

La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales

Boîte à outils pour les négociations de conventions fiscales

Fonds monétaire international (FMI)

Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

Organisation des Nations Unies (ONU)

Groupe de la Banque mondiale

Mis à jour en mai 2022

Ce document a été préparé dans le cadre de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscale sous la responsabilité des Secrétariats et des services des quatre organisations. Les travaux du Secrétariat de la Plateforme bénéficient d'un généreux appui du Japon, du Luxembourg, de la Norvège, des Pays-Bas, du Royaume-Uni et de la Suisse. Le document ne doit pas être considéré comme l'expression d'opinions officielles de ces organisations, de leurs États membres, ou des donateurs du Secrétariat de la Plateforme.

Table des matières

Introduction.....	5
Contexte et objet de cette boîte à outils	5
Pictogrammes.....	6
Boîte à outils pour la politique relative aux conventions fiscales, les modèles nationaux et la négociation des conventions fiscales.....	7
+ A. Pour quelles raisons importe-t-il de négocier des conventions fiscales ?	7
+ A.1. Objet des conventions fiscales.....	7
+ A.2. Examen des coûts et avantages éventuels	8
+ A.3. Détermination de l'existence d'autres moyens d'atteindre les mêmes objectifs stratégiques.....	12
+ B. Cadre de politique en matière de convention fiscale et modèle national de convention fiscale.....	13
+ B.1. Conception d'un cadre de politique en matière de convention fiscale.....	13
+ B.2. Conception d'un modèle national de convention fiscale	15
+ C. Préparation de la négociation d'une convention fiscale.....	16
+ C.1. Obtention de l'autorisation de négocier	16
+ C.2. Communications et logistique.....	16
+ C.3. Définition des attributions de chaque membre de l'équipe	17
+ C.4. Consultation d'entreprises, de parties prenantes et de ministères et organismes pertinents	18
+ C.5. Préparation d'un projet de modèle en vue de son utilisation dans le cadre de négociations particulières (texte d' « ouverture »).....	18
+ C.6. Préparation de dispositions alternatives.....	19
+ C.7. Dispositions non négociables	19
+ C.8. Détermination des interactions entre les dispositions du droit interne et de la convention.....	20
+ C.9. Soumission d'un bref exposé écrit du régime fiscal et du modèle du pays à l'autre partie à la convention	21
+ C.10. Préparation d'une comparaison des modèles respectifs des pays	21
+ C.11. Examen de l'économie, de la culture et des coutumes de l'autre pays	22
+ D. Poursuite des négociations	22
+ D.1. Ouverture de la réunion et document de travail.....	22
+ D.2. Style de négociation.....	23
+ D.3. Confiance.....	23
+ D.4. Établissement d'une relation	24
+ D.5. Discussions.....	24

+ D.6. Arguments	26
+ D.7. Tenue d'un registre exact de ce qui a été convenu	26
+ E. Activités ultérieures aux négociations.....	27
+ E.1. Préparation de la convention en vue de sa signature	27
+ E.2. Traduction et versions officielles.....	27
+ E.3. Signature de la convention.....	28
+ E.4. De la signature à l'entrée en vigueur	28
+ E.5. Après l'entrée en vigueur	29

Introduction

Contexte et objet de cette boîte à outils

Ce document présente la boîte à outils pour la négociation des conventions fiscales (la « boîte à outils »), qui a été préparée dans le cadre de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (la « Plateforme ») par le FMI, le Groupe de la Banque mondiale, l'OCDE et l'ONU (les « partenaires de la Plateforme »).

Cette boîte à outils est le fruit d'un effort concerté visant à apporter un appui aux pays en développement pour leur permettre de renforcer leur capacité de négociation de conventions fiscales en s'appuyant sur des travaux préalables et en réduisant les doubles emplois et les incohérences.

La version révisée du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement de l'ONU (le « Manuel de l'ONU ») est une excellente source d'information, sur laquelle s'appuie la boîte à outils pour fournir aux responsables des questions fiscales qui ont peu ou pas d'expérience dans la négociation des conventions fiscales, les outils dont ils ont besoin pour appliquer certaines des directives du Manuel de l'ONU. La boîte à outils se fonde à cette fin sur la deuxième partie du Manuel de l'ONU qui décrit la manière de poursuivre le processus de négociation d'une convention fiscale durant toutes ses phases (préparation, négociation et suivi), et complète cette description par la présentation d'une série d'instruments et de sources d'information.

Cette boîte à outils est conçue de manière à pouvoir être régulièrement mise à jour par l'inclusion de nouveaux outils. Elle est centralisée et accessible, et peut être améliorée sur la base des informations communiquées en retour par les utilisateurs et par des négociateurs chevronnés. Un outil en ligne est idéal pour la réalisation d'un tel objectif.

Un certain nombre d'outils et de sources d'information sont déjà disponibles sur d'autres sites, mais ils peuvent être dispersés et difficiles à localiser. Cette boîte à outils aidera par conséquent à promouvoir et à élargir leur emploi. D'autres peuvent devoir être collectés ou développés grâce aux apports et aux suggestions de négociateurs expérimentés.

Par exemple, cette boîte à outils propose un calendrier partagé de formations portant sur les conventions fiscales. L'accès à une source d'information centralisée sur les cours, les ateliers, et les séminaires organisés sur le thème des conventions fiscales par les partenaires de la Plateforme peut, non seulement être très utile aux responsables des questions fiscales, mais aussi contribuer à produire certains des résultats souhaités dans le domaine du renforcement des capacités. Parmi les actions menées de manière concertée figure l'établissement de la note de synthèse (« *Concept Note* ») de 2016 (qui décrit l'objectif et les fonctions de la Plateforme et vise (...) « des synergies ainsi qu'une répartition efficace des tâches entre les principaux prestataires sur la base d'informations transparentes sur ce qui fait quoi » (...)¹.

Suivant la structure de la deuxième partie du Manuel de l'ONU, la boîte à outils présente des extraits des principales idées et des principes directeurs formulés dans le Manuel, de même que des liens ou des renvois à des informations supplémentaires et à des sites Web, modèles, exemples, contenus

¹ <http://documents.worldbank.org/curated/en/801891468196141038/pdf/104902-SECOND-REVISION-concept-note-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>.

audiovisuels, listes de contrôle, et autres renseignements et sources utiles à l'application des directives du Manuel de l'ONU.

Forts de leur connaissance approfondie des pertes que peut provoquer une utilisation abusive des conventions, de nombreux pays ont entrepris d'examiner l'ensemble de leurs conventions fiscales et leur politique en la matière sur la base des recommandations issues du Projet BEPS, notamment la norme minimale formulée dans le but de lutter contre le chalandage fiscal, et les versions révisées les plus récentes du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (« Modèle de l'OCDE ») et du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (« Modèle de l'ONU »). La boîte à outils devrait aider les nouveaux membres des équipes chargées de négocier des conventions à entreprendre cette tâche sans tarder.

La boîte à outils a pour objet d'apporter un appui aux pays en développement pour leur permettre de renforcer leurs capacités de négociation de conventions fiscales et ne formule de ce fait aucune norme de politique internationale. Il est important de noter que les informations qu'elle présente à titre de référence ne sont fournies que dans le but général de procurer ce soutien au renforcement des capacités et ne sont pas officiellement entérinées par la Plateforme, les quatre organisations partenaires, leurs directions respectives ou les pays membres de ces organisations, à moins que cela ne soit expressément indiqué dans les documents eux-mêmes

Pictogrammes



: Les encadrés marqués par ce pictogramme décrivent le contexte et donnent des explications essentielles.



: Les encadrés marqués par ce pictogramme présentent des directives ou des recommandations



: Les encadrés marqués par ce pictogramme renvoient à des informations supplémentaires, des sites Web, des modèles, des exemples et d'autres outils et sources de renseignements utiles.

Boîte à outils pour la politique relative aux conventions fiscales, les modèles nationaux et la négociation des conventions fiscales

+ A. Pourquoi négocier des conventions fiscales ?

+ A.1. Les objectifs des conventions fiscales



Les conventions fiscales sont généralement négociées dans le but d'encourager le commerce transfrontalier, les investissements internationaux et le transfert de compétences et de technologies et de renforcer la prévisibilité la coopération entre les pays de manière à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. Elles ont pour objet de contribuer à la réalisation de ces objectifs : en évitant les doubles impositions, en accroissant la certitude et la stabilité du traitement fiscal des transactions transfrontalières, en interdisant la discrimination fiscale, en normalisation les principales conditions et procédures, en fournissant des mécanismes de partage de l'information assurant le plein respect de la confidentialité, et en donnant accès à des mécanismes de prévention et de règlement des différends. Un pays peut également négocier une convention fiscale pour des motifs politiques ou diplomatiques : pour montrer qu'il est prêt à se conformer aux normes fiscales internationales ou pour exprimer l'existence d'une étroite relation politique et/ou économique entre les parties. Un pays peut aussi être invité à signer une convention fiscale pour des raisons autres que fiscales, notamment en tant que condition nécessaire à l'obtention d'une aide économique.

Il importe toutefois de ne pas oublier que les conventions fiscales sont fondamentalement des instruments fiscaux. Tout « motif non fiscal » de conclure une convention de ce type doit donc être considéré avec soin, car il peut engendrer des pressions sur un pays, qui ont pour objet de le faire participer à des négociations en l'absence de toute raison de politique fiscale impérieuse. Il est possible d'atteindre certains des objectifs décrits précédemment (comme le renforcement de la coopération administrative dans le but de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales) sans convention fiscale à part entière, par exemple au moyen d'autres accords internationaux ou de mesures nationales (voir la sous-section A.3). Les pays doivent considérer ces autres possibilités pour décider s'il convient de négocier une convention fiscale et pour déterminer si les conventions existantes continuent de servir les objectifs prévus.



Les pays qui entreprennent de négocier une convention fiscale doivent bien comprendre la manière dont ces conventions opèrent et les avantages et les coûts qu'elles peuvent engendrer (voir la sous-section A2) et aussi déterminer s'il existe d'autres moyens d'atteindre les mêmes objectifs stratégiques (voir la sous-section A3).

Un pays doit fonder sa décision de négocier une convention fiscale sur l'examen des facteurs économiques pertinents, l'analyse des régimes fiscaux des deux pays (dans le but principal d'identifier les risques de double imposition et de non-imposition) et d'une analyse du modèle de convention de l'autre pays (le cas échéant) ou du texte « d'ouverture » d'une négociation (voir la sous-section C.5) et des conventions qu'il a récemment signées de manière à déterminer les principaux éléments de sa politique en la matière.

