



HAL
open science

Les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes

Tadas Antanaitis

► **To cite this version:**

Tadas Antanaitis. Les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes. Droit. Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2014. Français. NNT : 2014PA010251 . tel-01908809

HAL Id: tel-01908809

<https://theses.hal.science/tel-01908809>

Submitted on 30 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'UNIVERSITÉ PARIS I – PANTHÉON SORBONNE
L'école doctorale de droit public et de droit fiscal

Les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes

THÈSE
pour l'obtention du titre de

DOCTEUR EN DROIT

présentée et soutenue publiquement
le 24 février 2014

par

Tadas ANTANAITIS

Directeur de recherches:

M. Bernard Castagnède, Professeur à l'Université Paris I – Panthéon Sorbonne

Membres du jury:

M. Martin Collet, Professeur à l'Université Panthéon - Assas

M. Theodore Fortsakis, Professeur à l'Université d'Athènes

M. Gérard Marcou, Professeur à l'Université Paris I – Panthéon Sorbonne

*Aux fiscalistes
des pays baltes
et du monde entier*

Remerciements

Mes remerciements vont en premier lieu à Monsieur le Professeur Bernard Castagnède. Il a su, par sa critique, toujours constructive et bienveillante, par ses conseils et ses encouragements, m'accompagner avec patience jusqu'au bout de ce travail. Je ne saurais jamais assez l'en remercier.

Je remercie Monsieur le Professeur Martin Collet de l'université Panthéon – Assas, Monsieur le Professeur Gérard Marcou, de l'université Paris I – Panthéon Sorbonne et Monsieur le Professeur Theodore Fortsakis de l'université d'Athènes d'avoir accepté de participer au jury de ma soutenance. Leur jugement ne pourra qu'enrichir ma perception du sujet et de mon propre travail.

Je remercie Monsieur le Professeur H. J. Ault de « *Boston College* » et Monsieur le Professeur Frans Vanistendael de « *Katholieke Universiteit Leuven* » pour leurs remarques et conseils très utiles.

Je remercie par ailleurs mes chers amis Madame Françoise Pouillet et Monsieur Yohann Abdelli et Mademoiselle Anne Sophie Le Bris d'avoir procédé à une correction de ma thèse ainsi que Madame Françoise d'Allens pour les encouragements permanents.

Je suis obligé de remercier également mes collègues, personnellement Monsieur Vykintas Virbalis, Madame Vilija Petronienė, Monsieur Mindaugas Šalčius et Monsieur Vytautas Valvonis de la Banque de Lituanie ainsi que la Commission de Surveillance des Assurances pour leur tolérance et encouragements.

Je tiens également à remercier vivement le gouvernement de France pour la confiance morale et le soutien financier qu'ils m'ont apporté pendant mes études doctorales.

Je n'ai aucun mot assez fort pour dire à Sigita Senulytė mon admiration. Toujours à mes côtés, elle a fait preuve d'une patience inépuisable. La joie que constitue l'aboutissement de ce travail, nous la partageons ensemble.

Je remercie également mes parents Jovita Antanaitienė et Donatas Antanaitis et ma sœur Rūta Antanaitytė. Leur présence discrète et attentive tout au long de ce parcours a toujours été d'un grand réconfort.

Je remercie enfin tous mes proches, famille et amis, pour leur soutien constant, leurs encouragements, ainsi que pour l'aide précieuse qu'ils ont pu m'apporter lors de l'achèvement de ce travail.

Résumé :

Le premier but de cette thèse de doctorat est d'analyser les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes en comparant les règles des pays baltes avec les propositions de l'OCDE, les exigences du droit communautaire ainsi qu'avec les règles des autres pays européens. On analyse si les systèmes de fiscalité directe des pays baltes, qui sont relativement jeunes et n'ont pas de longues traditions, sont compatibles d'un côté avec les standards de la fiscalité internationale des pays membres de l'OCDE et, d'un autre côté, avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

Le deuxième but de la thèse est de proposer des conseils et recommandations, sur la façon dont la régulation fiscale nationale, européenne et communautaire pourrait être améliorée. A la fin de chaque chapitre ainsi qu'à la fin de chaque grande partie et à la fin de cette thèse, on présente les conseils et les recommandations.

La première partie analyse les aspects internationaux de la fiscalité directe des revenus de l'activité des entreprises. La deuxième partie examine les règles concernant la fiscalité des revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances). Dans la troisième partie on analyse les principes du droit fiscal des pays baltes concernant la lutte contre les paradis fiscaux ainsi que les principes de la coopération internationale entre les administrations fiscales.

Mots clés :

Pays baltes ; Lituanie, Lettonie, Estonie, fiscalité directe ; fiscalité des entreprises, droit fiscal de l'Union Européenne, l'OCDE.

Summary in English:

The first objective of this doctoral thesis is to analyze the international aspects of taxation of companies in the Baltic States. The research compares the rules of tax law in the Baltic countries with the OECD proposals and recommendations, EU law requirements as well as with analogical rules in other European countries. It analyzes whether rules of direct taxation of companies in the Baltic countries, which are relatively young and do not have long traditions, follow the international standards proposed by the OECD as well, whether these rules are compatible with EU law requirements and analogical rules of other European states.

The second goal of this thesis is to provide advice and recommendations on how national tax law and the provisions of EU law could be improved. Advice and recommendations are being presented at the end of each chapter, then at the end of each major part and finally, at the end of whole thesis.

The first part analyses the international aspects of direct taxation of income from business activity. The second part devoted to examining the rules regarding the taxation of passive income (dividends, interest and royalties). Finally, the third part analyses the principles of tax law in the Baltic countries concerning tax havens and the international cooperation between tax administrations.

Keywords:

Baltic countries, Lithuania, Latvia, Estonia, direct taxation, corporate taxation, tax law of the European Union, OECD.



Carte 1. Les États contemporains de la mer Baltique.

Source: <http://www.europe-atlas.com/baltic-sea.htm>

SOMMAIRE

LES ABRÉVIATIONS	8
INTRODUCTION GÉNÉRALE	9
I. LE CADRE DE LA RECHERCHE : LES PAYS BALTES ET LE DÉVELOPPEMENT DE LEURS SYSTÈMES FISCAUX	11
<i>Section 1. Le développement de l'Etat et de la fiscalité des pays baltes</i>	<i>11</i>
§ 1. Bref aperçu de l'histoire des pays baltes.....	11
§ 2. L'histoire de la fiscalité des pays baltes.....	18
<i>Section 2. Les principes fondamentaux de l'imposition du bénéfice des entreprises dans le droit fiscal des pays baltes.....</i>	<i>26</i>
§ 1. Les sujets de l'imposition du bénéfice des entreprises en vertu des lois fiscales des pays baltes	27
A. Le principe général de l'assujettissement à l'imposition de toutes les formes juridiques de personnes morales	28
B. Les exceptions au principe général.....	32
§ 2. La détermination du résultat imposable des entreprises en vertu du droit fiscal national des pays baltes.....	34
A. La définition de revenu en vertu des lois fiscales des pays baltes	35
B. Le moment de l'imposition et le fait générateur	38
C. Les principes du calcul du bénéfice imposable des entreprises en vertu des lois fiscales des pays baltes.....	41
II. LA PROBLÉMATIQUE DE LA RECHERCHE : LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES DES PAYS BALTES FACE AUX EXIGENCES DU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE ET DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL.....	44
<i>Section 1. Le droit fiscal des pays baltes et le contexte international</i>	<i>44</i>
<i>Sous-section 1. Le droit fiscal conventionnel comme une source des règles de l'imposition du bénéfice des entreprises</i>	<i>45</i>
§ 1. Le principe de la priorité des normes conventionnelles face aux normes de la loi nationale	46
§ 2. La convention modèle de l'OCDE comme une source de l'inspiration des conventions fiscales des pays baltes.....	49
<i>Sous-section 2. La politique fiscale internationale des pays baltes comme facteur déterminant de réseau conventionnel.....</i>	<i>51</i>
§ 1. La notion et l'importance de la politique fiscale internationale.....	51
§ 2. La politique fiscale internationale et le réseau des conventions fiscales des pays baltes.....	53
§ 3. La politique fiscale internationale des pays baltes et la question de la Russie	54
A. Les relations politiques et économiques des pays baltes avec la Russie.....	54
B. Les relations fiscales des pays baltes avec la Russie.....	56
<i>Section 2. Le droit fiscal des pays baltes face aux exigences du droit de l'Union Européenne ...</i>	<i>59</i>
§ 1. L'obligation de respecter les libertés fondamentales	59
§ 2. L'harmonisation de certains aspects de la fiscalité directe des entreprises	68
III. LA STRUCTURE DE LA RECHERCHE : LES RÈGLES DE LA FISCALITÉ DES REVENUS D'ACTIVITÉ ET LES RÈGLES DE LA FISCALITÉ DES REVENUS PASSIFS	71

PREMIÈRE PARTIE
FISCALITÉ INTERNATIONALE DES ENTREPRISES EN MATIÈRE DE REVENUS
D'ACTIVITÉ..... 74

Chapitre I

L'imposition des entreprises résidentes	76
<i>Section 1. Les principes de la responsabilité fiscale des entreprises résidentes</i>	<i>77</i>
<i>Sous-section 1. Les critères de la résidence des entreprises dans les pays baltes</i>	<i>78</i>
§ 1. Les critères de la résidence des entreprises en vertu du droit national des pays baltes	78
A. Le principe.....	78
B. Le choix d'un seul critère comme le choix politique	80
§ 2. La résidence fiscale des entreprises en droit conventionnel des pays baltes	81
A. Les tendances générales de la pratique conventionnelle des pays baltes	81
B. L'impact de l'OCDE pour la fiscalité des pays baltes en matière de la résidence fiscale des entreprises.....	84
§ 3. Les critères de la résidence fiscale des entreprises des pays baltes dans le contexte européen	85
A. Les critères de la résidence fiscale des entreprises dans le droit des certains pays de l'Europe.....	85
B. La question de la résidence fiscale de la société européenne et son impact pour les pays baltes.....	86
<i>Sous-section 2. Le principe de la mondialité du bénéfice imposable des revenus des entreprises résidentes dans le droit fiscal des pays baltes</i>	<i>90</i>
§ 1. Le principe de mondialité du bénéfice imposable en droit fiscal national des pays baltes	91
A. Le contexte européen et américain comme la source d'inspiration du principe de la mondialité dans le droit fiscal des pays baltes.....	91
B. Le principe de la mondialité du bénéfice imposable dans les dispositions des lois fiscales des pays baltes.....	96
§ 2. L'imposition des entreprises résidentes dans le droit conventionnel des pays baltes.	105
A. Les sources de l'inspiration des principes du droit fiscal conventionnel des pays baltes	105
B. Les principes de l'imposition des entreprises résidentes dans le droit fiscal conventionnel des pays baltes	106
<i>Conclusions de la section 1 et les propositions</i>	<i>108</i>
<i>Section 2. L'imposition des gains en capital des entreprises.....</i>	<i>110</i>
<i>Sous-section 1. Les problèmes de la définition des gains en capital dans le droit fiscal des pays baltes</i>	<i>111</i>
§ 1. Les sources de l'inspiration de la définition des gains en capital	111
A. L'absence de la définition des gains en capital dans la convention modèle de l'OCDE	111
B. Les principes communs de la pratique des pays d'Europe.....	112
§ 2. La question de la compatibilité des définitions du droit fiscal national des pays baltes avec le droit de l'UE	113
A. Le contenu des définitions en droit communautaire	114
B. Le problème de la compatibilité des définitions des pays baltes avec les exigences du droit communautaire	116
<i>Sous-section 2. Les règles de l'imposition des gains en capital</i>	<i>120</i>

§ 1. Question de la compatibilité des règles de la fiscalité des gains en capital du droit fiscal national des pays baltes avec le droit de l'UE.....	121
A. Les principes de l'imposition des gains en capital en droit européen.....	121
B. Les problèmes de la transposition des principes du droit européen de l'imposition des gains en capital en droit fiscal des pays baltes.....	125
§ 2. La base imposable élargie des gains en capital en droit fiscal conventionnel des pays baltes.....	128
A. Les principes de la convention modèle de l'OCDE comme sources de l'inspiration des règles de l'imposition des gains en capital du droit fiscal interne des pays baltes.....	128
B. Les dérogations à la convention modèle dans le droit des pays baltes.....	131
<i>Conclusions de la section 2 et les propositions</i>	134
Conclusions du chapitre I et les propositions.	136

Chapitre II.

