qui doit accorder ces avantages pour ne pas discriminer les travailleurs non résidents qui se trouvent dans une situation objective comparable à celle des contribuables résidents exerçant une activité salariée. La question se pose néanmoins de savoir si cette jurisprudence doit être explicitement inscrite dans le Modèle ou si elle doit, ou contraire, être considérée comme implicitement acquise (sans formalisation nécessaire).

²¹ Par exemple, les Etats membres pourraient, en principe, déterminer des règles de partage du pouvoir d'imposition selon la durée des périodes respectives de résidence dans les deux Etats avant le fait générateur des plus-values, introduisant toutefois des clauses anti-abus pour faire face à des situations spécifiques. L'avocat général Micho, dans ses conclusions de l'affaire *de Lasteyrie* (point 64) suggère, par exemple, aux autorités fiscales de l'Etat d'origine de prévoir la taxation des plus-values réalisées par le contribuable qui, après un séjour temporaire dans un autre Etat membre [qui n'exerce pas - ou exerce de manière très limitée - son droit d'imposer les plus values] reviendrait dans ce premier Etat de résidence après avoir cédé ses titres.

²² La CJCE, dans le cas *Gilly*, a considéré cette limitation compatible avec le droit communautaire.

²³ Plusieurs conventions fiscales entre Etats membres prévoient des exceptions à la règle d'imposition dans le pays d'emploi pour certains travailleurs frontaliers. En principe, ceux qui résident dans les communes frontalières ou à une distance proche de la frontière. V., par exemple, l'article 13, para 5.b et c de la convention Allemagne-France (20/30 km de la frontière). Toutefois une différente formulation de l'article 15 pourrait aussi régler le problème: par exemple, l'introduction d'une exception généralisée qui réserve au pays de la résidence l'imposition des tous les travailleurs transfrontaliers pourrait éviter de problèmes sur le plan communautaire.

Article 17 (artistes et sportifs)

Selon le Modèle OCDE, les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un Etat contractant sont imposables dans l'Etat contractant où ils exercent leurs activités. Il s'agit d'une exception par rapport aux règles énoncées aux articles 7 (*activités d'entreprise*) ou 15 (*activités salariées*).

Comme pour les travailleurs frontaliers, lorsque ces sujets n'ont pas une base imposable suffisante dans leur pays de résidence (parce que la convention accorde un droit d'imposition exclusif au pays de l'activité, ou le pays de la résidence utilise la méthode de l'exemption pour éliminer la double imposition) il y a le risque qu'ils ne puissent bénéficier des avantages résultant de la prise en compte de leur situation personnelle et familiale. L'imposition dans le seul pays de la résidence pourrait éviter ce risque.

En outre, le Modèle ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Son Commentaire, (paragraphe 10), par contre, fait explicitement mention de la possibilité d'une *imposition à la source à un taux peu élevé applicable à la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs*. La Cour²⁴ a précisé que le Traité s'oppose à une réglementation nationale qui exclut la faculté pour les personnes partiellement imposables de déduire les frais professionnels de leurs revenus imposables, alors qu'une telle faculté est reconnue aux personnes intégralement imposables. Une référence dans les conventions entre Etats membres au *traitement national* des déductions des frais professionnels des artistes et sportifs non-résidents pourrait rendre plus clairs les droits des contribuables communautaires qui font usage de la libre circulation.

Article 18 (pensions)

Selon le Modèle OCDE, les pensions payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. Toutefois, dans la pratique, d'autres répartitions des droits d'imposition existent.

L'imposition des prestations de retraite n'est pas uniforme à l'intérieur de la Communauté. Si une personne cotise pour sa retraite dans un Etat membre qui taxe les cotisations mais qui exonère les prestations (système TEE) et la perçoit dans un Etat membre où, à l'inverse, les cotisations sont exonérées et les prestations taxées (systèmes EET ou ETT), en suivant le Modèle OCDE sans y apporter de correctif sa pension peut être soumise à une double imposition qui serait contraire au Traité²⁵.

²⁴ Arrêt de la Cour du 12 juin 2003, affaire C-234/01 (*Gerritse*), point 29. M. Gerritse était entièrement imposable en Allemagne sur ses revenus de source allemande, même en l'absence d'une base fixe, par application des dispositions relatives aux artistes de la convention Allemagne / Pays-Bas (article 9, paragraphe 2).