La décision que prend un pays de négocier une convention fiscale doit également être guidée par l'évaluation des ressources dont il dispose à cet effet, notamment la disponibilité et les compétences des responsables des questions fiscales. La disponibilité de ces derniers doit être évaluée en fonction du coût d'opportunité de l'emploi de leurs compétences à d'autres tâches. L'évaluation des compétences et des connaissances des responsables revêtent également une importance fondamentale, car il ne serait guère prudent d'entreprendre la négociation d'une convention sans avoir les compétences techniques requises. Tout pays manquant de capacités et/ou d'expérience en matière de négociation de conventions fiscales devrait envisager de retenir les services d'experts extérieurs n'ayant pas de conflit d'intérêts.

Risques effectifs de double imposition : il importe de se demander systématiquement, avant d'accepter de participer à la négociation d'une convention fiscale avec un autre pays, s'il existe un risque important de double imposition avec ce pays, ce qui est peu probable lorsqu'un pays n'impose que faiblement, voire nullement, les revenus. Il faut aussi déterminer si le régime fiscal de l'autre pays comporte des éléments susceptibles d'accroître le risque de non-imposition, par exemple parce qu'il octroie des avantages fiscaux qui n'ont pas de rapport avec son économie intérieure. Les investissements sont souvent effectués par l'intermédiaire de pays jouant le rôle de centres d'investissement, qui ont généralement de faibles taux d'imposition. Les pertes de revenus engendrées par des conventions fiscales avec de tels centres peuvent être lourdes par suite du « chalandage de convention » : les investisseurs étrangers peuvent en effet effectuer leurs investissements par l'intermédiaire d'une entité intermédiaire située dans l'un de ces centres, ou d'investisseurs intérieurs procédant à des « investissements circulaires (« round-tripping ») passant par le centre. Ces stratégies sont les raisons pour lesquelles de rigoureuses règles visant à lutter contre le chalandage de convention ont été ajoutées dans les modèles de l'OCDE et de l'ONU de manière à prévenir l'octroi d'avantages fiscaux dans des situations inappropriées.



- ▶ Voir les [paragraphes 55 - 62 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Voir les paragraphes 15.1 – 15.6 de l'introduction du Modèle de l'OCDE : « [Considérations de politique fiscale pertinentes aux fins de la décision de conclure une convention fiscale ou de modifier une convention existante](#) »
- ▶ Voir le [paragraphe 20 de l'introduction du Manuel de l'ONU](#) sur les considérations de politique fiscale qui doivent orienter la décision de contracter une convention fiscale.
- ▶ Consulter [le calendrier partagé des ateliers, des cours et des séminaires sur les conventions fiscales](#) organisés par les partenaires de la Plateforme
- ▶ Une [base de données pilote publique sur les conventions fiscales](#) par l'ICTD ; cette base de données couvre environ 2 500 conventions fiscales signées depuis 1970 par 118 pays y compris les pays à faible revenu et à revenu intermédiaire de la tranche inférieure.
- ▶ Obtenir de plus amples informations sur [l'examen par les pairs et le suivi de l'Action 5 du Projet BEPS](#).
- ▶ Obtenir plus d'information sur [l'Action 6 du Projet BEPS](#) sur la prévention des utilisations abusives des conventions fiscales
- ▶ Obtenir plus d'information sur [la prévention des utilisations abusives des conventions fiscales dans le Commentaire sur les articles 1 et 29 du Modèle de l'OCDE](#)
- ▶ Voir [Beer et Loepnick \(2021\)](#) pour une récente analyse des coûts et des avantages de la conclusion de conventions fiscales avec des centres d'investissement*
- ▶ Consulter la plateforme de partage des savoirs des administrations fiscales, [Knowledge Sharing Platform for Tax Administrations](#)

+ A.2. Examen des coûts et avantages éventuels



Une convention fiscale est généralement structurée de manière à comporter : a) des dispositions générales et des définitions, b) des dispositions de fond substantiel relatives à la fiscalité (règles de distribution) et sur l'élimination de la double imposition, et c) des dispositions concernant la non-discrimination ainsi que la coopération et l'assistance internationales. Les règles de distribution ont le plus souvent pour effet de réduire le montant de l'impôt qu'un pays source peut prélever auprès

de non-résidents en application de sa législation nationale (abstraction faite de toute modification de comportement due à la convention). En revanche, la possibilité de recevoir des informations et d'obtenir une aide d'un partenaire à une convention aux fins du recouvrement des montants dus au titre de l'impôt a probablement pour effet d'accroître le respect des obligations fiscales et, partant, le montant des recettes recouvrées.

Il est essentiel qu'un pays prenne des mesures administratives pour pouvoir honorer les obligations internationales qui lui incombent en vertu de conventions fiscales. En règle générale, ces dernières doivent être mises en œuvre par l'intermédiaire du droit fiscal interne et la plupart des règles qui les régissent sont appliquées dans le cadre des processus administratifs habituels nécessaires à l'établissement et la perception des impôts sur le revenu (comme l'auto-évaluation, l'évaluation, les retenues à la source, les vérifications fiscales et les règlements judiciaires des différends). L'application des conventions fiscales peut toutefois exiger l'exercice de fonctions administratives supplémentaires, notamment pour procéder aux allègements ou au remboursement des retenues à la source, au règlement des différends dans le cadre de la procédure amiable prévue dans les conventions, à l'échange d'informations fiscales et à l'assistance au recouvrement de l'impôt. Les procédures administratives suivies et les ressources qu'elles exigent viennent s'ajouter aux fonds nécessaires à la négociation et à la mise à jour des conventions fiscales des pays.

Il est important de considérer le coût et les avantages éventuels que peut avoir une convention fiscale avant de décider d'entreprendre des négociations, et de déterminer si les conventions existantes sont toujours adéquates. Les pays ont, en particulier, intérêt à recenser les conventions en vigueur qui entraînent de lourdes pertes de revenus et n'accroissent que dans une faible mesure les entrées d'investissements directs – et d'envisager de les renégocier, de demander à ce que leur application soit modifiée par l'application de l'Instrument multilatéral², ou encore de les mettre fin auxdits traités, selon le cas – plutôt que de conclure de nouvelles conventions fiscales³.

Bien qu'il ne soit pas aisé pour un pays de faire la part entre les coûts et les avantages d'une convention, diverses options peuvent être retenues aux fins de cette évaluation. Les conventions sont fréquemment utilisées dans le but d'attirer des investissements dans les pays en développement (Zolt 2018, voir la boîte à outils)⁴. L'évaluation des effets des conventions peut donc poser des difficultés analogues à celles rencontrées dans le cadre de l'analyse d'autres types de dépenses fiscales, et pourrait s'appuyer sur les approches récapitulées dans la boîte à outils de la Plateforme intitulée « *Tools for the assessment of tax incentives* » publiée en 2015 sur l'évaluation des incitations fiscales (voir la boîte à outils). Il est possible de saisir les répercussions théoriques sur les flux de revenus (dividendes, intérêts et redevances) en comparant les taux de retenue à la source de la convention et ceux prévus dans la législation interne (voir, dans la boîte à outils, par exemple, McGauran (2013), Balabushko *et al.* (2017), Janský et Šedivý (2018), et d'utiles sources de données sur les flux transfrontaliers. Cette analyse présente de l'intérêt même si l'on fait abstraction de la réaction des

² Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Instrument multilatéral). L'Instrument multilatéral peut aider les gouvernements à fermer les brèches dans les règles internationales actuelles en transposant les mesures développées dans le cadre du Projet BEPS de l'OCDE et du G20 dans les conventions fiscales bilatérales dans le monde entier et, ce faisant, à réduire les possibilités d'évasion fiscale des entreprises multilatérales. Si l'Instrument multilatéral peut aider les gouvernements à modifier plus aisément les conventions existantes pour éviter le chalandage fiscal, la gamme des modifications qui peuvent être apportées est limitée et ne comprend pas des questions fondamentales qui pourraient être examinées dans le cadre d'une renégociation complète, notamment les taux de retenue à la source, d'autres aspects essentiels de la définition de l'établissement stable et les dispositions couvrant la rémunération des services techniques (voir aussi la sous-section B.1).

³ Au nombre des pays qui ont renégocié ou annulé une convention fiscale figurent l'Argentine (en 2012), le Rwanda (en 2013), la Mongolie (en 2013), l'Inde (en 2016), le Nigéria (en 1989) et le Sénégal (en 2019).

⁴ Lorsque l'État de résidence n'impose pas le revenu dont l'imposition a été alléguée par l'État source par suite d'une convention fiscale, les recettes fiscales ne sont pas transférées de l'État source à l'État de résidence, mais de l'État source au contribuable, ce qui a des effets économiques très similaires à ceux d'une incitation fiscale. Lorsque, toutefois, les dispositions de la convention ont pour effet d'éliminer les doubles impositions, la convention élimine un obstacle fiscal aux échanges et aux investissements internationaux et, contrairement à une incitation fiscale intérieure, élimine au lieu de créer des distorsions économiques.

contribuables face à l'application de taux de retenue à la source plus élevés⁵. Il est aussi possible d'analyser les informations sur les contribuables (Balabushko *et al.* 2017) pour étudier d'autres aspects des coûts engendrés par les conventions, notamment les coûts indirects de l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéficiaires associés aux conventions. Les observations recueillies dans le cadre des fonctions administratives peuvent aussi, à tout le moins, fournir des indications de l'adoption de stratégies de planification fiscale agressive (et des coûts qu'elles engendrent) pour tirer profit de conventions particulières, bien que cette analyse ne prenne pas en compte les effets des nouvelles règles adoptées dans le but de lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales.



Les questions considérées ci-après comptent parmi les plus importantes qu'il importe d'analyser avant de décider s'il convient ou non de négocier une convention fiscale ou de déterminer si les conventions en vigueur sont toujours adéquates. Comme on le verra, nombre des points en question peuvent, selon les circonstances, être jugés produire un avantage ou un coût (ou encore les deux).

Impact sur l'investissement direct étranger : les observations recueillies ne permettent pas de déterminer clairement si les conventions fiscales accroissent ou non l'investissement direct étranger⁶ ; ce dernier ne procure toutefois un avantage supplémentaire que s'il a des répercussions positives sur les résidents du pays (par exemple en donnant lieu à une augmentation de l'emploi et des revenus qui ne se serait pas produite en son absence).