L'imposition des établissements stables	139
<i>Section 1. La définition d'établissement stable dans le droit fiscal des pays baltes</i>	<i>140</i>
§ 1. Les définitions de l'établissement stable en droit national des pays baltes.....	140
A. Les sources de l'inspiration de la définition de l'établissement stable dans le droit fiscal interne des pays baltes.....	141
B. Les dérogations à la convention modèle des définitions du droit fiscal interne des pays baltes.....	146
§ 2. Les particularités des définitions de l'établissement stable en droit conventionnel des pays baltes.....	154
A. Les dispositions concernant la durée du chantier.....	154
B. Les dispositions concernant l'établissement stable – représentant.....	156
<i>Section 2. Les principes généraux de l'imposition des établissements stables dans les pays baltes</i>	<i>160</i>
§ 1. Les principes généraux de l'imposition des établissements stables du droit national des pays baltes.....	160
A. Les principes de l'imposition des revenus des établissements stables dans les systèmes traditionnels du calcul du bénéfice imposable.....	161
B. Les principes de l'imposition des revenus des établissements stables dans le système du calcul du bénéfice imposable innovant.....	172
§ 2. Les tendances du droit conventionnel des pays baltes.....	178
A. Les tendances générales.....	178
B. Les dispositions particulières.....	183
Conclusions du chapitre II	192

CONCLUSIONS DE LA PREMIÈRE PARTIE..... 194

DEUXIÈME PARTIE

FISCALITÉ INTERNATIONALE DES ENTREPRISES EN MATIÈRE DE REVENUS

PASSIFS 200

Chapitre I

L'imposition internationale des dividendes	203
<i>Section 1. La définition des dividendes dans le droit des pays baltes</i>	<i>205</i>
§ 1. Les questions problématiques des définitions des dividendes dans le droit fiscal national des pays baltes.....	205

A. Les problèmes de la définition des dividendes.....	206
B. Les problèmes des définitions légales des dividendes en droit fiscal national des pays baltes.....	208
§ 2. La définition des dividendes dans le droit conventionnel des pays baltes.....	211
A. Les sources de l'inspiration.....	211
B. Les particularités des définitions des pays baltes.....	213
<i>Section 2. Les principes de l'imposition des dividendes dans les pays baltes.....</i>	<i>216</i>
§ 1. Les principes du droit national des pays baltes.....	219
A. Les principes de la fiscalité internationale des dividendes des pays baltes.....	219
B. Les problèmes de l'imposition et questions de la compatibilité avec le droit de l'UE.....	228
a. Question de la compatibilité du système de fiscalité des revenus distribués avec le principe de l'interdiction de la retenue à la source.....	228
b. La fiscalité internationale des dividendes dans les pays baltes et la question de la compatibilité avec la directive 90/435 « mères et filiales ».....	241
§ 2. Les principes du droit conventionnel des pays baltes.....	250
A. Le principe de la retenue à la source dans le droit conventionnel des pays baltes..	250
B. Les tendances à élargir la base imposable au bénéfice de l'État de la source des dividendes.....	253
Conclusions du chapitre I et les propositions.....	257
Chapitre II	
L'imposition internationale des intérêts et des redevances.....	261
<i>Section 1. La définition des intérêts et des redevances dans le droit des pays baltes.....</i>	<i>262</i>
§ 1. Les définitions des intérêts et des redevances du droit national des pays baltes.....	262
A. Les travaux de l'OCDE comme source de l'inspiration des définitions des intérêts et des redevances dans le droit interne des pays baltes.....	263
B. L'influence du droit de l'UE pour les définitions des intérêts et des redevances dans le droit des pays baltes.....	271
§ 2. Les définitions des intérêts et des redevances du droit conventionnel des pays baltes.....	274
A. Les tendances générales.....	275
B. Les dérogations particulières.....	276
<i>Section 2. Les principes de l'imposition des intérêts et des redevances dans les pays baltes....</i>	<i>277</i>
§ 1. Les principes du droit national des pays baltes.....	282
A. Les principes généraux de l'imposition des intérêts et des redevances.....	282
B. Question de la compatibilité du droit fiscal national des pays baltes avec le droit de l'UE.....	289
§ 2. Les principes du droit conventionnel des pays baltes.....	296
A. Les principes de l'imposition des intérêts et les dérogations.....	297
B. Les principes de l'imposition des redevances et les dérogations.....	301
Conclusions du chapitre II et les propositions.....	308
CONCLUSIONS DE LA DEUXIÈME PARTIE.....	312

TROISIÈME PARTIE
LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX
ET LA COOPERATION INTERNATIONALE 317

Chapitre I. Coopération internationale entre les administrations fiscales 319

Section 1. Les principes de la coopération internationale en matière fiscale en droit fiscal des pays baltes en comparaison avec le standard de l'OCDE..... 320

§ 1. Les principes des échanges de l'information en droit fiscal interne des pays baltes .. 322

A. Les tendances générales 323

B. La question du secret bancaire dans les pays baltes 329

§ 2. Les principes des échanges de l'information en droit fiscal conventionnelle des pays baltes 332

A. Les tendances générales 332

B. Les problèmes d'échange de l'information faisant partie du secret bancaire dans les conventions fiscales des pays baltes..... 333

Section 2. La coopération européenne en matière fiscale et les pays baltes 336

§ 1. La compatibilité du droit fiscal des pays baltes avec les principes du droit de l'Union Européenne de la coopération des administrations fiscales 336

A. Les principes du droit de l'Union Européenne concernant la coopération entre les administrations fiscales..... 336

B. La compatibilité du principe du secret bancaire dans les pays baltes avec les exigences du droit de l'Union Européenne 341

§ 2. Les problèmes actuels de la coopération européenne en matière fiscale et le droit des pays baltes 343

A. Les problèmes de la coopération avec les pays de l'Espace Economique Européen et le droit des pays baltes 343

B. Les problèmes de la protection des droits de l'homme en matière de coopération fiscale entre les pays d'Europe et le droit des pays baltes..... 349

Conclusions du chapitre I et les propositions 352

Chapitre II.

La lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale 355

Section 1. Les phénomènes des paradis fiscaux et l'évasion fiscale et les pays baltes..... 356

§ 1. Les raisons d'être des paradis fiscaux et les problèmes de la qualification juridique. 356

A. L'absence d'une définition commune 357

B. Les critères des paradis fiscaux 358

§ 2. Les pays baltes comme les paradis fiscaux 361

A. La fiscalité des pays baltes en vertu des critères des paradis fiscaux 361

B. Les problèmes concernant les échanges de renseignements dans les pays baltes... 363

Section 2. Les principes de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale internationale dans le droit fiscal des pays baltes..... 364

§ 1. Les problèmes de la qualification juridique des paradis fiscaux dans le droit des pays baltes 365

A. Les principes de l'identification des paradis fiscaux dans le droit des pays baltes. 365

B. Question de la compatibilité des définitions du paradis fiscal du droit des pays baltes avec les exigences du droit de l'Union Européenne 375

§ 2. Les principes anti-abus dans le droit des pays baltes 379

A. Les principes anti abus en vertu du droit des pays baltes et leurs limites 380

B. La question de la compatibilité des règles anti-abus des pays baltes avec le droit de l'UE et ses limites..... 392

Conclusions du chapitre II et propositions	401
CONCLUSIONS DE LA TROISIÈME PARTIE	406
CONCLUSIONS GÉNÉRALES ET LES PROPOSITIONS.....	409
BIBLIOGRAPHIE	425

LES ABRÉVIATIONS

ACCIS	L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés
CJCE	La Cour de Justice des Communautés Européennes
CJUE	La Cour de Justice de l'Union Européenne
CIJ	La Cour internationale de Justice
FSA	Financial Services Authority of the United Kingdom (L'autorité de surveillance du marché financier du Royaume Uni)
IR	L'impôt sur le revenu
IS	L'impôt sur les sociétés
OTAN	L'organisation du Traité de Atlantique Nord
OCDE	L'organisation de coopération et développement économique
SE	La Société Européenne (ou <i>Soicietas Europae</i> en Latin)
SCE	Société coopérative européenne
TVA	La taxe sur la valeur ajoutée

*Chaque pays doit rester maître de la conception
de son système fiscal,
à condition de respecter ce faisant des normes
admises sur le plan international¹*

INTRODUCTION GÉNÉRALE

1. Pendant la dernière vingtaine d'années, de grands changements géopolitiques ont eu lieu sur le continent européen. Trois petits pays du bord oriental de la mer Baltique ont reconstruit leur indépendance, ils sont devenus membres de l'Union Européenne et, grâce au marché intérieur, des acteurs de l'économie européenne. L'Estonie est déjà devenue membre de l'organisation de coopération et de développement économique, la Lettonie et la Lituanie souhaitent aussi en devenir membres.

L'histoire générale et l'histoire fiscale de ces pays sont très compliquées. Pendant la dernière vingtaine d'années, ils ont dû reconstruire leurs indépendances ainsi que des économies nationales de marché, et établir une législation conforme aux standards occidentaux contemporains. En matière de fiscalité directe des entreprises, ces trois pays sont assez innovateurs : la Lituanie et Lettonie appliquent des taux bas d'imposition des entreprises, l'Estonie n'impose le bénéfice des sociétés qu'au moment de la distribution. **Considérant que les pays baltes sont membres de l'Union Européenne et souhaitent devenir membres de l'OCDE, les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes sont des sujets actuels non seulement pour ces trois petits pays, mais pour toute l'Union Européenne.**

2. Le premier but de cette thèse de doctorat est d'analyser les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes² en comparant les règles des pays baltes avec les propositions de l'OCDE, les exigences du droit communautaire ainsi qu'avec les règles des autres pays européens. On va essayer de répondre à la question de savoir si les systèmes de fiscalité directe des pays baltes sont compatibles d'un côté avec les standards de la fiscalité internationale des pays membres de l'OCDE et, d'un autre côté, avec les exigences du droit communautaire. Les pays membres de l'OCDE sont choisis comme objet de cette étude pour deux raisons. Premièrement, l'Union Européenne et en particulier certains pays (Royaume Uni, Allemagne, France, Pologne, pays Scandinaves) qui sont aussi membres de l'OCDE sont les principaux partenaires commerciaux des pays baltes. Deuxièmement, l'OCDE est une organisation très active en matière de fiscalité

¹ La concurrence fiscale dommageable: Un problème mondial. L'OCDE; 1998. P. 15.

