

Plateforme de collaboration sur les questions fiscales

PROJET SOUMIS À COMMENTAIRES

Négociation de conventions fiscales – une boîte à
outils

Période de transmission des commentaires
29 juin 2020 – 10 septembre 2020

Fonds monétaire international (FMI)
Groupe de la Banque mondiale (GBM)
Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)
Organisation des Nations Unies (ONU)

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

Table des matières

Introduction.....	4
Contexte et objet de cette boîte à outils	4
Pictogrammes.....	5
Boîte à outils pour la politique relative aux conventions fiscales, les modèles nationaux et la négociation des conventions fiscales.....	6
+ A. Pourquoi négocier des conventions fiscales ?	6
+ A.1. Objet des conventions fiscales	6
+ A.2. Examen des coûts et avantages éventuels	7
+ A.3. Détermination de l'existence d'autres moyens d'atteindre les mêmes objectifs stratégiques	10
+ B. Cadre de politique en matière de convention fiscale et modèle national de convention fiscale.....	11
+ B.1. Conception d'un cadre de politique en matière de convention fiscale.....	11
+ B.2. Conception d'un modèle national de convention fiscale	13
+ C. Préparation de la négociation d'une convention fiscale.....	13
+ C.1. Obtention de l'autorisation de négocier	13
+ C.2. Communications et logistique.....	14
+ C.3. Définition des attributions de chaque membre de l'équipe	14
+ C.4. Consultation des milieux des affaires et des ministères et organismes pertinents.....	14
+ C.5. Préparation d'un projet de convention en vue de son utilisation dans le cadre de négociations spécifiques	15
+ C.6. Préparation de dispositions alternatives.....	15
+ C.7. Dispositions non négociables	16
+ C.8. Détermination des interactions entre les dispositions du droit interne et de la convention	16
+ C.9. Soumission d'un bref exposé écrit du régime fiscal et du projet de convention du pays à l'autre partie à la convention	16
+ C.10. Préparation d'une comparaison des projets respectifs des pays.....	17
+ C.11. Examen de l'économie, de la culture et des coutumes de l'autre pays	17
+ D. Conduite des négociations	18
+ D.1. Ouverture de la réunion et document de travail	18
+ D.2. Style de négociation.....	18
+ D.3. Confiance	18
+ D.4. Établissement d'une relation	19

- + D.5. Discussions..... 19
- + D.6. Arguments 20
- + D.7. Consigner fidèlement par écrit ce qui a été convenu 20
- + E. Activités ultérieures aux négociations..... 21
 - + E.1. Préparation de la convention en vue de sa signature 21
 - + E.2. Traduction et versions officielles..... 21
 - + E.3. Signature de la convention..... 22
 - + E.4. De la signature à l'entrée en vigueur 22
 - + E.5. Après l'entrée en vigueur 23

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 GBM, 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, au mieux, une expérience limitée de la négociation de conventions fiscales, les outils dont ils ont besoin pour appliquer certaines des suggestions 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.

La boîte à outils est conçue de manière à pouvoir être régulièrement mise à jour par l'inclusion de nouveaux outils, être centralisée et accessible, et 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, 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 outils ou sources d'information peuvent devoir être collectés ou développés grâce aux apports et aux suggestions de négociateurs chevronnés.

Par exemple, ce document 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 envisagées dans la note de synthèse (« *Concept Note* ») de 2016 qui décrit l'objectif et les fonctions de la Plateforme figure (...) « assurer 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 suggestions formulées dans le Manuel, de même que des liens ou des renvois à des informations supplémentaires et à des sites Web, modèles, exemples, contenus audiovisuels,

¹ <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/104902-SECOND-REVISION-concept-note-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>.

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

Forts de leur connaissance approfondie des pertes que peut provoquer une utilisation abusive des conventions fiscales, 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 de 2017 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 nouvelles équipes chargées de négocier des conventions, et les nouveaux membres de ces équipes, à entreprendre cette tâche sans tarder.