Pertes de recettes fiscales : les restrictions qu'une convention fiscale exerce sur l'imposition à la source (par exemple sur les revenus passifs, les bénéficiaires des entreprises et les plus-values) peuvent provoquer une perte directe par rapport au niveau des recettes qui auraient pu être recouvrées en application de la législation nationale en l'absence de la convention. Les effets qu'une convention peut aussi avoir sur les comportements doivent également être pris en compte. Il s'agit notamment de l'augmentation possible des investissements étrangers résultant de la prévention de la double imposition, de l'interdiction de discrimination fiscale et de l'amélioration de la certitude fiscale ; et de la réduction de la fraude fiscale par suite de l'application des dispositions de la convention qui autorisent le partage de renseignements fiscaux et, éventuellement, de l'apport d'une aide au recouvrement de l'impôt. Les restrictions à l'imposition à la source peuvent, en revanche, exacerber l'évasion fiscale. En effet, la modification des taux des retenues à la source, par exemple, peut avoir des répercussions sur le coût du transfert des bénéficiaires à l'étranger sous forme de financement par l'emprunt ou de versement de redevances, qui sont deux mécanismes importants de transfert des bénéficiaires à l'échelle mondiale. Certaines formes d'imposition à la source sont toutefois difficiles à administrer et retombent fréquemment sur le résident qui effectue le paiement et non sur le bénéficiaire étranger.

Difficultés posées par la modification, le remplacement ou la dénonciation d'une convention fiscale : de nombreux pays éprouvent des difficultés à mettre fin à ou dénoncer une convention fiscale même

⁵ Les règles de distribution ont généralement un caractère réciproque (en ce sens que les mêmes taux maxima d'imposition à la source sont appliqués à chaque partenaire à la convention). Des dispositions non réciproques ont toutefois, dans quelques cas, été adoptées dans le cadre de conventions conclues entre des pays développés et en développement, qui étaient plus favorables au pays en développement – en raison du caractère généralement asymétrique des flux de revenus transfrontaliers entre ces pays – (de manière à limiter le coût de la convention fiscale qu'aurait dû, sinon, assumer le pays en développement). Au nombre des conventions fiscales comportant des règles de distribution non réciproques concernant les taux maxima de retenue à la source favorisant les pays en développement figurent : i) la convention fiscale Cameroun-Canada de 1982, dans le cadre de laquelle le taux maximum de la retenue à la source sur les dividendes, les intérêts et les redevances est de 15 % lorsqu'il est imposé par le Canada, et de 20 % lorsqu'il l'est par le Cameroun ; ii) la convention fiscale Canada-Zimbabwe de 1992 en ce qui concerne le taux de retenue à la source sur les dividendes de participations non substantielles (15 % pour le Canada ; 20 % pour le Zimbabwe ; et iii) la convention fiscale Algérie-France de 1999 en ce qui concerne le taux de retenue à la source sur les intérêts (10 % pour la France ; 12 % pour l'Algérie).

⁶ Voir, par exemple, la référence à Zolt (2018) dans la boîte à outils qui présente un résumé des analyses empiriques. Les difficultés que pose l'isolement de la contribution des conventions et du rôle subordonné de la fiscalité aux décisions des investisseurs expliquent probablement le caractère peu concluant des observations empiriques.

si cette dénonciation, contrairement à une modification ou un remplacement, peut être décidée de manière unilatérale. Si cela peut certes limiter l'effet des modifications que le pays pourrait souhaiter apporter à l'avenir à sa législation fiscale interne, un système de conventions stable accroît la certitude du contexte dans lequel opèrent les investisseurs étrangers (notamment en les protégeant de certaines formes d'imposition discriminatoires).

Intégration dans la politique fiscale d'un pays sur le plan international : il est plus probable qu'un pays dont le régime fiscal intérieur est stable soit doté d'un modèle de convention fiscale justifiable et d'un cadre de politique intégré et cohérent en ce domaine, ce qui est une condition nécessaire à la négociation de conventions fiscales plus solides et cohérentes. La perspective d'une modification importante du régime fiscal interne pourrait de ce fait indiquer que le pays ne devrait pas négocier de convention fiscale avant d'avoir pleinement apporté ces changements en raison des risques accrus qu'ils peuvent poser.

Capacité administrative de négocier et d'administrer des conventions fiscales : un pays ne doit pas accepter de négocier une convention fiscale avant de s'être doté d'avoir des compétences techniques nécessaires à cette fin, d'avoir procédé à l'examen des conditions négociées avec d'autres pays par les partenaires éventuels à la convention, et d'avoir déterminé s'il a la capacité d'administrer la convention fiscale. La négociation et l'application concrète satisfaisantes d'une convention fiscale peuvent exiger d'importantes ressources de l'administration fiscale. Cela dit, les dispositions des conventions concernant le règlement des différends, l'échange de renseignements et la fourniture d'une assistance au recouvrement de l'impôt renforceront les moyens dont dispose l'administration fiscale pour assurer l'application de la législation nationale aux opérations transfrontalières.

Prévention et règlement des différends ayant trait aux conventions : les conventions fiscales favorisent les communications et la coopération entre les autorités fiscales et fournissent un cadre pour la prévention et le règlement des différends concernant les conventions fiscales par la procédure amiable, ce qui atténue le risque de double imposition. La plupart des conventions fiscales comportent des dispositions de règlement par la procédure amiable, essentielles à ces fins et pour la bonne application et interprétation de la convention, qui permettent notamment de veiller à ce que les contribuables ayant droit de bénéficier de la convention ne soient pas assujettis par l'un ou l'autre des États contractants à un impôt non conforme aux conditions de la convention. Il peut toutefois être difficile aux pays en développement qui ont besoin de renforcer leurs capacités et d'accroître leurs ressources pour pouvoir appliquer correctement la procédure amiable de garantir que ce mécanisme est disponible, que les affaires de règlement à l'amiable sont traitées dans un délai raisonnable et que les solutions convenues sont mises en œuvre rapidement.



- ▶ Voir les [paragraphe 55 - 62 du Manuel de l'ONU](#).
- ▶ Voir les paragraphes 15.1 – 15.6 de l'introduction du Modèle de l'OCDE : « [Considérations de politique fiscale pertinentes aux fins de la décision de conclure une convention fiscale ou de modifier une convention existante](#) »
- ▶ Obtenir accès au [calendrier partagé des ateliers, des cours et des séminaires sur les conventions fiscales](#) organisés par les partenaires de la Plateforme de collaboration fiscale
- ▶ Obtenir de plus amples informations sur [la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices \(Instrument multilatéral\)](#)
- ▶ Obtenir de plus amples informations sur [Action 14 \(Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends et de son processus d'examen par les pairs\)](#)
- ▶ Lire différentes études et rapports sur ces questions :
 - ▶ [Zolt \(2018\)](#)
 - ▶ Boîte à outils des partenaires de la Plateforme [Tools for the assessment of tax incentives](#)

- ▶ [McGauran \(2013\)](#)
- ▶ [Balabushko et al. \(2017\)](#)
- ▶ [Janský et Šedivý \(2018\)](#)
- ▶ Voir différentes sources de données concernant les investissements directs étrangers (IDE) sur les stocks et les flux :
 - ▶ [Enquête coordonnée sur l'investissement direct \(FMI\)](#)
 - ▶ [Investment Statistics and Trends \(ONU\)](#)

+ A.3. Détermination de l'existence d'autres moyens d'atteindre les mêmes objectifs stratégiques



Il est possible, dans certains cas, d'utiliser d'autres instruments qu'une convention fiscale. Par exemple, lorsque la conclusion d'une convention a principalement pour objet d'obtenir une aide administrative d'un autre pays, par exemple grâce à des dispositions d'échange de renseignements ou d'aide au recouvrement de l'impôt, il est possible de conclure un accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale ou la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Cette approche exige toutefois que l'autre pays signe et ratifie cette dernière convention (s'il ne l'a pas déjà fait) ou accepte de signer un accord sur l'échange de renseignements au lieu de conclure une convention fiscale. Il importe aussi de noter que les accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale ne couvrent pas nécessairement l'assistance en matière de recouvrement d'impôt et que de nombreux pays se réservent le droit de ne pas être assujettis aux dispositions relatives à l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Par ailleurs, ni l'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale ni la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en ce domaine n'autorise les administrations fiscales à se consulter pour examiner les affaires de double imposition qui sont généralement traitées par la procédure amiable des conventions fiscales. D'autres accords internationaux sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale existent également à l'échelle régionale (voir la boîte à outils).

Si la négociation d'une convention fiscale est motivée, entre autres, par le désir de traiter des questions fiscales concernant de manière spécifique, par exemple, les sociétés de transport maritime et aérien, il existe une approche plus ciblée, qui consiste à inclure les dispositions fiscales requises dans un accord relatif aux transports maritimes et aériens, comme l'ont fait de nombreux pays. Ces accords ne couvrent toutefois généralement pas des obligations des employés ou des employeurs en matière de retenue à la source.

De nombreuses formes de double imposition peuvent aussi être évitées en l'absence de toute convention fiscale. La plupart des pays parviennent à obtenir un allègement à ce titre de manière unilatérale. Il est ainsi possible d'éliminer de nombreux cas de double imposition dans les juridictions de la résidence et de la source au moyen de dispositions de la législation interne (qui revêtent généralement la forme d'une exemption ou d'une méthode de crédit) applicables en dehors d'une convention. Ces dispositions intérieures ne couvrent toutefois pas tous les cas de double imposition. Par exemple, lorsqu'une personne physique ou une société est résidente de deux pays en application des droits internes de ces deux pays, il n'est pas possible d'éviter une double imposition en l'absence d'un accord entre ces pays. Par ailleurs, les règles relatives à la juridiction source diffèrent fréquemment selon les pays, ce qui signifie que les règles intérieures appliquées par un pays pour éviter une double imposition par le pays source et par le pays de résidence ne s'appliquent pas si l'autre pays considère, contrairement au premier, qu'un élément de revenu a sa source sur son propre territoire. Fait plus important, la législation interne de nombreux pays ne permet pas de remédier de manière unilatérale aux situations de double imposition qui se produisent lorsqu'un ajustement est effectué au titre des prix de transfert dans un autre pays : même si la législation interne autorise cet allègement unilatéral, elle ne peut pas obliger les pays à se consulter pour régler les différends en la matière, ce qu'exige, de fait, la procédure amiable de la plupart des conventions fiscales.