² La thèse de doctorat analyse le droit en vigueur jusqu'à Novembre 2013.

internationale. Non officiellement, elle est considérée comme une « organisation mondiale des impôts ». La convention modèle, les standards de prix de transfert et les autres standards développés par cette organisation sont acceptés non seulement par les pays membres, mais par un grand nombre d'autres pays du monde entier. Les exigences du droit communautaire sont de plus en plus importantes dans toutes les matières, et englobent la fiscalité directe internationale. Bien qu'en vertu des traités la fiscalité directe est laissée à la compétence des pays membres de l'UE, la Cour de Justice de l'UE joue un rôle de plus en plus important en matière de fiscalité directe. Pour cette raison, la question de savoir si le droit fiscal international des pays baltes est compatible avec les exigences communautaires est toujours très actuelle.

3. Le deuxième but de la thèse est de proposer des conseils et recommandations, sur la façon dont la régulation fiscale nationale, européenne et communautaire pourrait être améliorée. En analysant la compatibilité des lois fiscales des pays baltes avec le droit communautaire et la pratique de l'OCDE, on va non seulement vérifier la compatibilité des lois des pays baltes avec le droit de l'Union Européenne et la pratique internationale, mais aussi on va donner des conseils, basés sur la recherche faite, comment les règles internationales, communautaires et nationales pourraient être améliorées.

4. Il faudrait soulever une première hypothèse, que les pays baltes, bien que séparés de la civilisation d'Europe occidentale et du système juridique continental, à cause de leur histoire particulière pendant la seconde moitié du XXème siècle, ont développé pendant les vingt dernières d'années un système de fiscalité directe des entreprises, compatible avec les standards développés par l'OCDE et appliqués par les pays occidentaux.

5. Le but de cette thèse de doctorat est la comparaison du droit fiscal international des pays baltes avec le droit fiscal international des pays occidentaux, mais aussi il conviendra de vérifier la compatibilité du droit fiscal des pays baltes (les aspects internationaux de la fiscalité des entreprises) avec les exigences du droit communautaire. Pour cette raison, une deuxième hypothèse est soulevée : la compatibilité avec le droit de l'Union Européenne du droit fiscal des pays baltes ne pose pas de grandes difficultés.

6. Afin de répondre aux questions soulevées, il faudrait aussi soulever certaines questions problématiques supplémentaires : est-ce que les pays baltes pourraient être considérés comme des paradis fiscaux ? Est-ce que les systèmes de l'imposition des pays baltes correspondent avec leur réalité économique ? Quelles sont les relations fiscales entre les pays baltes et leur grand voisin – la Russie ?

I. LE CADRE DE LA RECHERCHE : LES PAYS BALTES ET LE DÉVELOPPEMENT DE LEURS SYSTÈMES FISCAUX

7. Cette thèse a pour objet de rechercher les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes, et leur état actuel. Mais, afin de comprendre les questions de la fiscalité internationale des entreprises, il faudrait d'abord connaître les principes et les règles principales de la fiscalité de l'entreprise. En effet, la fiscalité est liée avec le développement de l'État. Pour cette raison, pour mieux comprendre les particularités baltiques de la fiscalité, avant d'approfondir aux questions de la fiscalité internationale, il faudra se familiariser avec le développement des États baltes et les faits principaux de l'histoire fiscale des pays baltes.

Section 1. Le développement de l'Etat et de la fiscalité des pays baltes

8. Afin de comprendre le phénomène de la fiscalité baltique des entreprises, il faudra voir leur développement, qui est indissociable de l'histoire des États baltes. D'un autre côté, le développement de la fiscalité est influencé par le développement général de l'État. Pour cette raison, cette section est divisée en deux paragraphes : Bref aperçu de l'histoire des pays baltes et l'histoire de la fiscalité des pays baltes.

§ 1. Bref aperçu de l'histoire des pays baltes

9. Le développement du système fiscal de l'État est inséparable du développement historique de l'État. Donc, pour commencer l'analyse du droit fiscal des pays baltes, il faudrait d'abord expliquer, ce que veut dire la notion « pays baltes » et faire connaître en général leur histoire.

10. Situés au bord oriental de la mer Baltique, les trois pays Baltes – Lituanie, Lettonie, Estonie – forment aujourd'hui une région particulière de l'Europe nord-orientale. La mer Baltique est entourée par plusieurs pays européens : Lituanie, Estonie, Lettonie, Pologne, Allemagne, Danemark, Suède, Finlande, Russie (voir la carte au début). Mais seuls les trois petits pays – Lituanie, Lettonie et Estonie – situés au bord oriental de la mer sont aujourd'hui nommés « les pays baltes ». Dans la presse ou la littérature, on utilise cette dénomination plus que les noms des trois pays. Cette dénomination n'est pas donnée par hasard – elle souligne le particularisme des ces trois pays et leurs différences par rapport aux autres voisins baltes.

11. Les trois pays ont une histoire différente. Au XIIIe siècle dans les terres lettones et estoniennes, l'État de Livonie, administré par l'archevêque de Riga, des frères-moines de l'ordre

teutonique et les régents du Danemark, est créé. Les peuples lettons, lives et estoniens sont devenus des paysans contrôlés et taxés par les seigneurs allemands ou scandinaves. Grâce à sa position géopolitique favorable au commerce international, la Livonie devient un acteur important du commerce européen. La Livonie possédait au XVIème siècle une des principales flottes du monde, et devint une puissance coloniale (avec des colonies à Tobago aux Antilles et sur l'île James au large de la Gambie en Afrique). Mais la Livonie, qui est un État moins fort entre les pays plus puissants, devient une victime des jeux géopolitiques de ses voisins : Lituanie, Suède et Russie. Finalement, en 1721 en conséquence de la Grande Guerre du Nord, la Russie prend le contrôle de la Livonie. Les peuples lettons et estoniens restent sous l'occupation russe jusqu'à la Première Guerre Mondiale.



Carte 2. La Livonie.

Source: Bibliothèque nationale de l'Estonie.

12. La Lituanie a eu une histoire totalement différente de ses voisins baltes. Contrairement aux lettons et aux estoniens, les lituaniens se sont défendus avec succès contre les chevaliers teutoniques et ont créé leur propre État. Le duc lituanien Mindaugas avait uni toutes les tribus lituaniennes et est devenu le premier roi de Lituanie. Le nouvel État commence une expansion vers l'Est et le territoire

de la Biélorussie. L'Ukraine et beaucoup de terres russes deviennent des parties de l'Empire de Lituanie. La superficie du Grand Duché de la Lituanie était à l'époque d'environ 1 million de km² (environ deux fois la superficie de la France métropolitaine contemporaine). Sous le règne du Grand Duc Vytautas le Grand (1392 – 1410), la Lituanie obtient un accès à la Mer Noire et devient la première puissance européenne. Au XVIème siècle la noblesse lituanienne décide de faire une union avec la Pologne à cause de la menace de Moscou. En 1569, est signé le traité de Lublin : la Lituanie et la Pologne s'unissent en un seul pays, la Rzeczpospolita ou « République des Deux Nations » (dénomination officielle de cet État). C'était une confédération des deux États, la Lituanie maintenant ses lois, son administration et sa monnaie. L'État des Deux Nations était un des premiers États fédéraux au monde. Selon les lois lituanienes de l'époque, les étrangers (y compris les polonais) n'avaient pas le droit d'acquérir de la terre en Lituanie ou de prendre des postes dans l'administration de Lituanie. La forme de gouvernement du pays était particulière: le monarque était la tête nominale du pays, mais ses pouvoirs étaient très limités. Les questions principales étaient décidées par le Parlement de la noblesse. Chaque noble avait le droit d'y être représenté sans considération pour sa fortune Pour prendre une décision il fallait obtenir l'unanimité des votes des représentants. Le trône n'était pas successoral, mais on organisait les élections du monarque dans le Parlement des nobles après la mort de l'ancien monarque.



Carte 3. Le Grand Duché de Lituanie au début du XVème siècle.

Source: Forum sur l'histoire de la Lituanie <http://viduramziu.istorija.net/>

13. Il est intéressant de noter que les questions fiscales furent aussi le prétexte de la guerre de Livonie au XVIème siècle : la Russie affirmait que les terres d'Estonie devaient payer certains impôts pour la Russie (sous le règne d'Ivan IV dit « Ivan le Terrible »). L'Estonie avait refusé et avait demandé l'aide de la Lituanie et de la Pologne dans ce conflit contre la Russie. Ce fut le prologue de la guerre de Livonie.

14. L'héritage du droit de la République des Deux Nations est important. En 1529, parut le premier statut de la Lituanie. C'était la source du droit écrit. Ce droit écrit de l'ancienne époque prévoyait d'abord les privilèges de la noblesse lituanienne. En 1566, le deuxième statut de la Lituanie entre en vigueur. Ce statut prévoyait aussi les règles de la cour et de l'administration. Le privilège de la noblesse d'être représenté au parlement était aussi prévu³. Finalement, déjà après l'Union de Lublin était préparée la dernière version du statut – le troisième statut (entré en vigueur en 1588). Ecrit en vieux slave (la langue qui était à l'époque la langue officielle écrite du Grand-Duché de la Lituanie), ces statuts furent la source principale du droit en Lituanie pendant des siècles. Au XVIème siècle, c'était une des lois les plus modernes en Europe. Parlant en termes de droit contemporain, les statuts étaient la source des droits constitutionnel, administratif, procédural, civil et familial. Selon les statuts de la Lituanie, dans le pays était établie la tolérance religieuse. Les droits des femmes étaient particulièrement protégés. Les nobles ne pouvaient être arrêtés que sur décision de la cour (sauf cas particuliers). Les paysans et la bourgeoisie n'avaient pas le droit de gouverner le pays, ces deux classes n'étaient pas représentées au parlement. Les lois devaient d'abord être votées au parlement pour entrer en vigueur. Le statut prévoyait aussi un appel pour les décisions des cours de premier ressort. Le statut fut supprimé seulement en 1840, déjà sous l'occupation russe⁴. Finalement, la constitution, la première en Europe et la deuxième du monde, créait la République des Deux Nations. La constitution était inspirée par les idées du siècle des lumières, par les ouvrages de Jean-Jacques Rousseau, Charles-Louis Montesquieu, Emmanuel Kant et John Locke. Les auteurs du texte de la constitution connaissaient aussi l'esprit de la déclaration d'Indépendance de 1776, de la Constitution des Etats-Unis de 1787 et la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. La Constitution fut proclamée à Varsovie le 3 mai 1791 mais, malheureusement, n'est jamais entrée en vigueur. La Constitution prévoyait les droits de tous les états : paysans, bourgeois, juifs, sans aucun privilège exceptionnel pour la noblesse. Le trône du monarque n'était plus électoral, mais successoral. Chaque citoyen avait l'obligation de défendre la République. L'institution législative du pays était le parlement, élu par la noblesse et par la bourgeoisie. Après ces changements, la Lituanie devenait une partie d'un État confédéral.