Cette boîte à outils n'inclut pas de nouvelles normes internationales en matière de politique fiscale. Elle a plutôt pour objet d'apporter un appui aux pays en développement pour leur permettre de renforcer leurs capacités de négociation de conventions fiscales. Il est important de noter que les documents supplémentaires mentionnés à titre de référence ne le sont 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 suggestions 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. Objet 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 (en évitant les doubles impositions, en interdisant la discrimination fiscale et en accroissant la certitude et la stabilité fiscales) et de resserrer la coopération entre les pays de manière à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. 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 ou alors que l'équipe de négociation a d'autres priorités. Il est possible d'atteindre certains des objectifs décrits précédemment (comme le resserrement de la coopération administrative dans le but de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales) sans convention fiscale exhaustive, 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).

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 une analyse du modèle de convention de l'autre pays (le cas échéant) et des conventions qu'il a récemment signées de manière à déterminer les principaux éléments de sa politique en matière de convention fiscale.

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 revêt 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.

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 sont isolés de son économie intérieure. Dans le cas des pays en développement, 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 fiscal » : 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 » passant par le centre. Ces stratégies sont les raisons pour lesquelles de rigoureuses règles visant à lutter contre l'achalandage de convention ont été ajoutées dans les modèles de l'OCDE et de l'ONU.



- ▶ 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 »
- ▶ Voir le [paragraphe 17.4 de l'introduction du Manuel de l'ONU](#) sur les considérations de politique fiscale qui doivent orienter la décision de conclure 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 sur les conventions fiscales](#) a été rendue publique en février 2016 par l'ICTD ; cette base de données couvre environ 500 conventions fiscales signées depuis 1970 par des pays à faible revenu et à revenu faible-intermédiaire d'Afrique subsaharienne et d'Asie
- ▶ 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'[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 l'article 1 du Modèle de l'OCDE et du Modèle de l'ONU
- ▶ Voir [Beer et Loeprick \(2018\)](#) 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 règles de fond en matière d'imposition (règles de distribution) et d'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 de source peut prélever auprès de non-résidents en application de sa législation nationale (abstraction faite de toute modification de comportement due à la convention). Cela dit, les engagements pris en matière de coopération internationale peuvent entraîner une augmentation du montant d'impôt recouvré, même s'ils peuvent aussi nécessiter des ressources administratives supplémentaires.

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 de renseignements fiscaux et à l'aide au recouvrement de l'impôt. Ces mesures administratives et les ressources qu'elles exigent s'ajoutent aux ressources 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 identifier 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 de les renégocier ou de demander à ce que leur application soit modifiée par l'application de l'Instrument multilatéral – plutôt que de conclure de nouvelles conventions fiscales².

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 principal d'attirer des investissements dans les pays en développement (Zolt 2018, voir la boîte à outils)³. 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 relativement aisément 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), et Janský et Šedivý (2018). Ces répercussions théoriques présentent de l'intérêt pour l'analyse même si l'on fait abstraction des effets sur les comportements de l'application de taux de retenue à la source plus élevés. 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 bénéfices 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 le chalandage fiscal et l'utilisation abusive des conventions fiscales.

² Parmi les 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) et le Sénégal (en 2019).

³ Lorsque l'État de résidence n'impose pas le revenu dont l'imposition a été alléguée par l'État de source par suite d'une convention fiscale, les recettes fiscales ne sont pas transférées de l'État de source à l'État de résidence, mais de l'État de 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.



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, plusieurs de ces questions 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 étranger⁴ ; 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 se traduire par une perte directe lorsqu'elles sont évaluées en fonction des recettes qui auraient pu être recouvrées en l'absence de la convention. Les effets qu'une convention peut avoir sur les comportements doivent toutefois également être pris en compte. Il s'agit notamment de l'augmentation possible des investissements étrangers et de la réduction de la fraude fiscale par suite de l'application des dispositions de la convention qui autorisent l'échange de renseignements fiscaux et 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 de ce paiement.