²⁵ Selon la Cour de justice (arrêt du 11 août 1995, aff. C-80/94, *Wielockx*) une législation d'un Etat membre qui permet aux personnes résidant dans cet Etat de déduire du revenu imposable les contributions à une réserve-vieillesse, mais qui refuse cet avantage aux ressortissants communautaires non-résidents (qui perçoivent dans le premier Etat la quasi-totalité de leurs revenus), ne peut être justifiée par le fait que les rentes de la réserve-vieillesse du non-résident ne seront pas imposées dans cet Etat en application des dispositions de la convention bilatérale. Au contraire, la "cohérence fiscale" étant assurée sur la base de la convention bilatérale, ce principe ne saurait être invoqué pour justifier le refus d'une telle déduction.

Comme déjà suggéré par la Commission²⁶, il est possible d'éviter la double imposition découlant de règles fiscales divergentes en matière de retraites par l'insertion de dispositions dans les conventions sur la double imposition. Les pays peuvent, par exemple, inclure une disposition prévoyant que les pensions constituées dans un État membre A et payées à un résident d'un État membre B peuvent être imposées dans l'État B, mais que le montant de la pension qui ne serait pas compris dans le revenu imposable dans l'État A, si le bénéficiaire résidait dans l'État A, sera exonéré dans l'État B. Cette disposition permettrait à un travailleur d'un pays TEE de prendre sa retraite dans un pays EET sans que ce dernier n'impose la pension, celle-ci ayant été imposée dans son pays d'origine. En outre, l'insertion de dispositions destinées à éviter les abus et les situations de "double non-imposition" pourrait être sérieusement envisagée.

Article 19 (fonctions publiques)

L'article s'applique aux traitements, salaires et autres rémunérations similaires et aux pensions afférentes à des fonctions publiques. Cette disposition est fondée sur le principe d'un droit exclusif d'imposition de ces rémunérations par l'Etat qui les paie. Il s'agit d'un principe conforme à la notion de *courtoisie internationale* des Conventions de Vienne. Le principe suivant lequel l'Etat qui verse la rémunération dispose d'un droit d'imposition exclusif, comporte une exception: l'Etat hôte, en général, est autorisé à imposer les rémunérations payées par l'autre Etat à ses ressortissants.

Selon la Cour de justice, les différenciations entre rémunérations publiques et salaires du secteur privé, opérées par les dispositions conventionnelles pour les besoins de la répartition du pouvoir d'imposition, ne sauraient être considérées comme constitutives de discriminations interdites au titre de l'article 39 du TCE²⁷. Il en est de même des distinctions et exceptions éventuelles fondées sur la nationalité²⁸.

Article 20 (étudiants)

Selon l'article 20, les sommes qui sont versées à un étudiant (ou à un stagiaire), pour couvrir ses frais de formation dans l'autre Etat contractant, ne peuvent pas être imposées dans l'Etat où l'étudiant suit sa formation sauf s'ils proviennent d'une source située dans ce dernier Etat. En pratique, une bourse versée à un étudiant, résident dans le pays A, pour suivre des cours dans le pays B, sera imposée dans ce pays B seulement si elle est versée par un organisme du pays B. En revanche, si ladite bourse est versée par un organisme situé dans le pays A (ou dans un pays C²⁹), elle ne peut pas être imposée dans

²⁶ Communication de la Commission "Elimination des entraves fiscales à la fourniture transfrontalière des retraites", COM(2001)214, du 19.4.2001, 20-21.

²⁷ Arrêt de la Cour du 12 mai 1998, Aff. C-336/96 (*Epoux Gilly*).

²⁸ Aff. *Gilly*, cit., 30 : *Quoique le critère de nationalité apparaisse comme tel ...aux fins de la répartition de la compétence fiscale, de telles différenciations ne sauraient être considérées comme constitutives de discriminations interdites au titre de l'article [39] du Traité. En effet, elles découlent, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation dans le cadre communautaire, notamment au titre de l'article [293] du Traité, de la compétence qu'ont les parties contractantes de définir, en vue d'éliminer les doubles impositions, les critères de répartition entre elles de leur pouvoir de taxation.*

²⁹ Par exemple, les bourses versées par des institutions communautaires.

le pays B. Toutefois, elle pourrait être imposée par le pays A (ou, le cas échéant, le pays C).