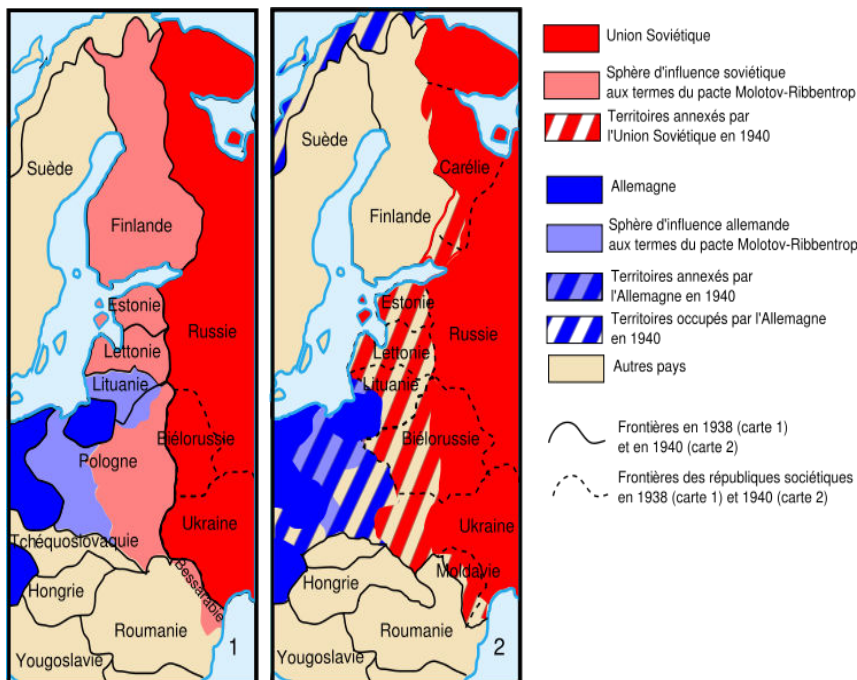
³ M. Maksimaitis, St. Vancevičius. Lietuvos valstybės ir teisės istorija. Vilnius, Justitia 1997. P. 60.

⁴ Lietuvos istorija. Red. A. Šapoka. Vilnius, Mokslas. 1989. P. 298.

15. A cause de sa faiblesse interne et de l'absence de forces armées assez fortes pour défendre son propre pays, à la fin du XVIIIème siècle la République des Deux Nations fut partagée par ses voisins plus forts : l'empire de Russie, l'empire d'Autriche et le Royaume de Prusse. Ces trois voisins décidèrent par deux fois (en 1772 et en 1793) de se partager la République. A chaque fois, certains territoires de la République furent pris par la Russie, l'Autriche et la Prusse. La dernière fois, en 1795, la République fut entièrement partagée et la Lituanie et la Pologne disparurent de la carte d'Europe. La plus grande partie du territoire de la Lituanie contemporaine était devenu une partie de l'empire de Russie, l'autre partie – de la Prusse.

16. La chance d'obtenir l'indépendance pour les peuples baltes fut la première Guerre Mondiale. Après la révolution en Russie et la défaite de l'Allemagne en guerre (qui avaient occupé les territoires des pays baltes pendant la première Guerre Mondiale), ni la Russie, ni l'Allemagne n'avaient assez de forces pour maintenir le contrôle des pays baltes. En 1918, les trois pays déclarèrent l'indépendance. Après de petites guerres d'indépendance contre les bolcheviks, les troupes séparatistes des allemands et polonais, l'indépendance des trois nouveaux États baltes fut reconnue internationalement. En septembre 1921, les trois pays baltes étaient invités à se joindre à la Société des Nations.

17. L'Union Soviétique et l'Allemagne national-socialiste signèrent le pacte de non agression à Moscou le 23 août 1939 (voir l'annexe IV). Outre cet accord de non-agression, ce pacte définissait aussi une répartition des sphères d'influence de l'Allemagne et de l'URSS dans les pays les séparant. Selon le protocole secret, la Lettonie et l'Estonie devaient devenir des territoires de la zone d'influence de l'Union Soviétique. La Lituanie, selon la première version du protocole, devait faire partie d'une zone d'influence allemande. Mais, après des négociations secrètes entre les soviets et les allemands, la Lituanie (sauf quelques parties du territoire peuplées par les ethniques allemands) devait faire partie de la zone d'influence de l'Union Soviétique.



Carte 4. Répartition des territoires prévue par les protocoles secrets du pacte, et changements effectifs de frontières en 1940.

Source: http://fr.wikipedia.org/wiki/Pacte_germano-sovi%C3%A9tique

18. Les soviets avaient établi un système de gouvernement communiste. Légalement, chaque république soviétique était souveraine, et avait même le droit de quitter l'Union Soviétique⁵. Mais en réalité, tout le pouvoir était contrôlé par le parti communiste de l'Union Soviétique. Dans chaque république fonctionnait une division territoriale du parti. Les décisions les plus importantes étaient prises à Moscou, les gouvernements des républiques devaient seulement exécuter les ordres du pouvoir central. Le régime était protégé par l'armée soviétique, la police et les structures de répression (KGB en russe).

19. Avec l'élection de *Michail Gorbatchev* comme secrétaire général du parti communiste en 1985, commença le mouvement de *perestroïka* (changement en russe). Le 11 mars 1990, la Lituanie fut la première république soviétique à déclarer son indépendance. En mai, l'indépendance était proclamée par la Lettonie et l'Estonie. Juridiquement, les pays baltes avaient choisi de reconstruire les indépendances qui existaient avant la guerre et non de déclarer à nouveau leur indépendance, afin d'assurer la continuité des États. Le 17 septembre 1991, les trois pays baltes étaient invités à rejoindre les Nations Unies.

20. Du point de vue des juristes baltes, les États baltes avaient été illégalement (du point de vue du droit international public) occupés par l'Union Soviétique. Donc, en conséquence, d'une part, les États baltes sont héritiers des droits et des obligations des États baltes qui existaient avant la

⁵ Article 69 de la Constitution de 1978 de la République soviétique de Lituanie.

deuxième guerre mondiale et, d'autre part, les États baltes contemporains ne sont pas héritiers des droits et obligations de l'Union Soviétique. En matière fiscale cela signifie que les traités internationaux (y compris les conventions fiscales) signés par l'Union Soviétique n'ont aucune force juridique pour les pays baltes.

21. Le dernier grand événement politique fut l'adhésion des pays baltes à l'OTAN en mars 2004 et à l'Union Européenne le 1^{er} mai 2004. Pour les systèmes juridiques aussi, l'intégration européenne était le moment de réviser le droit national des trois pays, afin d'accorder les normes internes avec l'acquis communautaire. Le droit fiscal des pays baltes était également révisé pour respecter les exigences communautaires.

22. L'histoire économique des pays baltes après la restauration de l'indépendance. Après la restauration de leur indépendance, les pays baltes durent aussi faire des réformes économiques pour la libéralisation et la transition de l'économie dirigée vers l'économie de marché. Les trois États avaient les mêmes soucis⁶ :

- Diminuer le rôle de l'État dans l'économie - en Union Soviétique, toute l'économie était directement contrôlée par l'État. Cela n'était plus compatible avec les principes de l'économie de marché ;
- Ramener la liberté dans l'économie et libéraliser les prix – en Union Soviétique, les prix étaient définis par les institutions de planification de l'économie ;
- Rétablir la propriété privée – en Union Soviétique la propriété privée n'existait que pour les choses personnelles. Les acteurs de l'économie (les usines, banques, autres entreprises) et même le logement personnel étaient la propriété de l'État. On devait lancer de grands programmes de privatisation ;
- Assurer l'indépendance économique : établir les monnaies nationales, les banques centrales, des budgets indépendants ;
- Etablir une base juridique conforme aux nouveaux besoins.

23. Il faut noter, que les pays baltes, en tant que pays récents, ont bénéficié des conseils des experts du Fonds monétaire international, de la Banque mondiale, des autres organisations internationales et des gouvernements des pays occidentaux. Cette aide des experts était très utile pour des pays récents n'ayant pas de traditions d'économies de marché. D'autre part, l'aide des experts a contribué au développement du droit des pays baltes, y compris du droit fiscal : le droit fiscal des pays baltes, grâce à l'aide de ces experts, a plus facilement adopté les idées et notions fondamentales du

⁶ Economy of Baltic states. Fiscal and monetary policies inc transition to a market economy. University of Helsinki
<http://www.helsinki.fi/>

droit fiscal des pays européens. L'influence de l'OCDE pour le développement de la fiscalité balte est aussi irréfutable.

24. L'année 1991 est la première année où les pays baltes ont établi leurs propres budgets. Auparavant, chaque année, une certaine partie des revenus étaient virée à Moscou. Ils avaient également fondé leurs propres banques centrales (la banque de Lituanie fut fondée en mars 1990, quelques jours après la restauration de l'indépendance, l'Estonie et Lettonie ont fondé leurs Banques centrales en 1989 et en 1990, avant la déclaration de l'indépendance).

25. Un autre challenge pour les nouveaux États était l'établissement de leurs propres systèmes de monnaie. En 1992, les trois pays avaient quitté la zone rouble (en 1990 – 1992, le moyen de paiement dans les trois pays baltes était le rouble de l'Union Soviétique). L'Estonie a établi sa monnaie nationale (*krona* estonien) en 1992⁷. La Lituanie et la Lettonie ont expérimenté des monnaies provisoires. En 1993, les monnaies permanentes étaient établies en Lituanie (*litas*)⁸ et en Lettonie (*lats*)⁹.

26. Le développement de l'économie est toujours lié avec le développement de la fiscalité. Pour cette raison, le paragraphe suivant va analyser les questions du développement de la fiscalité dans les pays baltes.

§ 2. L'histoire de la fiscalité des pays baltes

27. Comme les historiens l'affirment¹⁰, les impôts ont commencé à être perçus avec l'établissement de l'État. La fiscalité s'est développée parallèlement au développement de l'État dans les trois pays baltes.

28. En Estonie, les paysans devaient payer le « tithe » - un impôt de 1/10^e de la récolte du fermier. Certains impôts étaient perçus au bénéfice de l'Eglise. Les sources écrites mentionnent le traité signé entre les habitants de l'île de Saaremaa¹¹ et l'ordre teutonique en 1241 : les gens de l'île étaient obligés de payer un impôt au bénéfice de l'ordre en contrepartie de leur autonomie.

En Lituanie aussi les impôts étaient perçus au bénéfice du fisc du Grand-duc. Ces impôts étaient perçus en produits agricoles : blé, coqs, viande, etc. Avec le développement des libertés de la noblesse, elle n'était plus assujettie aux impôts en Lituanie. Le troisième statut de l'année 1588 établit une règle : le Grand-duc n'a pas le droit d'imposer la noblesse sans accord du Parlement. Mais, la noblesse

⁷ La Banque de l'Estonie

<http://www.eestipank.info/pub/en/ylidine/pank/rahasysteem/yldalused/yldpohimotted.html?objId=1105338>

⁸ La Banque de Lituanie www.lb.lt

⁹ La Banque de Lettonie <http://www.bank.lv/eng/main/all/lvbank/uuv/vesture/>

¹⁰ Romas Stačiokas, Justinas Rimas. Mokesčiai istorinė raida ir dabartis. Kaunas, 2003. P. 64.