Si un pays souhaite conclure une convention fiscale dans le but ultime d'attirer des investissements directs étrangers, il a la possibilité de recourir à des mesures unilatérales relevant de la législation fiscale nationale régissant les impôts et l'investissement (par exemple, des incitations à l'investissement/fondées sur les coûts⁷, qui ne nuisent pas aux régimes fiscaux préférentiels). Des mesures de droit interne peuvent, en fait, être mieux adaptées aux conditions particulières du pays et, par conséquent, réduire les redondances et les effets d'éviction ; elles peuvent de surcroît être conçues de manière à être plus transparentes et faciles à suivre, si l'on considère le nombre grandissant de pays qui publient régulièrement des informations sur leurs dépenses fiscales, et elles peuvent faire l'objet d'examen par les pairs. Ces incitations fiscales intérieures engendrent, en revanche, des distorsions économiques et risquent d'encourager un nivellement par la base. De nombreux pays en développement souffrent de surcroît de l'adoption d'incitations fiscales inefficaces et inefficaces (boîte à outils de la Plateforme 2015), ainsi que de l'inclusion de régimes fiscaux spéciaux dans les accords de concession, en particulier lorsque les dispositions fiscales de ces accords comportent des clauses de stabilité ou sont assujetties à des mécanismes de règlement des différends contraignants dans l'État de l'investisseur. Enfin, comme expliqué à la sous-section A.2, l'application de mesures unilatérales relevant de la législation fiscale nationale peut procurer moins de certitude fiscale aux investisseurs étrangers qu'un ensemble stable de conventions fiscales.



Il importe également de déterminer si le pays pourrait atteindre son objectif en ayant recours à un autre instrument, compte tenu de son champ d'application et de ses limites.



- ▶ Obtenir de plus amples informations sur l'[examen par les pairs et le suivi de l'Action 5 du Projet BEPS](#)
- ▶ Lire le [Modèle d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale et les protocoles connexes](#) ainsi qu'un certain nombre d'accords de ce type contractés par des pays
- ▶ Pour de récentes analyses consacrées aux effets de l'échange de renseignements en matière fiscale sur la réduction de la fraude fiscale internationale, voir [Beer, Coehlo et Leduc \(2019\)](#)
- ▶ Obtenir des informations sur la [Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale](#)
- ▶ [Obtenir des informations sur l'Accord sur l'assistance mutuelle en matière fiscale du Forum sur l'administration fiscale africaine](#)
- ▶ [Obtenir des informations sur la coopération fiscale dans le contexte de la Communauté de développement de l'Afrique australe](#)

+ B. Cadre de politique en matière de convention fiscale et modèle national de convention fiscale

+ B.1. Conception d'un cadre de politique en matière de convention fiscale



Le cadre de politique en matière de convention fiscale doit établir et expliquer les principaux résultats stratégiques que le pays souhaite obtenir lorsqu'il négocie une convention fiscale (« savoir ce qu'il veut »), et notamment déterminer les pays prioritaires, la latitude dont peuvent disposer les négociateurs et le résultat minimum qui doit être atteint pour parvenir à un accord.

Les Modèles de l'ONU et de l'OCDE sont utiles, car il est plus difficile de négocier des dispositions qui ne sont pas basées sur l'un de ces modèles.

⁷ Les incitations à l'investissement/fondées sur les coûts donnent lieu à l'octroi de déductions spécifiquement liées aux dépenses d'investissement, notamment sous forme de mécanismes d'amortissement accéléré, de déductions fiscales et d'autres crédits d'impôt spéciaux. Elles visent à abaisser le coût du capital et, ce faisant, à accroître le nombre de projets d'investissement rentables à la marge ; elles peuvent ainsi donner lieu à la réalisation d'investissements qui n'auraient pas été effectués dans d'autres conditions (boîte à outils de la Plateforme de collaboration fiscale 2015)



Certains des facteurs qu'il importe de prendre en compte sont énumérés ci-après :

- Les normes des conventions internationales telles qu'elles ressortent du Modèle de l'ONU et du Modèle de l'OCDE ;
- Les engagements liés aux dispositions des conventions fiscales, ou ayant des répercussions sur ces dernières, pris en tant que participants à des groupes régionaux et à des organisations internationales ;
- Les aspects fondamentaux de l'économie nationale, y compris ses principales sources de revenus et les domaines faisant actuellement ou pouvant faire l'objet d'investissements étrangers ;
- La législation et la politique fiscales du pays et les interactions entre ces dernières et les conventions fiscales ; et
- La capacité de l'administration fiscale nationale d'honorer les obligations issues des conventions.

Il importe donc d'assurer l'approbation du cadre de politique en matière de convention fiscale à l'échelle des autorités publiques et de veiller dans la mesure du possible à ce que toutes les décisions ayant pour effet de s'écarter d'options particulières entérinées dans les Modèles de l'ONU ou de l'OCDE soient limitées et toujours dûment justifiées. Certaines organisations régionales peuvent également donner des conseils utiles aux fins de l'élaboration d'un cadre de politique et d'un modèle de convention fiscale.

Étant donné les facteurs énoncés précédemment, il est judicieux pour un pays de lancer le processus de formulation d'un cadre de politique en matière de convention fiscale en procédant à un examen attentif de toutes les dispositions du Modèle de l'ONU et du Modèle de l'OCDE (y compris les dispositions alternatives énoncées dans les Commentaires) ainsi que des interactions entre ces dispositions et les dispositions de sa politique fiscale intérieure et internationale, en visant plus particulièrement à définir une position stratégique dans chacun des domaines ci-après (et en s'efforçant de protéger les droits d'imposition du pays source) :

- Les taux des retenues à la source sur les dividendes, les intérêts, les redevances, les rémunérations correspondant à des services techniques et les plus-values ;
- Le recours à la procédure amiable pour la prise de décisions concernant les entités ayant la double résidence ;
- La définition de l'établissement stable, qui peut comprendre un établissement stable de service ;
- L'inclusion d'un article sur les rémunérations correspondant à des services techniques basé sur l'article 12A du Modèle de l'ONU ;
- La définition des redevances, y compris des paiements au titre de l'utilisation de matériels industriels, commerciaux ou scientifiques ;
- Le droit d'imposer intégralement les transferts indirects de biens immobiliers ;
- L'assistance en matière de recouvrement de l'impôt ;
- Le critère des objets principaux, et la possibilité de recourir à une disposition de limitation des avantages ; et
- D'autres mesures se rapportant aux conventions fiscales du Projet BEPS, notamment les mesures visant à empêcher une utilisation abusive des conventions (notamment le chalandage fiscal) et les mesures visant à renforcer la prévention et le règlement des différends.

Il importe que les pays veillent à analyser au moins les points ci-après dans le cadre de l'application du cadre de politique en matière de convention fiscale durant la conception d'un modèle ou la préparation de négociations particulières, et prennent les mesures d'adaptation requises (voir aussi la sous-section C.5) :

- Les objectifs de la conclusion d'une convention fiscale, après confirmation que d'autres instruments ont été envisagés ;
- Les raisons de conclure une convention fiscale avec le partenaire considéré
- Le volume actuel des échanges commerciaux et des investissements avec ledit partenaire ;
- Les raisons pour lesquelles la convention fiscale accroîtrait le volume des échanges commerciaux avec ledit partenaire et les investissements de ce dernier dans le pays ;
- Une estimation de l'effet que la convention fiscale pourrait avoir sur les recettes du pays ;
- L'existence ou l'absence de politiques et de lois fiscales nationales pouvant être en conflit avec la convention ; et
- Tout autre avantage ou coût que la convention fiscale pourrait avoir pour le pays



- ▶ Voir les [paragraphe 63 - 76 du Manuel de l'ONU](#) s
- ▶ Consulter le [Modèle de l'OCDE de 2017 \(PDF\)](#)
- ▶ Consulter le [Modèle de l'ONU de 2021 \(PDF\)](#)
- ▶ Obtenir un exemple de modèle de convention régionale en consultant [le Modèle du Forum sur l'administration fiscale africaine \(ATAF\)](#)
- ▶ Obtenir des informations sur [les engagements dans le contexte du Cadre inclusif sur le BEPS](#)
- ▶ Obtenir des informations sur [les engagements dans le contexte du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales](#)
- ▶ Consulter la boîte à outils des partenaires de la Plateforme sur [l'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger](#)

+ B.2. Conception d'un modèle national de convention fiscale



Le modèle de convention doit refléter les choix effectués lors de la formulation du cadre de politique en matière de convention fiscale du pays et revêtir la forme d'un projet de convention indiquant les différentes dispositions que le pays souhaiterait, dans l'idéal, inclure dans ses conventions fiscales.



Les pays doivent, si cela est possible et compatible avec les objectifs de leur politique fiscale, adopter la structure du Modèle de l'ONU et du Modèle de l'OCDE, et utiliser la formulation des dispositions et des commentaires de ces modèles. Ils doivent aussi garder à l'esprit les avantages procurés par la poursuite d'une démarche cohérente (voir la sous-section C.7)



- ▶ Voir les [paragraphe 63 – 68 et 77- 79 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Voir la [Section III du Manuel de l'ONU](#) qui récapitule les différentes dispositions des modèles de l'ONU et de l'OCDE et examine diverses alternatives
- ▶ Obtenir un exemple d'un modèle de convention fiscale nationale, en consultant [le Modèle du Forum sur l'administration fiscale africaine \(ATAF\)](#)

+ C. Préparation de la négociation d'une convention fiscale

+ C.1. Obtention de l'autorisation de négocier



Dans la plupart des pays, les négociateurs d'une convention doivent avoir été autorisés par les autorités compétentes à négocier avec un autre pays. Une nouvelle autorisation peut être requise pour chaque ronde de négociations, bien que la pratique varie selon les pays.



Quel que soit le processus d'autorisation, le ministère chargé des affaires étrangères doit être consulté avant la prise de toute décision d'entreprendre des négociations avec un autre pays. La décision finale d'entreprendre ou non des négociations avec un autre pays doit toutefois être prise par le ministre chargé des finances (ou du moins soutenue par ce dernier si le pouvoir de prendre cette décision a été délégué à l'administration fiscale), qui assume la responsabilité principale des questions de politique financière, et notamment de la politique fiscale.



► Voir les [paragraphe 80 – 84 du Manuel de l'ONU](#)

+ C.2. Communications et logistique



Il est essentiel d'établir un système de communication efficace et d'organiser soigneusement la réunion de négociation pour assurer son efficacité. Il est important que l'organisateur prenne les dispositions nécessaires pour avoir accès à un lieu adapté ainsi qu'aux matériels et équipements nécessaires et qu'il veille à bien gérer le calendrier.