La plupart des étudiants, par définition, ont des moyens économiques modestes, et la bourse d'études représente souvent leurs seules ressources. Si le cours suivi à l'étranger est de courte durée, ils n'acquiescent pas la qualité de résident fiscal de ce pays. L'imposition, selon le principe posé par le Modèle OCDE, de la bourse versée par un organisme de l'Etat d'accueil, risque alors de pénaliser les étudiants souhaitant bénéficier de la libre circulation assurée par le TCE, par rapport aux étudiants résidents de l'Etat membre d'accueil, de même que par rapport aux étudiants de l'Etat d'origine n'ayant pas choisi de suivre des études (ou une formation) dans un autre Etat membre de l'UE³⁰.

L'imposition de ces sommes, sur base conventionnelle, dans le pays de la résidence au lieu du pays d'accueil, pourrait aisément apporter une solution au problème³¹.

Article 22 (fortune)

Certains Etats membres seulement appliquent une imposition sur la fortune, et une partie seulement des conventions bilatérales couvrent cet impôt. Le Modèle OCDE prévoit que, en principe, l'Etat qui est en droit d'imposer le revenu provenant d'un élément déterminé de la fortune peut aussi appliquer à ce même élément cet impôt de nature complémentaire. Par conséquent, l'Etat dont le résident détient les éléments de fortune a, en principe, le droit de les imposer, de manière exclusive. Toutefois, plusieurs exceptions importantes sont prévues: les biens immobiliers, par exemple, sont imposables par l'Etat où ils sont situés. Dans ce dernier cas, c'est à l'Etat de la résidence (s'il applique un impôt sur la fortune) d'éliminer la double imposition.

La Cour de justice n'a pas eu l'occasion de traiter de l'impôt sur la fortune avec la même fréquence que l'impôt sur le revenu³², mais les principes et les observations formulées dans les différentes catégories de revenus concernant la compatibilité avec le droit communautaire semblent également applicables à l'impôt sur la fortune.

Article 23 (méthodes pour éliminer les doubles impositions)

Les articles 23A et 23B de la convention-modèle traitent de la façon d'éliminer la double imposition juridique lorsque l'accord ne donne pas un droit exclusif d'imposition à un des deux Etats contractants. C'est à l'Etat dont le contribuable est résident qu'il

³⁰ Plusieurs Etats membres imposent ce genre de revenu des personnes non résidentes de façon forfaitaire, à un taux proportionnel et sans permettre aucune déduction personnelle du revenu imposable.

³¹ Dans une décision récente (arrêt du 1^{er} juillet 2004, aff. 169/03, *Wallentin c. Riksskatteverket*) la Cour de justice, suivant une jurisprudence désormais établie, a statué que dans le cas où l'Etat de résidence ne peut pas prendre en compte la situation personnelle et familiale du travailleur-étudiant puisque sa charge fiscale y est inexistante, le principe communautaire de l'égalité de traitement exige que, dans l'Etat d'accueil, la situation personnelle et familiale de l'étranger non-résident soit prise en compte de la même manière que pour les nationaux résidents et que les mêmes avantages fiscaux lui soient accordés.

³² V., toutefois, CJCE, arrêt du 13 avril 2000, Aff. 251/98 (*Baars*) et l'affaire, à l'examen de la Cour, C-376/03 (*D./ Rijksbelastingdienst*).

appartient d'éliminer cette double imposition. Les conventions entre Etats membres suivent deux principes directeurs différents: l'*exemption* ou l'*imputation*. Les deux méthodes présentent des avantages et des inconvénients³³. Toutefois, on peut constater que la Cour a souvent mis en cause certaines dispositions des conventions bilatérales qui réservaient au pays de la source l'imposition des travailleurs, sans prendre de contre-mesures adéquates, sur le plan national ou conventionnel, pour éviter toute forme de discrimination³⁴. Cependant, la Cour n'a pas soulevé d'objections lorsque, suite à l'application de la méthode d'imputation, l'Etat de la résidence n'avait pas accordé de crédit d'impôt intégral sur les revenus de source étrangère³⁵.

Certaines conventions entre Etats membres³⁶ qui adoptent la méthode de l'imputation pour éliminer la double imposition, prévoient l'octroi, par l'Etat membre de la résidence, d'un crédit d'impôt fictif (*tax sparing*) à ses entreprises lorsque l'Etat de la source exonère ou réduit temporairement ses impôts aux fins de favoriser les investissements étrangers.

Une telle disposition semble, *prima facie*, constituer une aide d'Etat au sens de l'article 87 du TCE dont la compatibilité devrait être vérifiée. Il serait souhaitable que des dispositions similaires ne soient pas insérées dans les accords fiscaux entre Etats membres et que celles existantes soient éliminées.