¹¹ L'information de la municipalité de l'île de Saaremaa

http://www.saaremaa.ee/index.php?option=com_content&view=article&id=498&lang=en&Itemid=257

même avait parfois donné son accord pour être imposée afin de percevoir plus de revenus du fisc pour mieux armer l'armée (cela était fait en cas de menace de guerre). En 1662, l'impôt personnel était établi dans la République¹². Les assujettis étaient tous les citoyens, indépendamment de leur état : la noblesse et les prêtres aussi étaient assujettis. Les autres impôts perçus dans la République des Deux Nation étaient :

- Le quart (1/4, kvarta ou ketvirtis en lituanien, Skarb rawski en polonais) – impôt perçu sur les terres du grand duc au bénéfice de l'armée ;
- Činčas (czynsz en polonais) – impôt payé par les paysans au bénéfice d'un seigneur ;
- La dîme (1/10, dešimtinė en lituanien, dziesięcina en polonais) – impôt égal à 1/10^e des revenus, les assujettis étaient les propriétaires de la terre et les paysans ;
- L'impôt de la prison – payé par le prisonnier laissé en liberté (si le prisonnier était reconnu coupable par le tribunal) ou par l'accusateur (si le prisonnier était accusé sans raison) ;
- L'impôt de mariage (kriena en lituanien) – impôt payé par le marié au bénéfice des parents de l'épouse, perçu jusqu'au XIX^e siècle ;
- L'impôt du foyer (dūmas en lituanien) – impôt payé par foyer, l'unité d'imposition était la cheminée ;
- L'impôt sur les boissons (gėralų mokestis en lituanien) – payé par les propriétaires des tavernes ;
- Les douanes – impôt payé pour l'importation ou l'exportation de biens, le fait générateur étant le franchissement de la frontière, établi en 1775.

29. Après la dernière partition de la République en 1795, le système d'impôts en Lituanie fut révisé selon l'exemple des impôts de la Russie. L'impôt principal était devenu l'impôt personnel, perçu en Russie déjà depuis 1700. L'unité de l'imposition était la personne de sexe masculin (paysans, bourgeoisie et artisans), indépendamment des fortunes ou des revenus. En 1875 était établi l'impôt foncier au lieu de l'impôt personnel. La base de l'impôt était devenue la terre, le tarif – 0.18 % de la valeur vénale de la terre. Il y avait aussi d'autres impôts : l'impôt de la propriété immobilière, l'impôt sur les bénéficiaires. Mais dans l'empire de la Russie, il n'y avait pas de système d'imposition directe uniforme pour tous les états.

La plupart des revenus du fisc de l'empire Russe était perçus par les impôts indirects : l'impôt de monopole sur l'alcool, le tabac, le sucre, le pétrole et autres produits, les droits de douanes et accises.

¹² Romas Stačiokas, Justinas Rimas. Mokesčiai istorinė raida ir dabartis. Kaunas, 2003. P. 65.

30. En 1918, les pays baltes proclament leur indépendance. Les systèmes d'impôts changent eux aussi. En Lituanie, en 1919 – 1921, les lois nationales des impôts¹³ sont établies.

31. En Lituanie, après la première guerre mondiale, les impôts indirects étaient la source première des revenus de l'État. Parmi eux, les principaux étaient les accises et les douanes. Ces impôts étaient perçus sans grandes difficultés. 70 % de tous les revenus fiscaux venaient de ces deux impôts. Les impôts directs principaux étaient l'impôt foncier, l'impôt sur la propriété immobilière, l'impôt sur les successions. Pour l'impôt foncier, toute la terre était classifiée en 5 catégories selon la productivité. Le tarif de l'impôt dépendait de la catégorie de la terre¹⁴. De la même façon, la propriété immobilière était classifiée en catégories selon le prix. L'impôt sur la propriété immobilière était perçu par les municipalités. En 1932 on introduisit un nouvel impôt – l'impôt sur les revenus du travail. Les assujettis étaient les personnes physiques de deux catégories :

1. Les contribuables autonomes - les professionnels. Ils devaient eux-mêmes calculer, déclarer et payer l'impôt ;
2. Les contribuables non-autonomes – leurs employeurs devaient déduire l'impôt des salaires perçus et les verser à l'État.

Le tarif de l'impôt sur le revenu du travail était progressif. Le barème le plus bas était de 12 %, le plus haut – 22 %. Les deux catégories de contribuables payaient l'impôt selon leur revenu brut, moins les dépenses qu'ils avaient dépensées pour obtenir les revenus. On avait le droit de diminuer certains plafonnements et décotes du montant des revenus imposables.

L'impôt sur le bénéfice était payé par les entreprises, les corporations, les banques, les commerçants. L'impôt payé était calculé selon le bénéfice perçu. Les entreprises qui, en vertu des lois comptables devaient tenir un bilan et une comptabilité, devaient payer un impôt égal à 16 % du bénéfice net. Les autres entreprises et commerçants qui n'avaient pas l'obligation de tenir une comptabilité devaient payer l'impôt sur leur bénéfice moyen selon les barèmes établis par l'administration.

Les contribuables avaient le droit de contester la décision de l'administration fiscale auprès de l'administration centrale et du tribunal. Le contribuable qui n'avait pas payé l'impôt à cause d'une négligence ou en cas d'abus pouvait être condamné à une peine égale au double de l'impôt qu'il aurait dû payer.

32. A l'été 1940, les pays baltes furent occupés par l'Union Soviétique. Le nouveau pouvoir soviétique établit le système d'imposition soviétique. Selon la propagande communiste, « les impôts

¹³ Romas Stačiokas, Justinas Rimas. Mokesčiai istorinė raida ir dabartis. Kaunas, 2003. P. 75.

devaient aider à construire le communisme ». Les paysans riches payaient des impôts très lourds, « afin de combattre contre les éléments capitalistes à la campagne ». Dans les villes, les travailleurs indépendants étaient taxés plus lourdement que les salariés. Après la guerre, à l'époque de la collectivisation¹⁵, les paysans individuels étaient taxés plus lourdement que les paysans – membres des kolkhozes.

Le budget était approuvé par le pouvoir central à Moscou et partagé entre les républiques soviétiques. L'économie de marché était remplacée par l'économie dirigée. Les entreprises rentables devaient payer des impôts, les entreprises déficitaires étaient subventionnées par le budget. Les décisions les plus importantes concernant le budget et l'imposition étaient prises par le pouvoir central à Moscou.

Les impôts principaux en Union Soviétique étaient :

- Taxe sur le chiffre d'affaires – les entreprises payaient un certain pourcentage du chiffre d'affaires au budget et la différence entre le prix des ventes de gros et le prix des ventes au détail ;
- L'impôt sur les bénéfices des entreprises – un pourcentage du bénéfice des entreprises ;
- L'impôt sur les bénéfices des kolkhozes - un pourcentage du bénéfice des kolkhozes ;
- L'impôt sur le revenu des habitants – les bases de cet impôt étaient les salaires perçus par les travailleurs.

33. Après l'indépendance, les pays baltes devaient réformer fondamentalement leurs systèmes d'impôts, afin de créer des systèmes d'impositions contemporains pouvant fonctionner dans les conditions d'économie de marché.

34. Le développement de la fiscalité des pays baltes après la reconstruction de l'indépendance. Après la reconstruction de leur indépendance, les pays baltes avaient hérité des systèmes d'impôts socialistes qui étaient adaptés aux besoins de l'économie socialiste et ne pouvaient plus fonctionner dans les nouvelles conditions de l'économie de marché. Les trois pays baltes devaient réformer totalement leurs systèmes d'impôts, afin de créer des systèmes d'imposition plus compatibles avec les nouveaux besoins de leurs économies.

Juste après la restauration de l'indépendance en 1990, les trois pays baltes avaient commencé à réviser leurs lois d'imposition. Comme le soulignent les experts du Fond Monétaire International¹⁶, les pays baltes furent les premiers pays de l'ex Union Soviétique à décider de réformer leurs systèmes

¹⁵ La collectivisation était le processus de création des kolkhozes (les grandes entreprises d'agriculture au lieu des fermes individuelles). La collectivisation dans les pays baltes s'accompagnait de répressions, déportations de centaines de milliers de personnes en Sibérie et diminution de la productivité.

¹⁶ Tax reform in the Baltics, Russia and Other Countries of the Former Soviet Union. By a Staff Team led by Liam Ebrill and Oleh Havrylyshyn. International Monetary Fund, Occasional Paper 182, Washington DC 1999.

d'impôts. Ces réformes rapides, selon ces experts, ont donné des résultats : les pays baltes ont mieux réussi que les autres pays de l'ex Union Soviétique. Les revenus des États pendant la période des réformes n'ont pas diminué considérablement.

Les pays baltes ont choisi de réformer leurs systèmes d'impôts en prenant en exemple la pratique des pays de l'Europe de l'ouest¹⁷. Les pays baltes ont copié la structure d'imposition des pays de l'ouest, mais les tarifs choisis étaient beaucoup plus bas.

En 1993, l'Estonie¹⁸ et, en 1994, la Lettonie et la Lituanie ont introduit la TVA. Ils ont copié le système de la TVA européenne établi par la sixième directive TVA 77/388. Selon G. Kaulina¹⁹, les pays baltes ont simplement choisi de copier le système de TVA européenne sans grandes modifications puisque le but de leur politique étrangère de l'époque était l'intégration à l'UE. Les trois pays baltes avaient introduit le tarif standard de 18 %. Le tarif réduit s'applique à certains produits : livres, spectacles de théâtre, concerts, médicaments. La Lituanie applique aussi le tarif de 9 % pour la rénovation des maisons rémunérée par l'État. Le TVA est la source première des revenus de l'État dans les trois pays baltes²⁰.

D'un autre côté, il faut noter que le processus d'intégration à l'Union Européenne n'a pas été très facile. Dans le domaine de la fiscalité directe, les pays baltes demandaient beaucoup de dérogations afin de favoriser les investissements dans leurs pays. Mais ces dérogations étaient contraires aux exigences du droit communautaire. Les pays baltes avaient, naturellement, intérêt à maintenir ces dispositions. La Lituanie avait demandé une aide des experts du Fond Monétaire International pour évaluer la réforme des impôts afin d'adhérer à l'Union Européenne. Il est très intéressant de noter, que le FMI dans son rapport²¹ (qui à l'époque était, bien sûr, confidentiel) avait proposé de demander quelques dérogations aux exigences du droit européen²² pendant le processus des négociations. Une des plus intéressantes propositions était de demander à l'Union Européenne une dérogation pour commencer à appliquer la TVA avec un seuil de 100 000 LTL (environ 28 000 EUR).

¹⁷ Romas Stačiokas, Justinas Rimas. Mokesčiai istorinė raida ir dabartis. Kaunas, 2003. P. 100.

¹⁸ Evelin Ahermaa and Luigi Bernardi. Estonia and the other Baltic states. Tax systems and tax reforms in new EU members. Edited by: Luigi Berdardi, Mark W. Charler and Luca Gondullea. Routledge Taylor & Francis Group. London and New York.