Autrefois, la pratique normalement suivie pour négocier une convention fiscale consistait à réunir les membres des deux équipes pendant une semaine dans la capitale de l'un des deux pays, puis à organiser une autre rencontre d'une semaine dans la capitale de l'autre pays quelques mois plus tard, et ainsi de suite jusqu'à la fin des négociations. De telles réunions étaient parfois aussi tenues entre, sinon tous les membres des équipes, du moins les principaux, en marge d'autres réunions internationales auquel ces derniers participaient. Il importe toutefois à présent de revoir les hypothèses concernant la meilleure manière de procéder en raison des importantes modifications apportées aux méthodes de travail dues aux progrès des technologies des communications ainsi qu'aux diverses restrictions imposées aux déplacements.

Les pays notent que d'importants progrès peuvent être réalisés dans le cadre de vidéoconférences. Même lorsqu'il est possible d'organiser des réunions en présentiel, il peut être préférable de tenir des vidéoconférences en raison des importantes économies de temps et d'argent que celles-ci procurent. Les vidéoconférences permettent aussi, par exemple, d'avancer sur certaines questions entre deux réunions en présentiel et offrent un moyen d'examiner des points particuliers, comme le traitement des pensions ou de produits financiers, pour lesquels il ne serait guère rentable de demander à un spécialiste d'assister à une réunion en présentiel. Elles sont également utiles lorsqu'il importe de déterminer, en procédant à des discussions exploratoires, si les parties pourront s'entendre sur les conditions d'une convention et, ainsi, d'éviter de consacrer des ressources limitées à la négociation d'une convention qui n'aboutira probablement pas.

Certains pays qui travaillent de manière productive par vidéoconférence indiquent qu'il est souhaitable que les membres de l'équipe chargée des négociations se trouvent, dans la mesure du possible, dans une même salle, car cela leur permet de communiquer entre eux durant les discussions. Si cela n'est pas possible, l'équipe doit envisager d'autres moyens de faciliter les communications internes.

Si les équipes chargées des négociations ne parlent pas couramment une même langue, il importe d'envisager de recourir à des interprètes versés dans la terminologie technique



Lorsque deux pays sont convenus d'entreprendre la négociation d'une convention fiscale, il leur faut décider des dates et du lieu des négociations ainsi que de la langue dans laquelle celles-ci seront

menées.

Chaque pays doit décider du nombre de membres de l'équipe de négociation et des personnes qui la composeront, et communiquer, par courtoisie, à l'autre pays le nom, la fonction et les coordonnées de chaque membre de cette équipe.

L'équipe du pays hôte doit envoyer à l'autre équipe une lettre d'invitation (en vue de l'obtention d'un visa ou à d'autres fins), l'ordre du jour provisoire, des informations sur le site des négociations, son emplacement et tous autres renseignements pertinents.

Les négociateurs de l'autre pays doivent prendre les dispositions nécessaires pour obtenir les autorisations de déplacement (et, si nécessaire, le visa requis), organiser leur voyage et leur hébergement et informer leur ambassade dans le pays, si nécessaire.

Il convient de déterminer si la tenue d'une vidéoconférence contribuerait efficacement à faire avancer les négociations entre des réunions en présentiel, ou à la place de ces dernières.



- ▶ Voir les [paragraphe 85 – 92 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Voir la page du site Internet de [l'OCDE sur les conventions fiscales établie à l'intention des responsables des questions fiscales](#), qui présente des informations sur les conventions fiscales et les autorités compétentes nationales (l'accès à ce site exige une inscription préalable)
- ▶ Obtenir [un exemple d'ordre du jour et de liste de participants à la négociation d'une convention fiscale \(PDF\)](#)
- ▶ Obtenir [une liste de contrôle des éléments logistiques pour négociations par vidéoconférence \(PDF\)](#)

+ C.3. Définition des attributions de chaque membre de l'équipe



L'équipe chargée des négociations est généralement structurée de manière à compter un chef d'équipe (chef de délégation) ayant le pouvoir de prendre des décisions importantes, un conseiller technique spécialiste des conventions fiscales et/ou de la législation fiscale intérieure, et un rapporteur (à des fins internes) doté d'une expérience suffisante pour comprendre, sélectionner et résumer des arguments ou des propositions complexes. La plupart des équipes comprennent aussi un membre de l'autorité compétente ou une personne participant à un autre titre à la mise en œuvre des conventions.



Durant la phase de préparation des négociations, et durant ces dernières, il est important que tous les membres de l'équipe de négociations sachent quelles sont les fonctions qui leur incombent et quelles sont leurs attributions particulières.



- ▶ Voir le [paragraphe 93 du Manuel de l'ONU](#)

+ C.4. Consultation d'entreprises, de parties prenantes et de ministères et organismes pertinents



Il peut être utile de consulter des entreprises dans le but de recenser de nouveaux partenaires avec lesquels il serait possible de négocier des conventions et d'examiner les problèmes auxquels ces entreprises sont confrontées ou qu'elles s'attendent à rencontrer dans le cadre d'opérations transfrontalières (il pourrait s'agir de groupements d'entreprises auxquels sont imputables les principales activités économiques du pays). Il peut aussi être utile de consulter les entreprises, la société civile, les milieux universitaires, les ministères et organismes pertinents pour donner à l'équipe la possibilité d'avoir accès à d'importantes informations sur les secteurs ou problèmes économiques (et non économiques) qui doivent être pris en compte durant les négociations. Il est très important que l'administration ou les autorités fiscales participent à toutes les étapes de la négociation d'une convention car elles ont généralement une connaissance et une expérience directes de l'application des dispositions des conventions fiscales et des difficultés qu'elles peuvent soulever.



Il est prudent, dans le cadre de la préparation de négociations avec un autre pays, de consulter les entreprises ainsi que les ministères et organismes pertinents – y compris l'administration ou les autorités fiscales - et l'ambassade située dans cet autre pays. Tout pays négociant une convention doit être au fait des relations diplomatiques entre le pays avec lequel il négocie et ses partenaires à d'autres conventions. La signature d'une convention peut en effet avoir des conséquences politiques et diplomatiques imprévues en dehors du domaine fiscal.



► Voir le [paragraphe 94 du Manuel de l'ONU](#)

+ C.5. Préparation d'un projet de modèle en vue de son utilisation dans le cadre de négociations particulières (texte d'« ouverture »)



Il peut s'agir du modèle type de convention établi par le pays ou d'une version modifiée qui prend en compte de facteurs particuliers, par exemple des négociations antérieures ou des renseignements soumis par des entreprises ou des groupes sectoriels.



L'équipe doit préparer un projet de texte qui servira de base à la négociation de la convention considérée.

Avant que les négociations ne commencent, il importe que les deux parties échangent au plus tôt leurs projets de texte d'ouverture. Cet échange peut également offrir à un pays l'occasion de souligner et d'expliquer les caractéristiques inhabituelles de son projet de texte s'il est difficile à ce pays d'exposer ces dernières (par exemple, en cas de divergences par rapport aux dispositions des Modèles de l'ONU et de l'OCDE) ou il est difficile à comprendre pour l'autre partie pour la première fois lors de discussions en face à face. Le cas échéant, il est souhaitable de s'informer des réserves et des observations que chaque pays peut avoir soumises sur le modèle de l'OCDE ou des positions qu'il peut avoir prises à ce titre.

Il est utile de préparer une liste de questions ou de points pouvant être soulevés par l'autre équipe.

Les travaux de préparation doivent donner lieu à un examen attentif des conventions de l'autre pays (surtout les plus récentes et celles qui ont été conclues avec des pays comparables).



► Voir le [paragraphe 95 du Manuel de l'ONU](#)

► Consulter les réserves émises par les pays membres de l'OCDE et les positions des pays non-membres dans le [Modèle de l'OCDE de 2017](#).

+ C.6. Préparation de dispositions alternatives



Des dispositions alternatives peuvent figurer dans les commentaires des Modèles de l'ONU et de l'OCDE, dans la série de conventions de votre propre pays, dans les conventions conclues par l'autre pays avec des tiers, ou avoir été établies uniquement pour répondre à des préoccupations particulières de l'autre pays.



Lorsque le projet de texte comprend des dispositions qui susciteront probablement des controverses, il est conseillé de préparer des dispositions alternatives qui peuvent être acceptables par les deux pays.

Savoir quelles sont les dispositions du BEPS qui ont été adoptées par un pays dans ses positions relatives à l'Instrument multilatéral peut aider à déterminer les mesures que ce pays pourrait accepter ou auxquelles il pourrait s'opposer durant les négociations.

Si la disposition alternative ne provient pas du modèle de l'OCDE ni du modèle de l'ONU, la partie qui la propose doit expliquer les raisons de son choix (voir la sous-section B.1 ci-dessus). Il importe de prêter une attention particulière à sa formulation et d'examiner avec soin les effets qu'elle pourrait dans certaines situations ou éventualités pour s'assurer qu'elle produit uniquement les résultats escomptés.



- ▶ Voir le [paragraphe 96 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter le [Modèle de l'OCDE de 2017 \(PDF\)](#)
- ▶ Consulter le [Modèle de l'ONU de 2021 \(PDF\)](#)
- ▶ Obtenir les informations publiées sur [l'ensemble des conventions des pays dans les profils des procédures amiables du Cadre inclusif de l'OCDE/du G20 sur le BEPS](#)
- ▶ Obtenir une liste de signataires et de parties, ainsi que [les positions des juridictions concernant l'Instrument multilatéral](#)
- ▶ Consulter [la base de données sur les conventions fiscales du Centre interaméricain des administrations fiscales \(CIAT\)](#)

+ C.7. Dispositions non négociables



Ces dispositions correspondent à des positions stratégiques techniques solidement établies qui doivent être incluses dans toute convention conclue par le pays (voir la sous-section B). Il importe d'établir une distinction entre les dispositions qui ne sont réellement pas négociables et les dispositions qui ne sont qu'une préférence manifeste mais qui, dans certaines circonstances, peuvent être acceptées.



Il est important de préciser en interne, au stade de la préparation des négociations, les dispositions qui sont non négociables conformément au cadre national de politique en matière de convention fiscale. Il est souhaitable de communiquer ces dispositions à l'équipe de l'autre pays avant les négociations de manière à éviter de consacrer inutilement du temps à des négociations qui ne peuvent pas aboutir en raison du caractère irréconciliable des vues sur ces dispositions.

Il est souhaitable de s'informer, le cas échéant, des réserves et des observations que chaque pays peut avoir formulées ou des positions qu'il peut avoir prises sur le modèle de l'OCDE (ou sur un modèle régional comme le modèle ATAF) et de savoir quelles sont les dispositions analogues qui pourraient avoir été antérieurement incluses dans l'ensemble des conventions de chaque pays.