Article 24 (non-discrimination)

La disposition qui concerne la non-discrimination est généralement insérée dans l'ensemble des accords fiscaux conformément au modèle OCDE. Elle pose le principe selon lequel les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites. Les nationaux d'un Etat ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre Etat contractant. Pour bénéficier de cette clause, nationaux et non-nationaux doivent se trouver dans une situation égale "*notamment au regard de la résidence*". Par conséquent, des avantages fiscaux (déductions personnelles, réductions d'impôt en fonction des charges de famille) que la législation nationale réserve aux résidents, ne peuvent pas être revendiqués, sur

³³ La méthode de l'exemption paraît souvent préférable sur le plan communautaire parce qu'elle place les entreprises non-résidentes sur un pied d'égalité – en matière fiscale – par rapport aux entreprises locales. La concurrence entre entreprises représentant un élément important de la politique communautaire visant à atteindre une plus grande efficacité économique, il en résulte que la politique fiscale ne doit pas donner lieu à des distorsions de la concurrence en décourageant les entreprises les plus efficaces d'installer leurs unités de production dans ce qui serait le lieu d'implantation le moins coûteux (*Rapport Ruding*, 36).

³⁴ V. les arrêts *Schumacker*, *Gerritse*, *cit.* Dans l'arrêt *De Groot* (aff. C-385/00) du 12 décembre 2002, la Cour a confirmé que *les Etats membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale*. Toutefois, elle précise que le respect des règles communautaires, et plus particulièrement du *principe du traitement national des ressortissants des autres Etats membres et de leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le traité*, impose à l'Etat de la résidence de faire bénéficier ses résidents qui ont exercé leur droit à la libre circulation de l'ensemble des abattements et autres avantages fiscaux (liés à la situation personnelle et familiale du contribuable) prévus par la législation nationale. Ceci, indépendamment des autres avantages que ces contribuables pourraient avoir obtenu (par exemple, le mécanisme dit «salary split»), grâce à l'application de la méthode de l'exemption prévue par les conventions bilatérales.

³⁵ V. aff. *Gilly*, *cit.*

³⁶ Par exemple, Allemagne / Grèce, France / Portugal ou Royaume-Uni / Espagne.

cette base, par le non-résident, même s'il se trouve, pour le reste, dans une situation comparable à celle d'un résident.

Le Traité (article 12 et les autres dispositions particulières prévues dans le TCE) interdit toute discrimination exercée en raison de la nationalité. La Cour de justice a donné à cette interdiction une portée bien plus large, censurant par ce biais toute discrimination *indirecte* fondée sur la résidence.

L'article 24 des conventions devrait être mis en conformité avec les principes fondamentaux de non-discrimination figurant dans le Traité. Ceci implique que la nationalité et la résidence confèrent les mêmes droits³⁷; que, dans des cas particuliers³⁸, les non-résidents communautaires peuvent bénéficier des mêmes avantages que les résidents, que les établissements stables doivent être traités de la même manière que les filiales résidentes³⁹; que les établissements publics ainsi que les organismes ou institutions sans but lucratif organisés dans l'un des Etats membres bénéficient dans les Etats membres contractants des conditions prévues par la législation nationale, c'est-à-dire, des exonérations ou autres avantages accordés, en matière d'impôts sur les donations ou sur les successions, aux entités nationales de même nature⁴⁰; que les dispositions applicables à des groupes de sociétés dans un Etat membre doivent également l'être lorsque l'un des membres du groupe est résident d'un autre Etat membre⁴¹. En matière de libre circulation des capitaux cela implique aussi que les dividendes distribués par des sociétés résidentes dans la Communauté, doivent bénéficier des mêmes avantages fiscaux que les dividendes distribués par les sociétés nationales⁴².

Article 25 (procédure amiable)

En cas de différend dans l'interprétation ou l'application d'une convention bilatérale, le Modèle OCDE suggère une procédure d'entente amiable entre les administrations fiscales des Etats contractants. Malheureusement, cette "procédure amiable" ne revêt pas une nature contraignante. Les Etats n'ont, par conséquent, aucune obligation d'atteindre un résultat satisfaisant. Les prix de transfert représentent le cas le plus fréquent de litige lié à l'application d'une convention bilatérale (mais d'autres hypothèses de conflit peuvent surgir de l'application des conventions).