Difficultés posées par la modification, le remplacement ou la dénonciation d'une convention fiscale : de nombreux pays éprouvent des difficultés à dénoncer une convention fiscale même 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, la stabilité d'un système de conventions fiscales 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 internationale d'un pays : il est plus probable qu'un pays dont le régime fiscal intérieur est stable soit doté d'un cadre de politique fiscale intégré et cohérent en ce domaine ainsi que d'un modèle de convention fiscale facile à défendre, 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 complété 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 d'avoir les compétences techniques nécessaires à cette fin et d'avoir procédé à l'examen des dispositions négociées avec d'autres pays par un partenaire éventuel à une convention. Les pays doivent également évaluer s'ils ont la capacité d'administrer des conventions fiscales avant d'accepter d'en négocier. 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 aideront l'administration fiscale à appliquer la législation nationale aux opérations transfrontalières.

⁴ 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.



- ▶ 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 »
- ▶ Lire différentes études et rapports sur ces questions :
 - ▶ [Zolt \(2018\)](#)
 - ▶ Boîte à outils des partenaires de la Plateforme [Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu](#)
 - ▶ [McGauran \(2013\)](#)
 - ▶ [Balabushko et al. \(2017\)](#)
 - ▶ [Janský et Šedivý \(2018\)](#)

+ 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 d'échange de renseignements fiscaux (TIEA) ou de devenir partie à 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 d'échange de renseignements fiscaux au lieu de conclure une convention fiscale. Il importe aussi de noter que les accords d'échange de renseignements fiscaux ne couvrent pas l'assistance en matière de recouvrement d'impôt et que de nombreux pays se sont réservé le droit de ne pas être assujettis aux dispositions relatives à l'assistance en matière de recouvrement de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Par ailleurs, ni un accord d'échange de renseignements fiscaux ni la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale n'autorise les administrations fiscales à se consulter pour traiter des cas de double imposition qui sont généralement traités par la procédure amiable prévue par les conventions fiscales.

Si la négociation d'une convention fiscale est motivée, entre autres, par le désir de traiter des questions fiscales concernant de manière spécifique 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 au transport maritime ou aérien, comme l'ont fait de nombreux pays.

De nombreuses formes de double imposition peuvent aussi être évitées en l'absence de toute convention fiscale. La plupart des pays accordent un allègement à ce titre de manière unilatérale. Il est ainsi possible d'éliminer de nombreux cas de double imposition juridique par les pays de résidence et de source au moyen de dispositions de la législation interne (qui revêtent généralement la forme de la méthode d'exemption ou de la méthode d'imputation) applicables sans avoir besoin d'une convention. Ces dispositions de la législation interne 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 détermination de la source du revenu diffèrent fréquemment selon les pays, ce qui signifie que les règles de la législation interne appliquées par un pays pour éviter une double imposition par le pays de 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 économique 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 que permet la procédure amiable prévue dans 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/fondée sur les coûts qui ne constituent pas des 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 État-investisseur qui sont contraignants.



Il importe également de déterminer si le pays pourrait atteindre son objectif en ayant recours à d'autres instruments, compte tenu du champ d'application et des limites de ces instruments.



- ▶ Obtenir de plus amples informations sur l'[examen par les pairs et le suivi de l'Action 5 du Projet BEPS](#)
- ▶ Consulter 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 conclus 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](#)

+ 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.



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 pangouvernementale du cadre de politique en matière de convention fiscale 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 exceptionnelles et toujours dûment justifiées.