¹⁹ Gunta Kauliņa. Development of the Value Added Tax System in the European Union and Latvia. Problems in Application and Potential Solutions Doctoral Thesis. Riga 2007. Riga Technical University. P. 12.

²⁰ 2007 metų valstybės biudžetas. Publié par le ministère des finances de Lituanie http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/leidiniai/failai/2007_m_valstybes_biudzetas.pdf
Survey of state budget. Ministry of finance of the Republic of Latvia. January 2007. http://www.fm.gov.lv/budzets/publikacijas/2007_01_en.pdf

Estonian Tax and Customs yearbook. 2007 <http://www.emta.ee/?id=14595>

²¹ Emil M. Sunleykevin Flechter, Geerten M.M. Michielse. Lithuania – tax reform in the approach to EU Accesion. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. Augus 2001. Confidential.

²² Dans cette thèse de doctorat le terme „droit européen“ sera utilisé au sens de droit de l'Union Européenne.

Les accises sont une autre source de revenus de l'État. Déjà, en 1990, on avait changé les systèmes de l'imposition des accises dans les pays baltes. L'alcool, le tabac, et le pétrole sont imposés par des accises.

Aujourd'hui les pays baltes sont considérés comme une zone où la fiscalité est la plus légère de l'Union Européenne²³. Dans plusieurs guides pour les investisseurs²⁴, les trois pays baltes sont aussi considérés comme des pays où la fiscalité est très favorable aux investissements étrangers.

En tant que zone où la fiscalité est favorable aux investissements et comme membres récents de l'Union Européenne, les pays baltes sont très intéressants pour les investisseurs étrangers. Naturellement, les aspects internationaux de la fiscalité des entreprises (même directe et indirecte) sont très actuels du point de vue pratique comme du point de vue théorique.

35. L'aperçu général des règles fondamentales de la fiscalité actuelle des pays baltes. Les trois pays baltes appartiennent à la tradition du droit civil. Tous les trois ont des constitutions écrites et des codes civil et pénal. Mais le droit fiscal, contrairement à la France, n'est pas codifié. Aucun des trois États baltes n'a son « code général des impôts » comme en France. Au lieu d'avoir un droit fiscal codifié, les pays baltes ont des lois séparées pour chaque impôt.

36. Dans les constitutions des trois pays baltes, on a établi le principe de légalité des impôts. C'est le principe commun du droit fiscal : en vertu d'un tel principe les impôts ne peuvent être établis que par la loi (aucun acte légal inférieur ne peut établir des impôts). Dans les constitutions lituanienne²⁵ (article 127, partie 3) et estonienne²⁶ (article 113) ce principe est établi directement, déclarant que « les impôts peuvent être établis par la loi ». Dans la Constitution lettonne²⁷ (article 66), ce principe est établi indirectement, déclarant que le parlement est compétent pour prévoir les revenus et les dépenses de l'État. L'article 73 de la Constitution lettonne prévoit que les lois établissant les impôts ne peuvent pas être votées dans un référendum.

37. Chaque État a établi « la loi sur les impôts ». En Lituanie, la loi de l'administration des impôts est établie le 13 avril 2004²⁸ par le *Seimas* (le parlement de Lituanie). En Lettonie, « la loi sur les

²³ Giuseppe Carone, Gaëtan Nicodème, Jan Host Schmidt. Tax revenues in the European Union: Recent trends and challenges ahead. European economy. Economic papers. Number 280 – May 2007. European Commission. http://mpra.ub.uni-muenchen.de/3996/1/MPRA_paper_3996.pdf

²⁴ Voir Jean-Marc Tirard (2006), P. 167, 271, 283.

²⁵ Texte officiel de la Constitution de la République de Lituanie : Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos Seimo leidykla 1996.

²⁶ Version anglaise de la Constitution de la République de l'Estonie, publiée dans un site internet du Président de la République de l'Estonie <http://www.president.ee/en/estonia/constitution.php?gid=81913>

²⁷ Version anglaise de la Constitution de la République de Lettonie, publiée dans un site internet de la Cour Constitutionnelle de la République de Lettonie <http://www.satv.tiesa.gov.lv/?lang=2&mid=8>

²⁸ La publication officielle : Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie), n° 63, n° de la publication 2243.

impôts et prélèvements » a été établie par le Parlement (*Saeima* en letton) le 6 juin 1996²⁹. En Estonie, le *Riigikogu* (le parlement estonien) a établi « l'acte sur la fiscalité » (*taxation act* en anglais). Ces lois sont les fondements du droit fiscal national. On peut comparer l'importance relative de ces lois dans le droit fiscal des pays baltes avec la partie générale du code pénal pour le droit pénal ou avec la théorie générale des obligations dans le droit civil.

Ces lois définissent :

- Les notions principales du droit fiscal ;
- Le statut légal du contribuable, ses droits et obligations ;
- La liste des impôts perçus ;
- La compétence, les droits, les obligations et la responsabilité de l'administration fiscale ;
- Les règles générales de la déclaration, paiement, et remboursement en cas de surcharge des impôts ;
- Les procédures fiscales et les contentieux ;

38. En matière de **fiscalité des personnes**, le droit fiscal des pays baltes ne connaît pas le principe de la capacité contributive. Ce principe n'est pas expressément fixé, ni dans les lois fiscales, ni dans la constitution. Donc, contrairement à l'expérience de la plupart des pays de l'OCDE, ce n'est pas le principe fondamental du droit fiscal des pays baltes. On peut constater l'absence d'un principe de la capacité contributive dans le droit fiscal des pays baltes. Cette absence du principe de la capacité contributive dans le droit fiscal des pays baltes est une source d'autres problèmes délicats : l'absence de la progressivité des impôts directs et l'absence de la répartition proportionnelle de la pression fiscale entre les contribuables avec un pouvoir économique inégal. L'absence de progressivité de l'impôt sur le revenu provoque un autre problème de finances publiques ainsi que des problèmes sociaux: les dépenses publiques sont financées par les revenus d'État perçus des impôts qui touchent les classes les plus faibles.

39. Bien que le but principal de cette thèse de doctorat soit d'analyser les problèmes du droit fiscal international et non les questions problématiques de la politique fiscale (cela pourrait être un bon sujet pour d'autres auteurs), il faut souligner quelques questions délicates.

D'abord il faudrait regarder cette question plus profondément et voir les racines d'une telle politique. Il ne faudrait pas oublier, que les pays baltes devaient réorienter leurs économies nationales, des standards de l'ex Union Soviétique vers les standards des pays de l'Europe de l'ouest. Pour cette raison, l'imposition plus faible du capital était justifiée en 1990-2000. Mais, d'autre part, après l'année

²⁹ Dans cette thèse, on utilise les versions anglaises des législations lettonne et estonienne, traduites par les centres gouvernementaux de traduction : « Latvian translation and terminology centre », <http://www.ttc.lv/index.php?id=22> et « Estonian legal language centre », <http://www.legaltext.ee/indexen.htm>

2000 les économies des pays baltes étaient déjà préparées pour concurrencer les entreprises de l'UE. On peut remarquer que certaines sociétés d'origine balte sont actives non seulement dans les pays baltes, mais aussi ailleurs : « Skype » (société de télécommunications), « Air Baltic » (société aérienne) ou « Maxima » (chaîne de magasins n°1 dans les pays baltes et en Bulgarie). Donc, il n'y a plus de raisons de financer les dépenses publiques en imposant lourdement la totalité de la société, il faudrait donc réformer le système de l'IR vers la progressivité de l'impôt parce que l'industrie balte est assez forte pour payer plus d'impôt et on pourrait ainsi diminuer la pression fiscale pour les personnes ayant les revenus les plus modestes.

Enfin, il faut remarquer que les sociétés baltes ne sont pas satisfaites d'une telle politique fiscale. En janvier 2009, des démonstrations très violentes (des dizaines de personnes blessées et le bâtiment du Parlement endommagé) ont eu lieu à Riga et à Vilnius à cause de la hausse des impôts. Certains auteurs³⁰ affirment que la continuation d'une telle politique fiscale pourrait causer de sérieux problèmes sociaux.

40. Du point de vue du droit fiscal, on peut constater que l'absence d'un principe de la capacité contributive dans le droit fiscal des pays baltes pourrait être une source de problèmes sociaux. Donc, on peut proposer pour les gouvernements des trois pays baltes de modifier leurs Constitutions en établissant le principe de la capacité contributive et la progressivité des impôts sur le revenu, en utilisant l'expérience italienne comme exemple. La valeur constitutionnelle d'un tel principe pourrait aider à consolider le droit fiscal interne suivant un tel principe et diminuer les possibilités de le contourner.

41. Pour conclure, on peut constater que les pays baltes ont réussi à moderniser leurs économies nationales et les réorienter vers les pays d'Europe. La dernière étape de grande révision des conditions économiques et fiscales était liée à l'intégration des pays baltes dans l'Union Européenne en 2004. Les systèmes contemporains du droit fiscal des pays baltes ont été créés en prenant comme exemple l'expérience des pays d'Europe. Le système de la TVA a simplement été copié sur un modèle de l'UE. Les principes de la fiscalité directe sont également copiés sur des exemples des pays européens.

42. D'autre part, les systèmes de la fiscalité directe des entreprises sont assez jeunes et n'ont pas de traditions (l'histoire fiscale ne joue aucun rôle dans la fiscalité actuelle), contrairement aux autres pays de l'Union Européenne. Sachant que les pays baltes sont membres de l'Union Européenne, leur fiscalité nationale et conventionnelle doit être compatible avec les exigences du droit communautaire. Ensuite, sachant que l'Estonie est depuis 2010 membre de l'OCDE et que la Lituanie et Lettonie souhaitent aussi devenir les membres de cette organisation, la fiscalité des pays baltes doit aussi être

³⁰ Riaušės Vilniuje. Žvilgsnis iš užsienio. L'article du journal quotidien „Kauno diena“, 16 janvier 2009. Site d'internet <http://kauno.diena.lt/naujienos/uzsienis/riauses-vilniuje-zvilgsnis-is-uzsienio-195334>

compatible avec les standards internationaux de la fiscalité, qui sont développés par cette organisation, bien que les normes développées par cette organisation ne soient pas obligatoires *stricto sensu* pour leurs pays membres. Les standards développés par cette organisation sont considérés comme *best practice* et donc on souhaite que les pays suivent ces recommandations.

Section 2. Les principes fondamentaux de l'imposition du bénéfice des entreprises dans le droit fiscal des pays baltes

43. Avant d'approfondir les questions de la problématique de la recherche, il faudrait d'abord brièvement analyser les principes fondamentaux de la fiscalité des entreprises en vertu du droit fiscal des pays baltes.