La Convention multilatérale d'arbitrage⁴³, souscrite par tous les Etats membres et fondée sur l'article 293 TCE, couvre l'hypothèse des entreprises associées et situées dans deux Etats membres différents qui se consentent des avantages commerciaux ou financiers supérieurs à ceux susceptibles d'exister normalement entre entreprises indépendantes.

³⁷ V., entre autres, l'arrêt du 14 février 1995, C-279/93 (*Schumacker*), points 28-29.

³⁸ Lorsque le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'Etat de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'Etat d'emploi; arrêt du 14 février 1995, C-279/93 (*Schumacker*), points 36-37.

³⁹ V., entre autres, l'arrêt du 28 janvier 1986, 270/83 ("*Avoir fiscal*"), points 19-20.

⁴⁰ V. affaire C-386/04 (*Centro di musicologia*) en cours d'examen.

⁴¹ V., entre autres, l'arrêt du 16 juillet 1998, C-264/96 (*Imperial Chemical Industries*), point 30.

⁴² V. les arrêts du 6 juin 2000, aff. C-35/98 (*Verkooijen*) et du 15 juillet 2004 C-315/02 (*Lenz*).

⁴³ 90/436/CEE: Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *JOCE* L 225 du 20.8.1990, 10-24.

Son objectif est d'éliminer les situations de double imposition qui se présentent lorsqu'une entreprise d'un Etat membre subit un redressement de bénéfices à raison des avantages commerciaux et financiers qu'elle obtient d'une entreprise d'un autre Etat membre qu'elle contrôle ou dont elle dépend.

Dans une optique communautaire, il est difficile de concevoir que seule une procédure non contraignante soit disponible pour résoudre les conflits d'interprétation qui se posent à propos des dispositions des conventions fiscales qui règlent l'imposition des bénéfices transfrontaliers. Il en résulte un risque accru de double imposition, à tous le moins une incertitude, qui est susceptible d'affecter le bon fonctionnement du Marché intérieur. Cet article devrait être modifié pour le rendre conforme aux dispositions de la Convention d'arbitrage et permettre aux ressortissants communautaires de disposer d'une procédure contraignante de règlement des différends en cas de litiges non liés à la détermination des prix de transfert.

Suivant l'exemple de la convention fiscale austro-allemande, il serait judicieux de prévoir un arbitrage de la Cour de Justice pour l'ensemble des litiges qui peuvent se poser à propos de la mise en œuvre d'une convention bilatérale (ou de plusieurs conventions, dans des cas triangulaires) entre Etats membres. La question se pose néanmoins de savoir si l'article 239 constitue une base juridique pertinente pour confier à la Cour de Justice un pouvoir d'arbitrage de la sorte.

Article 26 (échange de renseignements)

L'article du Modèle OCDE contient les règles permettant un échange d'informations en vue de garantir l'application la plus adéquate possible des législations nationales relatives aux impôts visés par l'accord fiscal.

La Communauté dispose d'une directive qui facilite l'assistance mutuelle entre Etats membres dans le domaine des impôts directs⁴⁴. Il s'agit d'un instrument juridique qui intègre et renforce les dispositions conventionnelles déjà existantes entre les Etats membres.

La directive précise explicitement qu'elle ne porte pas atteinte à *l'exécution d'obligations plus larges*. A l'inverse, des obligations plus limitées en matière d'échange d'informations sont automatiquement remplacées par la disposition pertinente de la directive.

Il faudrait faire apparaître, au moins, une référence explicite à cette directive qui prime les dispositions des conventions.

Une autre possibilité consisterait en la suppression de cet article.

⁴⁴ Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* L 336 du 27.12.1977, 15-20.

Article 27 (assistance au recouvrement de l'impôt)

Cet article énonce les règles suivant lesquelles des Etats contractants peuvent convenir de se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de l'impôt.

La plupart des conventions entre Etats membres ne prévoient pas encore cet article, récemment introduit dans le Modèle OCDE, toutefois ils existent des dispositions du droit communautaire qui obligent déjà les Etats membres à se prêter de l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt⁴⁵, qui mériteraient d'être citées et - là où ce serait possible - élargies sur base bilatérale, dans les conventions fiscales entre Etats membres.

Une autre possibilité consisterait en la suppression de cet article.

⁴⁵ V. la directive 76/308/CEE du Conseil du 15 mars 1976 *concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures* et la directive 2002/94/CE de la Commission, du 9 décembre 2002, fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive 76/308/CEE.