Lorsqu'un pays envisage de modifier son modèle ou de s'écarter du texte d'ouverture d'une négociation, il ne doit pas oublier les avantages que présente la poursuite d'une démarche cohérente. Sa politique en matière de convention fiscale peut manifestement évoluer en fonction des circonstances et des préférences. Toutefois, avant de considérer la possibilité, par exemple, de concéder des droits fiscaux revenant à l'État source dans le cadre de négociations, il lui faut savoir

que, ce faisant, il créera un précédent qu'il pourrait lui être difficile de refuser d'appliquer dans le cadre de futures négociations. Cela pourrait aussi, selon la disposition considérée, inciter les contribuables à procéder à un chalandage fiscal – bien que ce risque puisse être atténué par l'application de la règle de l'objet principal ou de toute autre protection contre le chalandage.



- ▶ Voir le [paragraphe 97 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir des informations sur les réserves émises par les pays membres de l'OCDE et les positions des pays non-membres dans le [Modèle de l'OCDE de 2017](#).
- ▶ Obtenir des informations sur [les engagements dans le contexte du Cadre inclusif sur le BEPS](#)
- ▶ Obtenir des informations sur [le modèle ATAF](#)
- ▶ Obtenir des informations sur les engagements pris au titre de la norme internationale relative à l'échange d'informations fiscales dans le contexte du [Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales](#)

+ C.8. Détermination des interactions entre les dispositions du droit interne et de la convention



Il est souvent demandé à une équipe d'expliquer, durant les négociations, diverses caractéristiques de la législation fiscale de son pays et d'indiquer les interactions qui pourraient exister entre les dispositions proposées dans le projet de convention et celles de cette législation.



Il est fortement conseillé à chaque équipe d'étudier et de comprendre les principaux aspects de la législation fiscale de l'autre pays, par exemple les régimes préférentiels, les définitions du pays de résidence et du pays source, les types d'entités et leur régime fiscal, les dispositions nationales prises pour lutter contre les procédures abusives qui pourraient avoir des répercussions sur les dispositions de la convention ou entraver leur application, etc. Il est notamment important d'analyser l'attitude du pays concernant les entités qui sont considérées comme « intégralement assujetties à l'impôt » par un partenaire éventuel à une convention, même si l'impôt n'est pas effectivement imposé, ainsi que l'opacité ou la transparence de partenariats et d'entités similaires en application du droit interne du partenaire éventuel.

Il est également nécessaire de comprendre comment les dispositions d'une convention peuvent avoir des effets sur l'application de la législation fiscale interne, et inversement. Bien que les conventions fiscales aient généralement pour objet d'alléger des obligations dues en application du droit interne, de nombreux aspects de ces effets réciproques doivent être pris en considération.

L'équipe devrait également être au fait de la jurisprudence de son propre pays en matière de convention fiscale.



- ▶ Voir le [paragraphe 98 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Voir la [Section III du Manuel de l'ONU](#) pour une présentation de différentes dispositions d'une convention et de leurs interactions avec le droit interne
- ▶ Obtenir diverses informations sur les régimes préférentiels et [l'Action 5 du Projet BEPS](#)
- ▶ Voir [la Convention de Vienne sur le droit des traités](#).
- ▶ Accéder au [calendrier partagé des ateliers, des cours et des séminaires sur les conventions fiscales organisés par les partenaires de la Plateforme](#)
- ▶ Voir plus d'informations sur [une disposition alternative traitant des « régimes fiscaux spéciaux » aux paragraphes 85-100 des Commentaires de l'OCDE sur l'article 1](#)
- ▶ Obtenir « [une liste de contrôle des informations sur le régime fiscal devant être communiquées par un pays à l'autre pays avant ou pendant la négociation d'une convention fiscale](#) »

- ▶ Obtenir plus d'informations sur [une disposition alternative pour faire face aux « modifications ultérieures du droit interne » aux paragraphes 101-105 des Commentaires de l'OCDE sur l'article 1.](#)

+ C.9. Soumission d'un bref exposé écrit du régime fiscal et du modèle du pays à l'autre partie à la convention



De nombreux pays préparent par écrit une rapide description de leur régime fiscal intérieur, en particulier lorsque leur législation interne comporte certains aspects qui devront probablement donner lieu à des éclaircissements durant les négociations.



Une description succincte de la législation fiscale du pays, des entités juridiques et d'autres aspects pertinents du droit interne doit être communiquée à l'autre participant à la convention avant la réunion. Il peut être utile, à cet égard, de présenter des illustrations et de donner des exemples pour faciliter la compréhension des systèmes nationaux.



- ▶ Voir le [paragraphe 99 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir quelques rapides explications des régimes juridiques et fiscaux internes de membres du [Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales](#) présentées dans [les rapports des examens par les pairs](#)
- ▶ Obtenir « [une liste de contrôle des informations sur le régime fiscal devant être communiquées par un pays à l'autre pays avant ou pendant la négociation d'une convention fiscale](#) »
- ▶ Consulter un exemple d'explication rapide du régime de pension d'un pays dans le rapport « [Incitatifs financiers pour les régimes de retraite privés par capitalisation : profils des pays de l'OCDE](#) »

+ C.10. Préparation d'une comparaison des modèles respectifs des pays



De nombreux négociateurs chevronnés jugent utile de comparer les modèles en les présentant côte à côte dans un document comportant également une colonne réservée aux commentaires.



L'emploi de différentes couleurs ou le placement de phrases entre crochets simplifie la compilation des différences entre les modèles. Lorsque les textes divergent, il peut être utile de noter dans la colonne réservée aux commentaires si l'un des textes suit une disposition d'un modèle et s'il existe des précédents dans d'autres conventions.

La comparaison des projets de textes des deux pays donne également lieu à la détermination des dispositions proposées par un pays qui s'écartent des dispositions convenues par ce pays dans des conventions conclues avec des pays tiers ; l'attention doit porter plus particulièrement, à cet égard, sur les conventions en vigueur conclues avec des pays tiers comparables. Un examen approfondi des récentes conventions fiscales signées par l'autre pays aurait déjà dû être effectué à cette fin, notamment dans le but de déterminer les dispositions antérieurement acceptées avec des pays tiers comparables ou présentant les mêmes caractéristiques. Il peut s'agir, par exemple, de pays qui se trouvent dans la même région, qui ont des régimes fiscaux similaires, et/ou qui ont atteint un stade de développement analogue. Il importe que l'équipe chargée des négociations sache quelles sont les dispositions qui ont été acceptées par son pays dans le cadre de négociations avec des tierces parties et qu'elle puisse les expliquer.



- ▶ Voir les [paragraphes 100 et 101 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir les informations publiées sur [l'ensemble des conventions des pays dans les profils des procédures amiables du Cadre inclusif de l'OCDE/du G20 sur le BEPS](#)
- ▶ Aperçu [des principales différences entre le modèle de l'ONU et le modèle de l'OCDE](#) (PDF)

- ▶ Obtenir [un exemple de présentation côte à côte de documents d'ouverture en préparation en vue de négociations entre deux pays fictifs](#) (PDF)
- ▶ Obtenir [un modèle de comparaison bleu/rouge du projet de convention](#) (PDF)
- ▶ Obtenir [un exemple de comparaison de conventions utilisant des crochets](#) (PDF)
- ▶ Consulter [la base de données sur les conventions fiscales du Centre interaméricain des administrations fiscales \(CIAT\)](#)
- ▶ Consulter des bases de données commerciales sur les conventions fiscales :
 - ▶ [Base de données sur les conventions fiscales d'IBFD](#)
 - ▶ [Outil de recherche sur les conventions fiscales pour les analystes fiscaux](#)

+ C.11. Examen de l'économie, de la culture et des coutumes de l'autre pays



Il peut être utile de disposer d'informations générales sur le pays avec lequel une convention fiscale doit être négociée pour comprendre les positions de ce pays et éviter des malentendus et des situations embarrassantes.



Par exemple, l'équipe de négociation doit avoir une idée générale de la situation économique de l'autre pays (population, son produit national brut (PNB), principaux secteurs d'activité, et relations avec d'autres pays, etc.). Elle doit également être informée de l'évolution des relations commerciales (exportations et importations) avec cet autre pays, des accords de libre-échange ou encore des conventions d'investissement bilatérales, et des entrées de capitaux enregistrées sous forme d'investissements directs étrangers (IDE), d'investissements de portefeuille à l'étranger et d'emprunts commerciaux extérieurs. L'équipe doit également être au courant des coutumes locales et des questions sensibles, notamment les coutumes relatives à la nourriture et à l'alcool, les croyances religieuses et les comportements qui peuvent être jugés choquants. Il peut lui être utile de consulter son ambassade dans cet autre pays.

Il est utile de déterminer le degré de stabilité de la législation fiscale de l'autre pays, ainsi que la mesure dans laquelle il est parvenu à conclure – et à assurer l'entrée en vigueur – de conventions fiscales signées avec d'autres pays. Cela permet en effet d'évaluer la probabilité de pouvoir conclure un accord avec ce pays, le temps que cela demandera, et le temps qui pourra être nécessaire pour assurer l'application effective des dispositions de la convention.



- ▶ Voir le [paragraphe 102 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Lire quelques rapides explications des régimes juridiques et fiscaux internes de membres du [Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales](#) présentées dans les rapports des examens par les pairs
- ▶ Obtenir des [informations générales sur l'économie de certains pays ici](#)

+ D. Poursuite des négociations

+ D.1. Ouverture de la réunion et document de travail



Les chefs des deux équipes de négociation doivent commencer la réunion en se présentant et en présentant les membres de leur équipe de manière à ce que les deux délégations sachent qui est présent et quelles sont les attributions de chaque personne. Le chef de l'équipe du pays hôte ouvre généralement la séance, dont l'ordre du jour doit être approuvé.

Les deux équipes doivent prendre une décision concernant une question pratique qui consiste à déterminer la manière d'examiner et de modifier les deux projets de texte de manière à produire le document de travail qui deviendra le projet de convention.



Dans l'idéal, un document de travail commun indiquant entre crochets et/ou au moyen de couleurs différentes les divergences entre les versions proposées par chaque pays, a été préparé avant la réunion de négociation en vue de sa présentation et de sa modification en temps réel durant cette dernière. S'il n'est pas possible de procéder ainsi, les deux équipes peuvent décider d'utiliser l'un des deux projets de texte en tant que document de travail. Les logiciels disponibles peuvent offrir des outils supplémentaires qui facilitent la gestion du suivi des modifications apportées au document durant les négociations (ces outils peuvent être encore plus utiles lorsque les réunions sont virtuelles).