44. En Lituanie³¹ et en Lettonie³², il existe des lois spéciales définissant les règles de l'imposition des entreprises (ou des personnes morales). Ces lois établissent l'impôt sur le bénéfice des entreprises. Historiquement, la loi lituanienne jusqu'à 2002 portait l'intitulé « *loi concernant l'impôt sur le bénéfice des personnes morales* ». L'impôt contemporain lituanien est appelé « *pelno mokestis* » en lituanien (littérairement : « *l'impôt sur le bénéfice* »). En letton, cet impôt est appelé « *Uzņēmumu ienākuma nodoklis* » qui pourrait être traduit comme « *l'impôt sur les sociétés* » en français ou « *corporate income tax* » en anglais. En principe, cet impôt pèse sur le bénéfice des entreprises (ainsi que celui des autres personnes morales imposables) et pourrait être comparable à l'impôt sur les sociétés en vertu du droit français ou l'impôt sur le revenu des collectivités en droit luxembourgeois³³. Les lois prévoient les dispositions concernant l'assujettissement et le calcul de cet impôt. Le taux de l'impôt sur le bénéfice dans les deux pays est de 15 %.

45. En Estonie, il n'existe pas d'impôt séparé sur le bénéfice des sociétés. Toutefois, la fiscalité des entreprises est réglée par la loi concernant l'impôt sur le revenu. La même loi règle aussi la fiscalité des personnes physiques. Les sociétés en vertu du droit fiscal estonien sont soumises au même impôt sur le revenu (« *Tulumaks* » en langue estonienne) que les personnes physiques. Le droit fiscal estonien utilise les mêmes notions et règles pour la fiscalité des personnes ainsi que pour la fiscalité des entreprises. Toutefois, parfois la loi fiscale prévoit les règles spéciales concernant la fiscalité des sociétés. La particularité du droit fiscal estonien est que le bénéfice imposable n'est pas

³¹ La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001-12-29, N°-110-3992.

³² La loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³³ L'article 158 et suivants de la loi de l'impôt sur le revenu de Grand-Duché de Luxembourg.

un bénéfice comptable corrigé en vertu des règles fiscales, mais le montant de certains paiements définis dans la loi. Le taux de l'impôt estonien est 21 %.

46. Dans cette thèse de doctorat, dans un but de simplicité afin d'éviter l'emploi des termes lituaniens lettonnes et estoniens, on va utiliser la notion générale « *l'impôt sur le bénéfice* » pour décrire les impôts sur les sociétés lituanien et letton ainsi que l'impôt sur le revenu estonien qui pèse sur les sociétés estoniennes.

47. Pour comprendre ces principes fondamentaux de la fiscalité des pays baltes, il faudrait d'abord savoir qui sont les sujets de l'imposition, quelles entités juridiques sont imposables en vertu du droit fiscal des pays baltes. Ensuite, il faudrait comprendre les principes de la détermination du bénéfice imposable des entreprises. Pour cette raison, cette section est divisée en deux paragraphes : le premier traite les questions des sujets de l'imposition, dans le deuxième, il s'agit de la détermination du bénéfice imposable des entreprises.

§ 1. Les sujets de l'imposition du bénéfice des entreprises en vertu des lois fiscales des pays baltes

48. La situation fiscale des entreprises dépend de leur forme juridique. En vertu d'un principe général du droit fiscal des pays baltes, chaque entreprise est automatiquement assujettie aux impôts sur le bénéfice, indépendamment de la forme sociale, ou si elle possède ou non la personnalité morale. D'un autre côté, certaines personnes morales sont dispensées automatiquement de l'obligation de payer l'impôt sur le bénéfice grâce à leur forme juridique. Pour cette raison, on va d'abord analyser, quelle est l'importance de la forme juridique des entreprises dans le contexte fiscal et ensuite, on va voir quels organismes sont considérés comme dispensés de l'imposition en fonction de leur État ou de leur forme juridique. Autrement dit, on va analyser les dispositions du droit fiscal national des pays baltes concernant les sujets de l'imposition du bénéfice des entreprises.

49. Toutefois, il ne faut pas confondre la personnalité morale et l'assujettissement à l'impôt du bénéfice des entreprises. Certaines entités sont considérées comme fiscalement transparentes et ne sont pas soumises à l'impôt sur leur bénéfice, ce sont les actionnaires (ou détenteurs de parts sociales) qui sont redevables de l'impôt. Il faut donc analyser, quel rôle joue le principe de transparence fiscale dans le droit fiscal des pays baltes.

A. Le principe général de l'assujettissement à l'imposition de toutes les formes juridiques de personnes morales

50. Dans le droit fiscal interne des pays baltes, on applique le principe d'assujettissement à l'impôt sur le bénéfice des toutes les personnes morales indépendamment de leurs formes juridiques. C'est-à-dire que tous les personnes morales sont, en vertu des lois fiscales des pays baltes, les sujets de l'imposition de leur bénéfice, sauf si les lois fiscales le prévoient autrement.

51. Les lois fiscales des pays baltes, en appliquant un tel principe, utilisent leur propre terminologie. Pour distinguer les types de contribuables, la loi fiscale lituanienne utilise la notion d'« unité³⁴ », qui signifie une personne morale passible de l'impôt sur le bénéfice. « L'unité » peut être considérée comme « unité lituanienne » ou « unité étrangère » selon le lieu d'enregistrement de la personne morale.

Selon la définition établie par la loi lituanienne³⁵, « *L'unité lituanienne* » est une personne morale, enregistrée en vertu des exigences des lois lituaniennes. C'est-à-dire que, indépendamment de leurs formes juridiques en vertu du droit des sociétés, toutes les personnes morales sont passibles de l'impôt sur le bénéfice s'ils n'entrent pas dans une liste de personnes dispensées de l'impôt établie par la loi.

52. La loi fiscale lettonne³⁶ utilise la notion d'« entreprise interne » (domestic undertakings en anglais) qui englobe tous les types de compagnies, sociétés et autres personnes morales privées qui sont considérés comme des résidents pour les buts fiscaux.

La section 2 de la même loi donne la liste des personnes morales passibles à l'impôt sur le bénéfice des sociétés. Dans cette liste entrent tous les acteurs économiques résidents (s'ils ne sont pas dispensés) y compris toutes les « *entreprises internes* » nonobstant leurs formes juridiques, sauf les sociétés des personnes dépourvues de la personnalité morale.

53. La loi fiscale estonienne utilise la notion de « *personne morale résidente* ». La personne morale est considérée comme une « *personne morale résidente* » si elle est créée en vertu du droit estonien, indépendamment de sa forme juridique. Les « *personnes morales résidentes* » sont passibles de l'impôt sur le revenu.

54. Comme on l'a vu, dans les pays baltes, la forme juridique des personnes morales n'est pas importante pour définir leur responsabilité fiscale. **En principe, toutes les personnes morales**

³⁴ Partie 1 de l'article 2 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle – Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001-12-29, N°-110-3992.

³⁵ Partie 2 de l'article 2 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001-12-29, N°-110-3992.

³⁶ Partie 2 de la section 1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

sont, en vertu des lois fiscales, considérées comme sujets de l'imposition de leur bénéfice. En Estonie et Lituanie, les personnes morales sont passibles de l'impôt, si elles sont établies en vertu des dispositions des lois nationales, indépendamment de leur forme juridique. En Lettonie, certaines personnes morales ne sont pas passibles de l'impôt, leur bénéfice est imposé en mains des associés. En principe, ces formes juridiques sont réservées aux petites entreprises de certains secteurs d'économie (louage, réparations etc.). **On peut constater que la forme juridique de la personne morale ne joue aucun rôle important dans le champ de sa responsabilité fiscale.**

55. Dans la théorie économique de l'impôt, celui-ci doit être neutre. Cela veut dire que la fiscalité ne doit pas influencer les choix économiques³⁷. C'est à dire que l'impôt doit être neutre par rapport aux décisions économiques des affaires. Donc, on peut affirmer que l'impôt sur les bénéfices des personnes morales est neutre par rapport à la forme juridique des entreprises dans les pays baltes.

56. En vertu du droit fiscal de la plupart des pays de l'OCDE, les entreprises sont passibles de l'impôt sur leur bénéfice indépendamment de leur forme juridique. Mais les lois fiscales des différents pays utilisent des techniques différentes pour l'assujettissement. Les Etats Unis appliquent un test spécial pour vérifier, si une entité est une entreprise (*corporation* en anglais) au sens du droit fiscal³⁸. En France³⁹, en Italie⁴⁰ ou au Luxembourg⁴¹ les lois fiscales énumèrent les formes juridiques des entreprises qui sont considérées comme assujetties à l'impôt sur le bénéfice.

Les pays baltes appliquent une autre formule d'assujettissement, en vertu de laquelle chaque entreprise établie en vertu des lois estoniennes, lettones ou lituaniennes et inscrite dans le registre national des entreprises est considérée comme assujettie à cet impôt, indépendamment de sa forme juridique. Cette formule est confortable sachant qu'on n'oblige pas à changer la législation fiscale après chaque modification des règles concernant les formes juridiques.

57. L'assujettissement à l'impôt sur le bénéfice des sociétés en fonction de la personnalité morale exclut l'existence du phénomène de la « transparence fiscale » dans le droit fiscal national lituanien et estonien. Le droit des sociétés lituanien et estonien connaît des formes de sociétés, analogues aux *sociétés des personnes* en droit français ou *partnerships* en droit anglais. Toutefois, ces entités sont considérées comme des personnes morales au sens du droit civil et commercial lituanien⁴² ou

³⁷ Savina Princen and Marcel Gérard. International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of heterogeneity. European taxation, April 2008. P. 174.

³⁸ P. R. McDaniel, H. J. Ault, J. R. Repetti. Introduction to United States International Taxation. Kluwer Law International. 2005. P. 5-6.

³⁹ L'article 206 du code général des impôts.

⁴⁰ Raffaello Lupi. Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacita economica. Giuffrè Milano 2007. P. 51.

⁴¹ L'article 159 de la loi de l'impôt sur le revenu du Grand-Duché de Luxembourg.

⁴² LR ūkinių bendrijų įstatymas (loi lituanien sur les sociétés des personnes). VŽ. 2003, Nr. [112-4990](#).

estonien⁴³. Cela implique que ces entités sont considérées comme contribuables au sens de l'imposition du bénéfice des entreprises. Le bénéfice de ces entités est imposable en vertu des règles de la fiscalité des entreprises du droit commun, ce sont ces entités mêmes, en tant que personnes morales et non leurs actionnaires qui sont redevables de l'impôt. Les lois fiscales lituaniennes⁴⁴ et estoniennes⁴⁵ précisent *expressis verbis* que ces entités sont elles-mêmes considérées comme des contribuables (et, donc, non leurs actionnaires en vertu du principe de transparence fiscale) pour les buts de l'imposition de leurs bénéfices. Seulement l'activité économique indépendante de nature commerciale ou libérale exercée directement sous le nom propre du commerçant (ou du professionnel de la profession libérale) personne physique (sans utilisation d'aucune forme sociale d'entreprise) n'entraîne pas l'imposition du bénéfice en vertu des règles de la fiscalité des entreprises. Une telle activité est imposable en vertu des règles de la fiscalité des personnes. Toutefois, si un tel commerçant (ou le professionnel de la profession libérale) souhaite interposer n'importe quelle forme d'entreprise – une telle entité automatiquement sera considérée comme une personne morale en vertu des règles du droit civil et commercial et cela entraîne l'imposition du bénéfice d'une telle entreprise en vertu des règles de la fiscalité des entreprises.