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 de 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 déterminer la résidence pour fins de la convention fiscale dans le cas d'entités ayant la double résidence en vertu du droit national ;
- La définition de l'établissement stable, qui peut comprendre un établissement stable résultant de la fourniture de services ;
- L'inclusion d'un article sur les rémunérations pour services techniques basé sur l'article 12A du Modèle de l'ONU ;
- Une définition des redevances qui inclut les paiements au titre de l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques ;
- Le droit d'imposer de façon exhaustive les transferts indirects de biens immobiliers ;
- Un critère des objets principaux et la possibilité de recourir à une disposition de limitation des avantages ; et
- Toutes les autres mesures du Projet BEPS se rapportant aux conventions fiscales.

Il importe que les pays veillent à analyser au moins les points ci-après dans le cadre de l'application de ce cadre de politique en matière de convention fiscale durant la préparation de chaque négociation :

- 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, notamment 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 ; et
- Tout autre avantage ou coût que la convention fiscale pourrait avoir pour le pays.



- ▶ Voir les [paragrophes 63 - 76 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter le [Modèle de l'OCDE de 2017 \(PDF\)](#)
- ▶ Consulter le [Modèle de l'ONU de 2017 \(PDF\)](#)
- ▶ 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 idéalement 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.



- ▶ Voir les [paragrophes 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
- ▶ Pour un exemple de modèle régional de convention fiscale, consulter [le Modèle du Forum de l'administration fiscale africaine \(ATAF\)](#)
- ▶ Pour un exemple d'un modèle national de convention fiscale, consulter [le modèle des États-Unis](#)

+ 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 pertinentes à négocier avec un autre pays. Une nouvelle autorisation peut être requise pour chaque ronde de négociations. La pratique en la matière 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 [paragrophes 80 – 84 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir un modèle de demande d'autorisation (Word)
- ▶ Obtenir une liste de contrôle pour la phase préalable aux négociations

+ 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.

La conduite de négociations par le biais de rencontres en personne s'est avérée la façon la plus efficace de faire les choses. Il semblerait difficile d'utiliser la vidéoconférence ou d'autres mécanismes de télécommunication pour une première discussion des différences entre les projets de traités soumis par chaque État ou pour aborder des questions de fond complexes. En règle générale, tant qu'il existe une possibilité de rencontre en personne dans un proche avenir, il semblerait préférable de restreindre l'utilisation des technologies de télécommunication à la discussion de questions spécifiques ou procédurales ou à l'explication préliminaire des positions respectives des États.



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 son équipe de négociation et des personnes qui la composeront, et, par courtoisie, communiquer 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 lieu des négociations, la façon d'y accéder 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, si nécessaire, informer leur ambassade dans le pays où auront lieu les négociations.



- ▶ Voir les [paragraphe 85 – 92 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir une liste de personnes pouvant être contactées au sujet de conventions fiscales (par ex. participants aux réunions du Groupe de travail 1 de l'OCDE, de l'Instrument multilatéral ou du Cadre inclusif) pour chaque pays
- ▶ Obtenir un modèle d'ordre du jour et de liste de participants à la négociation d'une convention fiscale (Word)
- ▶ Obtenir une liste de contrôle des éléments logistiques (PDF)

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



L'équipe doit 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.



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 des milieux des affaires et des ministères et organismes pertinents



Il peut être utile de consulter les milieux des affaires dans le but d'examiner les problèmes auxquels les entreprises sont confrontées ou qu'elles s'attendent à rencontrer dans le cadre d'opérations transfrontalières. Il peut aussi être utile de consulter 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 prudent, dans le cadre de la préparation de négociations avec un autre pays, de consulter les milieux des affaires ainsi que les ministères et organismes pertinents et l'ambassade située dans cet autre pays.



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

+ C.5. Préparation d'un projet de convention en vue de son utilisation dans le cadre de négociations spécifiques



Il peut s'agir du modèle 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.