- ▶ Voir les [paragrophes 103 - 105 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir [un modèle de comparaison bleu/rouge du projet de convention](#) (PDF)
- ▶ Obtenir [un exemple de comparaison de conventions utilisant des crochets](#) (PDF)

+ D.2. Style de négociation



Le style de négociation adopté par chaque équipe peut déterminer dans une large mesure le déroulement de la réunion de négociation. Il existe divers styles différents qui vont d'attitudes « collaboratives » à des attitudes « compétitives ».

- Un négociateur collaboratif s'efforce d'obtenir un accord sur tous les articles le plus rapidement possible. Cela peut l'amener à faire des concessions inutiles.
- Un négociateur compétitif insiste pour que ses propositions soient acceptées et exige des concessions. Cela peut provoquer une réaction négative dans l'autre équipe, qui peut même refuser de poursuivre les négociations.
- Il est, à l'évidence, souhaitable d'adopter un style de négociation entre ces deux extrêmes. Un négociateur ne devrait jamais accéder à une demande parce qu'il est intimidé par une personne qui a plus d'expérience que lui. Lorsqu'une proposition n'a pas son agrément, il peut tout simplement indiquer qu'il n'est pas prêt (ou n'est pas autorisé) à signer à ce stade, mais que l'examen de la question pourra être repris lors d'une réunion ultérieure



Quelle que soit l'approche adoptée, le négociateur ne doit pas oublier que le style retenu doit servir l'objet ultime des négociations, qui est de parvenir à une convention présentant des avantages pour les deux parties.

Les négociateurs peuvent également devoir adapter leur approche de manière à aboutir à un résultat équilibré et équitable lorsqu'ils sont confrontés à des situations dans lesquelles il est plus important pour une partie que pour l'autre de conclure un accord portant sur une convention fiscale, ou encore l'une des parties a davantage de moyens ou d'influence que l'autre. Le respect des principes de justice et d'équité permet manifestement d'établir des régimes fiscaux plus stables et durables.



- ▶ Voir les [paragrophes 106 -107 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter des exemples de [styles de négociation \(vidéo YouTube\)](#)
- ▶ Accéder au [calendrier partagé des ateliers, des cours et des séminaires sur les conventions fiscales organisés par les partenaires de la Plateforme](#)

+ D.3. Confiance



Pour créer une atmosphère constructive durant le processus de négociation, il est nécessaire d'obtenir la confiance de l'autre équipe. Il est plus facile de perdre que de gagner en crédibilité.



Les explications présentées par une équipe doivent être véridiques, complètes et correctes.

Si les deux équipes utilisent le même document de travail, toute modification apportée à ce document doit être consignée, examinée et/ou communiquée de manière transparente à l'autre équipe (par exemple, lorsque des crochets sont supprimés). S'il n'est pas possible d'utiliser le même document de référence, le texte de chaque article doit être lu une fois l'examen dudit article achevé, de manière à veiller à ce que les deux équipes s'accordent sur ce qui a été décidé et sur ce qui reste à discuter.

À moins que les deux équipes n'aient convenu de publier le texte de la convention avant sa signature, le projet de convention doit être considéré comme confidentiel jusqu'à sa signature (voir la sous-section E.1 ci-après).



- ▶ Voir le [paragraphe 108 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir [un modèle de comparaison bleu/rouge du projet de convention](#) (PDF)
- ▶ Obtenir [un exemple de comparaison de conventions utilisant des crochets](#) (PDF)

+ D.4. Établissement d'une relation



Il convient de se comporter de manière relativement formelle durant les réunions de négociation même lorsque les membres des deux équipes se connaissent. Toutes les interactions contribuent néanmoins à l'aboutissement des négociations ; les entretiens informels ou les contacts établis durant une pause, lors de déjeuner ou de dîner, peuvent aider à forger de bonnes relations.



Soyez ponctuels, écoutez de manière respectueuse (évitiez d'interrompre ou d'utiliser un langage corporel négatif) et expliquez poliment les opinions divergentes concernant les options préférées.



- ▶ Voir les [paragrophes 109 - 112 du Manuel de l'ONU](#)

+ D.5. Discussions



La négociation d'une convention fiscale se déroule normalement durant plusieurs rondes de réunions. Durant la première ronde, il est généralement souhaitable de passer rapidement en revue tous les articles. Il s'agit en effet de ne pas s'attarder sur un article particulier pour examiner des points épineux d'importance mineure, mais de recenser les questions difficiles ou importantes qui devront être examinées de manière plus approfondie. Lorsque tous les articles ont été considérés, il faut alors s'employer à résoudre les questions difficiles. L'équipe doit être prête à présenter clairement les arguments à l'appui de l'approche qu'elle propose, et à répondre aux arguments qui lui sont opposés. Elle doit également être prête à formuler des contre-propositions au lieu de maintenir catégoriquement sa position initiale. La proposition ou la contre-proposition présentée par l'autre équipe peut être plus avantageuse dans certains cas pour la première équipe que celle qu'elle avait initialement envisagée.

Lorsque l'existence d'un conflit devient manifeste ou que le processus de négociation semble ne pas devoir aboutir, les responsables peuvent convenir d'arrêter la réunion et de la repousser à une date ultérieure ou de la remettre indéfiniment. Il leur sera ainsi possible de recueillir de plus amples informations, de consulter les personnes qui conviennent et d'adopter de meilleures stratégies pour régler la situation et proposer une nouvelle ligne d'action

Il arrive que, à la fin des négociations, quelques points techniques n'aient toujours pas été réglés. La pratique en vigueur consiste à régler ces points durant des conférences téléphoniques ou par courriel. Il est souhaitable de le faire aussitôt que possible après la fin des négociations, tant que les questions considérées sont encore fraîches dans toutes les mémoires. Si les ramifications d'une disposition particulière concernant des catégories d'entreprises déterminées ne sont pas évidentes, il peut être bon de consulter des entreprises ou des groupements professionnels dans la mesure du possible.



Lorsqu'un point concerne particulièrement l'un des pays, on ne fait que préciser le sens d'une disposition, il vaut parfois mieux l'inclure dans un protocole plutôt que de tenter de l'intégrer dans la convention elle-même⁸.

⁸ Un certain nombre de conventions bilatérales sont assorties d'un « protocole » négocié en même temps que la convention (par opposition à un protocole ultérieur, qui est alors un instrument différent portant

Les négociateurs ne doivent pas oublier que la législation interne peut changer. Par conséquent, si une disposition inhabituelle relevant du droit interne influence la formulation d'une disposition d'une convention (ou d'un protocole), il peut être souhaitable d'anticiper les conséquences de toute modification qui pourrait être apportée à une date ultérieure à cette disposition.

Certaines des dispositions de conventions retenues bien que les pays puissent avoir des vues différentes sur les avantages, les inconvénients et les risques qu'elles présentent sont indiquées ci-après :

- une clause de « crédits d'impôt fictif » ;
- une clause de la « nation la plus favorisée » ;
- une clause de « caducité » ;
- une clause de maintien des avantages qui préserve pendant un temps limité, pour certaines personnes, des avantages découlant d'une dispositions remplacée ou abolie (parfois qualifiée de disposition relative aux « droits acquis » ; et
- une clause d'effet différé.

Il importe de prêter une attention particulière à la formulation de toute disposition ne provenant pas du modèle de l'OCDE ou du modèle de l'ONU (voir également la sous-section C.6), ainsi qu'aux risques qu'elle pourrait poser et aux effets qu'elle pourrait avoir dans différents scénarios et à différentes périodes. Cela vaut tout particulièrement pour les clauses de la nation la plus favorisée, car ces dernières peuvent avoir des répercussions sur la politique relative aux conventions fiscales d'un pays en développement bien après l'achèvement de la négociation d'une convention (voir les exemples donnés dans les documents indiqués dans la boîte à outils.

Le projet de convention résultant des négociations doit être ajouté au procès-verbal agréé après chaque ronde de négociation et communiqué aux deux équipes en version imprimée et en version électronique.



- ▶ Consulter des informations supplémentaires sur certaines des dispositions mentionnées précédemment, en se référant aux [paragraphe 113 - 130 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir des informations supplémentaires sur les dispositions de crédits d'impôt fictif, leurs effets et les risques qu'elles présentent :
 - ▶ [aux paragraphes 610-617 du Manuel de l'ONU](#) ; et
 - ▶ dans [le rapport de l'OCDE de 1998 intitulé « Les crédits d'impôt fictif - un réexamen de la question »](#), OECD Publishing Paris, qui décrit les risques d'évasion fiscale liés aux dispositions de crédits d'impôt fictif – aussi bien dans le pays de l'investisseur que dans le pays dans lequel l'investissement est réalisé – et recommande une série de « bonnes pratiques » pour réduire les possibilités d'abus.
- ▶ Lire une brève description et consulter des exemples de clauses de la nation la plus favorisée, y compris de leurs effets et de leurs risques (PDF)
- ▶ Consulter [un exemple de clause de caducité](#) (PDF)
- ▶ Lire une brève description et consulter [un exemple de clause de maintien des avantages](#) (PDF)
- ▶ Consulter [des exemples de clause d'effet différé](#) (PDF)
- ▶ Voir [un modèle d'ordre du jour fictif approuvé](#) (PDF)

modification de l'instrument initial). Une convention est un accord international conclu par écrit entre des États et régi par le droit international, qu'elle soit présentée dans un instrument unique ou dans plusieurs instruments connexes, et quel que soit l'intitulé retenu (traité, protocole, accord, convention). Il est important de bien comprendre l'effet en droit d'un protocole et les situations dans lesquelles il peut être approprié d'y recourir.

+ D.6. Arguments



Les arguments doivent être fondés sur une politique fiscale logique et solide, s'appuyer sur des précédents, et être étayés par des exemples et des explications qui exposent le fond et les effets de la disposition pertinente.



Les équipes doivent être prêtes à présenter les arguments pertinents pour expliquer les dispositions qu'elles proposent dans les différents articles du projet de document de travail. Cela vaut pour toutes les dispositions, mais est essentiel lorsque la formulation d'une disposition diffère de celle qui figure dans les Modèles de l'ONU et de l'OCDE.



- ▶ Voir les [paragrophes 131 - 132 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir les informations publiées sur [l'ensemble des conventions des pays](#)
- ▶ Obtenir des informations sur les réserves émises par les pays membres de l'OCDE et les positions des pays non-membres concernant [le Modèle de l'OCDE de 2017](#).