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

Avant que les négociations ne commencent, il importe que les deux parties échangent au plus tôt leurs projets de convention. Cet échange peut également offrir à un pays l'occasion de souligner et d'expliquer les caractéristiques inhabituelles de son projet s'il peut être difficile de présenter ces dernières (par exemple, en cas de divergences par rapport aux dispositions des Modèles de l'ONU et de l'OCDE) de manière à ce que l'autre équipe puisse les saisir immédiatement durant la rencontre en personne. Le cas échéant, il est souhaitable de s'informer des réserves et positions que chaque pays peut avoir soumises sur le modèle de l'OCDE.



- ▶ Voir le [paragraphe 95 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter un manuel du style établi pour la préparation des dispositions d'une convention (PDF)
- ▶ 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 figurent dans les commentaires des Modèles de l'ONU et de l'OCDE, dans les autres conventions d'un pays et dans les conventions conclues par l'autre pays avec des tiers, ou peuvent être rédigées dans le seul but de répondre à des préoccupations particulières de l'autre pays.



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



- ▶ 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 2017 \(PDF\)](#)
- ▶ Obtenir les informations publiées sur [l'ensemble des conventions des pays](#)

- ▶ Consulter d'autres sources d'information sur [l'ensemble des conventions des pays](#)
- ▶ Consulter un manuel du style établi pour la préparation des dispositions d'une convention (PDF)

+ C.7. Dispositions non négociables



Ces dispositions correspondent à des positions stratégiques ou techniques qu'un pays considère essentielles et doivent être incluses dans toute convention conclue par le pays (voir la sous-section B.1 ci-dessus). Il importe d'établir une distinction entre les dispositions qui sont réellement non négociables et les dispositions qui traduisent une préférence manifeste mais qui, dans certaines circonstances, peuvent être omises.



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 ou positions que chaque pays peut avoir émises sur le modèle de l'OCDE.



- ▶ 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 les engagements 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'expliquer l'interaction 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 de la résidence et de la source du revenu, les types d'entités et leur régime fiscal, etc.

Il est également nécessaire de comprendre quel impact les dispositions d'une convention auront sur l'application de la législation fiscale interne.



- ▶ Voir le [paragraphe 98 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Voir la [section III du Manuel de l'ONU](#) pour une présentation générale 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](#)
- ▶ Accéder au calendrier partagé des ateliers, des cours et des séminaires sur les conventions fiscales organisés par les partenaires de la Plateforme (à paraître)

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



De nombreux pays préparent par écrit une description succincte 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 partie à la convention avant la réunion.



- ▶ Voir le [paragraphe 99 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Lire quelques explications succinctes 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
- ▶ Consulter un exemple d'explication succincte des personnes d'un pays qui ne sont pas des particuliers
- ▶ Consulter un exemple d'explication succincte du régime de pension d'un pays

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



De nombreux négociateurs chevronnés jugent utile de comparer les projets de convention 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 projets. 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 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 ; à cet égard, l'attention doit porter plus particulièrement sur les conventions conclues récemment avec des pays tiers comparables. 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 [paragraphe 100 et 101 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir les informations publiées sur [l'ensemble des conventions des pays](#)
- ▶ Consulter d'autres sources d'information sur [l'ensemble des conventions des pays](#)
- ▶ Obtenir un exemple de document présentant des projets de convention côte à côte (comparant les versions de 2017 du Modèle de l'ONU et du Modèle de l'OCDE).

+ 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 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 à cette fin de consulter son ambassade dans cet autre pays.



- ▶ Voir le [paragraphe 102 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Lire quelques explications succinctes 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](#)

+ D. Conduite 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 et les parties doivent d'abord s'entendre sur l'ordre du jour.

Les deux équipes doivent décider de quelle façon les deux projets de convention seront examinés et modifiés durant la réunion 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 projets proposés par chaque pays aura été préparé avant la réunion de négociation en vue de sa projection et de sa modification durant cette dernière. S'il n'est pas possible de procéder ainsi, les deux équipes peuvent décider d'utiliser l'un des deux projets en tant que document de travail.



- ▶ Voir les [paragrophes 103 - 105 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Obtenir un modèle de comparaison bleu/rouge du projet de convention (Word)
- ▶ 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.



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.



- ▶ 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 (à paraître)

+ 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](#)

+ D.4. Établissement d'une relation



Il convient de conserver un caractère relativement formel aux 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 [paragraphe 109 - 112 du Manuel de l'ONU](#)

► Observer des exemples de situations pouvant survenir lors de négociations (vidéo YouTube)

+ 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. Dans certains cas, la proposition ou la contre-proposition présentée par l'autre équipe peut être plus avantageuse pour la première équipe que celle qu'elle avait initialement présentée.

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 de la réunion de négociation, tant que les questions considérées sont encore fraîches dans toutes les mémoires.



Lorsqu'un point concerne particulièrement l'un des pays, ou 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-même.

Certaines dispositions peuvent être acceptées dans le but de régler des points difficiles, bien que les pays puissent avoir des vues différentes sur les avantages et les inconvénients qu'elles présentent.

Elles peuvent comprendre par exemple :

- une clause de la « nation la plus favorisée » ;
- une clause de « caducité » ;
- une clause relative aux « droits acquis » ; et
- une clause d'effet différé.

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



- ▶ Voir les [paragrophes 113 - 130 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter des exemples de clauses de la nation la plus favorisée (PDF)
- ▶ Consulter des exemples de clause de caducité (PDF)
- ▶ Consulter des exemples de clause relative aux droits acquis (PDF)
- ▶ Consulter des exemples de clause d'effet différé (PDF)
- ▶ Voir un modèle de procès-verbal agréé (Word)

+ D.6. Arguments



Les arguments doivent être fondés sur la logique et sur une politique fiscale 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 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](#)
- ▶ Consulter des bases de données privées contenant des informations 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. Consigner fidèlement par écrit 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 agréé » indiquant que la réunion a eu lieu et consignat les principaux résultats, les questions en suspens, les interprétations convenues, les actions à mener, etc.

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](#)
- ▶ Voir un exemple de la manière de présenter les discussions portant sur un document de travail pendant une réunion de négociation (Word/vidéo YouTube)
- ▶ Voir un exemple/modèle de procès-verbal agréé (Word)

+ 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 traiter 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). Aucun autre changement de l'ordre dans lequel les pays sont mentionnés 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.



- ▶ Voir les [paragrophes 135 - 141 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter une liste de contrôle pour la préparation de la convention en vue de sa signature (PDF)

+ E.2. Traduction et versions officielles



La clause terminale de la convention proposée indique les langues dans 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.

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 [paragraphe 142 - 148 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter des exemples de clause terminale concernant les langues dans lesquelles une convention est signée (Word)
- ▶ Lire différentes versions officielles et non officielles des Modèles de l'ONU et de l'OCDE en différentes langues ;

i

+ E.3. Signature de la convention



L'étape suivante consiste à obtenir l'approbation du gouvernement de chaque État pour la signature de la convention. 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](#) (PDF)
- ▶ Consulter un modèle de document conférant les pleins pouvoirs (Word)
- ▶ Consulter des exemples/options de cérémonies ou de procédures de signature (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.

L'article relatif à l'entrée en vigueur de nombreuses conventions dispose que chaque pays accepte d'informer l'autre pays, par la voie diplomatique, lorsque les conditions ou procédures applicables dans le pays pour l'entrée en vigueur de la convention ont été remplies.



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.



- ▶ Voir les [paragrophes 155 - 162 du Manuel de l'ONU](#)
- ▶ Consulter une liste de contrôle du processus de ratification (PDF) [ici](#)
- ▶ Consulter un modèle d'explication technique d'une convention soumise à l'approbation du parlement ou de l'assemblée législative (Word)

+ 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 d'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, d'insérer un avis dans le journal officiel ou d'inclure cette information sur le site Web de l'administration fiscale ou du ministère chargé des finances.



- ▶ 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)