+ D.7. Tenue d'un registre exact de ce qui a été convenu



Il est important de consigner de manière exhaustive et exacte ce qui a été décidé et d'indiquer les dispositions qui doivent encore être examinées (voir la sous-section D.3 ci-dessus)



La pratique idéale consiste à modifier le document de travail en intégrant les résultats des discussions et à projeter ce document sur un écran durant la réunion de négociation. Si cela n'est pas possible, il importe de lire le texte de chaque article une fois achevé l'examen dudit article de manière à s'assurer que les deux équipes sont d'accord sur ce qui a été décidé et sur les points qui doivent encore être examinés.

Durant le passage en revue de chaque article du document de travail, il faut indiquer entre crochets toutes les formulations qui n'ont pas fait l'objet d'un accord. Les deux équipes doivent avoir une version imprimée du document de travail tel qu'il se présente à la fin de chaque ronde de négociation.

Les pays sont encouragés à suivre la pratique consistant à établir un « procès-verbal approuvé » indiquant que la réunion a eu lieu et consignait les principaux résultats, les questions en suspens, les interprétations convenues, les actions à mener, etc.

Par ailleurs, si les pays le souhaitent, la convention (le protocole) peut indiquer expressément s'il importe de se reporter aux commentaires de tout modèle utilisé dans le cadre des négociations (qu'il s'agisse du modèle de l'OCDE ou du modèle de l'ONU) en cas de désaccord quant à l'interprétation d'une disposition.

Les interprétations de dispositions particulières peuvent également être incluses dans un protocole d'accord ou dans des notes ou explications techniques soumises et agréées par les négociateurs de la convention ou les autorités compétentes. Les États contractants peuvent aussi envisager de s'entendre sur les notes et commentaires contemporains et, éventuellement, de les publier. Lorsque les équipes se sont entendues sur toutes les dispositions du document de travail, ce qui peut se produire à la fin de la première ronde de négociation ou d'une réunion ultérieure, le chef de chaque délégation appose généralement son paraphe sur chaque page du projet de convention. Cela signifie simplement que le projet est conforme aux résultats des négociations.



- ▶ Voir les [paragrophes 133 - 135 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ [L'explication technique du protocole États-Unis-Canada](#) est un exemple d'entente commune.
- ▶ Voir [un modèle d'ordre du jour fictif approuvé](#) (PDF)
- ▶ Obtenir [un modèle de comparaison bleu/rouge du projet de convention](#) (PDF)
- ▶ Obtenir [un exemple de comparaison de conventions utilisant des crochets](#) (PDF)

+ E. Activités ultérieures aux négociations

+ E.1. Préparation de la convention en vue de sa signature



Une fois que les deux chefs de délégation ont paraphé le projet final de convention, l'étape suivante consiste à préparer ce dernier en vue de sa signature.



Chaque pays doit savoir à l'avance lequel de ses ministères sera chargé de la procédure de signature. Il est recommandé de convenir durant la négociation de la convention des procédures de chaque pays et du calendrier provisoire d'approbation de la signature.

La préparation du texte de la convention proposée en vue de sa signature doit donner lieu à une relecture attentive du texte (et des traductions, le cas échéant). Des erreurs de rédaction et de fonds sont souvent détectées à ce stade ou durant le processus de traduction.

Dans les deux versions officielles de la convention qui seront signées (ou plus si la convention est signée en plus d'une langue officielle), chaque pays doit apparaître en premier dans le titre, dans le préambule et dans le bloc-signature de sa propre copie (ou copies, si la convention est établie en plus d'une langue). L'autre pays doit figurer en premier sur sa propre copie (ou copies). Aucune autre modification ne doit être apportée au reste du texte.

À moins que les deux équipes ne conviennent de publier le texte de la convention avant sa signature, le projet de convention doit être considéré comme confidentiel jusqu'à sa signature. Dans certains pays, le projet de texte est examiné par les comités parlementaires pertinents avant sa signature pour éviter tout problème à la date de la signature ou après cette dernière.



- ▶ Voir les [paragrophes 135 - 141 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir [une chronologie des étapes de la période suivant les négociations](#) (PDF)

+ E.2. Traduction et versions officielles



La clause finale de la convention proposée indique les langues en lesquelles la convention doit être signée, et dispose habituellement que chaque version fait également foi.



Une convention est souvent négociée dans une langue étrangère, par exemple en anglais, même si cette langue n'est pas la langue officielle de l'une ou l'autre partie. Dans ce cas, les pays conviennent généralement de signer la convention dans toutes leurs langues officielles ainsi que dans la langue dans laquelle elle a été négociée. Ils peuvent également disposer que la version établie dans la langue dans laquelle la convention a été négociée l'emporte en cas de divergence entre les autres versions, ce qui présente de l'importance lorsque ces divergences sont considérées dans le contexte d'une procédure judiciaire ou d'une procédure amiable concernant la convention.

Chacun des pays doit procéder à une relecture approfondie du texte avant et après sa traduction. Des erreurs de rédaction et de fonds sont souvent détectées à ce stade ou durant le processus de traduction.

Il importe en particulier de vérifier la traduction pour s'assurer qu'elle utilise, dans la mesure du possible, la terminologie des versions officielles des Modèles de l'ONU et de l'OCDE et de conventions antérieurement conclues employant des formulations similaires.



- ▶ Voir les [paragrophes 142 - 148 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter [des exemples de clause finale concernant les versions linguistiques](#) (PDF)
- ▶ Lire différentes versions officielles et non officielles des Modèles de l'ONU et de l'OCDE en différentes langues :

- ▶ Modèle de l'OCDE en [français](#)
- ▶ Modèle de l'OCDE en [espagnol](#)

+ E.3. Signature de la convention



L'étape suivante consiste à obtenir l'approbation de la signature de la convention par chaque État. La procédure d'obtention de cette approbation diffère selon les pays. Les conventions fiscales sont généralement signées par le ministre des Finances, le ministre des Affaires étrangères, ou un ambassadeur.



Lorsque la convention doit être signée par le ministre des Finances, un autre ministre, un ambassadeur ou toute autre personne, la personne concernée est généralement tenue de présenter une confirmation écrite (généralement établie par le ministre des Affaires étrangères) indiquant qu'elle a « pleins pouvoirs » pour signer ladite convention (tels que définis dans la Convention de Vienne sur le droit des traités).

Au minimum, deux versions originales de la convention sont signées, une pour chaque État. Lorsque la convention est signée en plus d'une langue, deux versions de la convention doivent être signées dans chaque langue officielle. Chaque pays reçoit une version signée de la convention dans chaque langue officielle.

Il n'existe aucune règle établie régissant le lieu et la date de la cérémonie de signature. La convention doit être signée là et lorsque cela convient le mieux aux deux pays.

Une bonne pratique consiste à publier le texte d'une convention dès sa signature et de l'afficher sur le site Web de l'administration fiscale ou du ministère chargé des finances de manière à ce que toutes les parties intéressées puissent en prendre connaissance.



- ▶ Voir les [paragraphe 149 - 154 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter [la Convention de Vienne sur le droit des traités](#)
- ▶ Consulter [un modèle de document conférant les pleins pouvoirs document](#) (PDF)
- ▶ Obtenir [une chronologie des étapes de la période suivant les négociations](#) (PDF)

+ E.4. De la signature à l'entrée en vigueur



Dans presque tous les pays, la convention signée doit être approuvée par le parlement ou par l'assemblée législative avant qu'il puisse être établi que l'État consent à être lié par ladite convention.

Dans de nombreux pays, les conventions, accompagnées d'une explication détaillée de leurs dispositions et des raisons d'être de ces dernières, sont soumises au Parlement en même temps qu'une évaluation des effets qu'elles pourraient avoir.



Dans de nombreux pays, le ministère chargé des finances ou l'administration fiscale doit préparer une explication technique de la convention en vue de son approbation par le parlement ou l'assemblée législative.

Une bonne pratique consiste, pour les responsables des équipes chargées des négociations, de transmettre les procédures constitutionnelles et législatives de leurs pays respectifs qui doivent être suivies pour approuver la convention avant sa ratification, et de se tenir régulièrement informés de l'état d'avancement de ces procédures et du calendrier provisoire de la ratification.

L'article de la convention concernant son entrée en vigueur régit la manière dont elle prend effet et le moment auquel elle entre en vigueur. Les pays qui exigent un échange d'instruments de ratification officiels veilleront à ce que l'article en question mentionne cet échange. De nombreuses conventions disposent uniquement que chaque pays informera l'autre, par la voie diplomatique, lorsque les conditions ou procédures applicables dans le pays pour l'entrée en vigueur de la convention auront

été remplies, et que la convention entrera en vigueur lorsque la dernière notification à cet effet aura été transmise.



- ▶ Voir les [paragrophes 155 - 162 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir [une chronologie des étapes de la période suivant les négociations](#) (PDF)
- ▶ Consulter [un modèle d'explication écrite d'une convention préparé par gouvernements à l'approbation du parlement ou de l'assemblée législative](#) (PDF)

+ E.5. Après l'entrée en vigueur



La date à laquelle les dispositions d'une convention fiscale prennent effet pour les contribuables et l'administration fiscale de chaque pays, qui est la date la plus importante en ce qui concerne l'application concrète de la convention, ne doit pas être confondue avec la date de signature ou la date d'entrée en vigueur de ladite convention.

Une fois que ses dispositions ont pris effet, la convention doit faire l'objet d'un suivi régulier qui a pour objet d'évaluer ses effets sur les flux d'investissements et de revenus. Ce processus doit permettre de s'assurer de l'obtention des avantages escomptés, de déterminer les coûts de son adoption, et apporter des éléments à l'analyse économique des décisions concernant la négociation/renégociation de conventions.



Il est bon d'informer toutes les parties intéressées de la date d'entrée en vigueur d'une nouvelle convention et de la date à laquelle ses dispositions prennent effet. Il est possible, à cette fin, de publier un communiqué de presse, un avis dans le journal officiel ou sur le site Web de l'administration fiscale ou du ministère chargé des finances.

Un pays doit se tenir prêt à établir une méthode de communication, de consultation et de coopération systématique avec les autres parties à la convention, en raison de l'importance cruciale que ces actions revêtent pour l'efficacité de la convention en tant qu'instrument stratégique de développement économique.



- ▶ Voir les [paragrophes 163 - 165 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter [des exemples de différences entre la date de signature, la date d'entrée en vigueur et la date à laquelle les dispositions de la convention doivent prendre effet](#) (PDF)