58. Donc, contrairement aux dispositions du droit fiscal de la plupart des pays européens, **il faut constater que le droit fiscal lituanien et estonien ne connaît pas le principe de la transparence fiscale de certains types des sociétés.** Un principe de non-transparence des sociétés existe aussi dans le droit fiscal indonésien⁴⁶. L'absence de transparence fiscale des sociétés des personnes en vertu des règles du droit fiscal lituanien et estonien pourrait être expliquée d'un côté par la volonté d'établir le principe de neutralité fiscale (les conséquences fiscales ne sont pas dépendantes du choix entre sociétés des personnes et sociétés du capital) et une volonté de simplicité du droit fiscal (l'absence de transparence fiscale élimine la nécessité des règles spécifiques anti –abus). Comme mentionnent H. J. Ault et B. J. Arnold⁴⁷, la Suède devait introduire des règles spécifiques destinées à combattre l'utilisation de la transparence fiscale dans les schémas de la planification fiscale. On n'a pas besoin de telles règles dans le cas où la transparence fiscale n'existe pas.

⁴³ Margit Vutt. The General Partnership in Estonia. *Juridica international*. P. 86-89
<http://www.juridicainternational.eu/index.php?id=12447>.

⁴⁴ Partie 1 de l'article 2 de la loi de l'impôt sur le bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001-12-29, N°-110-3992.

⁴⁵ Partie 1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République de l'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁶ Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume LXXXa. Subject I International income tax problems of partnerships. P. 267.

⁴⁷ Hugh J. Ault and Brian J. Arnold. *Comparative income taxation. A structural analysis*. Third edition. Kluwer Law International. 2010. P. 415.

59. En droit fiscal letton, contrairement au droit fiscal des deux autres pays baltes, il existe le phénomène de la transparence fiscale. La loi lettonne⁴⁸ donne la liste des personnes morales qui sont fiscalement transparentes :

1. Sociétés de personnes (*partnerships* en anglais) ;
2. Sociétés de services agricoles coopératifs (*agricultural services co-operative societies* en anglais) ;
3. Sociétés de propriétaires d'appartements (*apartments owners co-operative societies* en anglais) ;
4. Sociétés de propriétaires de garages des véhicules (*motor vehicle garage owners co-operative societies* en anglais) ;
5. Sociétés de propriétaires de garages de bateaux (*boat garage owners co-operative societies* en anglais).

Les sociétés de ce type ne sont pas passibles de l'impôt sur le bénéfice. Le bénéfice de ces sociétés est imposable en main des associés en fonction de leurs parts sociales.

Toutefois, il faut souligner qu'en droit letton, les sociétés de personnes sont dépourvues de la personnalité morale, comme l'indique K. Balodis⁴⁹, bien qu'elles possèdent la capacité de contracter sous leur propre nom. Les principes de la fiscalité des sociétés des personnes en droit letton sont similaires aux principes analogues du droit belge⁵⁰, où les sociétés des personnes ne sont pas imposables en vertu des règles de la fiscalité des entreprises parce qu'au sens du droit civil et commercial elles ne sont pas considérées comme des personnes morales. En Lettonie aussi ces entités ne sont pas imposables par elles-mêmes en vertu des règles de la fiscalité des entreprises parce qu'elles sont dépourvues de la personnalité morale. Donc, **la transparence fiscale ne change pas un principe fondamental du droit fiscal letton d'imposition des entités par l'impôt sur le bénéfice en fonction de la personnalité morale**. Les sociétés transparentes ne sont pas assujetties à une telle imposition parce qu'elles ne sont pas considérées comme des personnes morales distinctes du point de vue du droit civil et commercial.

60. Bien que l'objet de cette thèse de doctorat ne concerne pas les règles de la fiscalité des personnes, il faut noter que les personnes physiques exerçant des activités économiques sans interposition d'aucune entité juridique sont imposables dans les pays baltes par l'impôt sur le revenu. Un tel impôt est appelé « *iedzīvotāju ienākuma nodoklis* » en langue lettonne, qui pourrait être traduit

⁴⁸ Partie 3 de la section 2 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁴⁹ Kaspars Balodis. Contractual Aspects of Formation and Composition of Commercial Partnerships. *Juridica International* X/2005. P. 79-84.

⁵⁰ Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume LXXXa. Subject I International income tax problems of partnerships. P. 267.

comme « *l'impôt sur le revenu* » en français ou « *personal income tax* » en anglais. L'impôt sur le revenu letton est établi par la loi du 11 mai 1993⁵¹. Le taux de l'impôt est de 25 % (certaines plus values sont imposables à un taux de 10 %).

En Lituanie, les revenus des personnes physiques sont imposables par « *gyventojų pajamų mokestis* » (« *l'impôt sur le revenu des habitants* » en français ou « *tax on income of habitants* » en anglais. Un tel impôt est établi par la loi du 2 juillet 2002⁵². Le taux de l'imposition est en principe de 15%, sous réserve des règles prévoyant des taux spéciaux pour certaines catégories des revenus.

Le droit estonien ne distingue pas l'impôt sur le bénéfice des sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques. La même loi concernant l'impôt sur le revenu (« *Tulumaks* » en langue estonienne) règle aussi la fiscalité des personnes physiques ainsi que des sociétés. Le droit fiscal estonien utilise les mêmes notions et règles pour la fiscalité des personnes que pour la fiscalité des entreprises. Toutefois, parfois la loi fiscale prévoit des règles spéciales concernant la fiscalité des sociétés ou des personnes physiques. Comme dans le cas de la fiscalité des sociétés, le taux de l'impôt estonien est de 21 %.

En principe, les personnes physiques sont imposables dans les pays baltes en vertu d'un principe de mondialité. Les revenus des sources étrangères sont aussi imposables. D'un autre côté, les régimes d'exonération ou d'atténuation sont prévus pour certaines catégories de revenus dans chacun des pays baltes.

61. Les lois fiscales des pays baltes donnent la liste des personnes morales de certaines catégories qui sont dispensées de l'impôt sur le bénéfice des entreprises. On va analyser ces dispositions.

B. Les exceptions au principe général

62. Dans le droit fiscal interne des pays baltes, on applique le principe d'assujettissement à l'impôt sur le bénéfice de toutes les personnes morales indépendamment de leurs formes juridiques. Autrement dit, les lois fiscales des pays baltes définissent la responsabilité fiscale des personnes morales selon la formule : « **toutes les personnes morales sont passibles de l'impôt sur le bénéfice, sauf si elles entrent dans une liste de personnes dispensées établie par la loi** ». Il est normal que certaines personnes morales ne puissent pas être sujets de l'imposition par leur nature (par exemple, les institutions publiques, les personnes morales sans but lucratif, les organisations religieuses etc.). Pour cette raison, les lois fiscales dispensent de l'impôt certaines personnes juridiques.

⁵¹ Loi du 11 mai 1993 concernant l'impôt sur le revenu (law on personal income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁵² Loi du 2 juillet 2002 concernant l'impôt sur le revenu des habitants de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2002, N °- 73-3085.

63. En vertu du droit lituanien et letton, les lois fiscales établissent les listes des personnes morales dispensées de l'impôt sur le bénéfice. La loi lituanienne⁵³ dispense les personnes morales suivantes de l'impôt sur le bénéfice :

- Les institutions budgétaires ;
- La Banque de Lituanie ;
- L'État et les municipalités ;
- Les institutions de l'État et des municipalités ;
- L'entreprise d'État « assurance des dépôts et des investissements » ;
- Les Groupes d'intérêts économiques européens.

Il est intéressant de noter que, en vertu de la loi fiscale lituanienne, les personnes morales sans but lucratif (y compris les organisations culturelles et religieuses) figurent quand même parmi les personnes assujettis à l'impôt sur le bénéfice. Toutefois, on applique des règles spéciales d'imposition de telles personnes morales. On n'impose que le bénéfice perçu de l'activité économique (en contrepartie des marchandises vendues, servies ou prêtées, intérêts et revenus de loyer perçus, certains gains des plus-values etc.), si ces revenus ne sont pas utilisés à refinancer les activités d'intérêt public⁵⁴.

La loi lettonne⁵⁵ donne la liste suivante des personnes dispensées de l'impôt sur le bénéfice (l'impôt sur les sociétés letton) :

- Personnes physiques⁵⁶ ;
- Entreprises individuelles et familiales qui, en vertu de la loi comptable, ont choisi l'option de ne pas tenir une comptabilité annuelle⁵⁷ ;
- Institutions financées par le budget de l'État et dont les revenus sont transférés au bénéfice du budget de l'État ;
- Institutions financées par les budgets des municipalités dont les revenus sont transférés au bénéfice des budgets des municipalités;

⁵³ Partie 2 de l'article 3 de la loi de l'impôt sur le bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001-12-29, N°-110-3992.

⁵⁴ Partie 4 de l'article 5 de la loi de l'impôt sur le bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001-12-29, N°-110-3992.

⁵⁵ Partie 2 de la section 2 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁵⁶ Il est intéressant de noter que la partie 2 de la section 2 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises exclut expressément les personnes physiques du champ d'application de cette loi. Les personnes physiques ne sont pas imposables à l'impôt sur le bénéfice des entreprises.

⁵⁷ En vertu de la loi comptable lettonne, les entreprises individuelles et familiales (y compris les exploitations agricoles et les entreprises de pêche) ont la possibilité de ne pas tenir de comptabilité annuelle, si le chiffre d'affaire annuel ne dépasse pas 200 000 LVL (environ 284 403 EUR). Partie 2 de la section 1 de la loi du 25 février 1995 de la loi sur les comptes annuels (Annual Accounts Law) de la République de Lettonie, version anglaise.

- Fonds de pensions privées ;
- Associations et fondations dont les buts ouverts ou cachés ne sont pas l'acquisition d'un profit ou l'augmentation des capitaux de ses membres ;
- Organisations religieuses, unions de commerce et partis politiques ;
- Commission du marché des finances et du capital (*Financial and Capital Market Commission* en anglais).

Toutes les autres personnes morales qui n'entrent pas dans cette liste sont passibles de l'impôt sur le bénéfice, sauf les sociétés fiscalement transparentes en droit letton.

64. La loi estonienne⁵⁸ ne donne pas la liste des personnes morales dispensées de l'impôt, mais précise que le gouvernement doit établir une liste des organisations non lucratives qui peuvent être dispensées de l'impôt sur le bénéfice. La loi donne les critères pour définir si l'organisation peut être considérée comme ayant un but non lucratif.

65. Donc le droit fiscal des pays baltes applique le principe que toutes les personnes morales sont automatiquement les sujets de l'imposition sur leur bénéfice, indépendamment de leurs formes juridiques, sauf si les lois fiscales mêmes prévoient les exceptions. Un tel principe est pratiqué par la plupart des États du monde entier.

66. Toutefois, contrairement à la pratique de la plupart des pays du monde, le principe de transparence fiscale des sociétés de personnes (ou des entreprises des autres types) en droit fiscal lituanien et estonien n'existe pas. Tous les types d'entreprises sont considérés comme des personnes morales en vertu des règles du droit civil et commercial lituanien ainsi que dans le droit estonien et imposables en vertu des règles de la fiscalité des entreprises. En droit letton, la transparence des sociétés de personnes existe. Toutefois, sachant que de telles sociétés sont dépourvues de la personnalité morale, cela ne change pas le grand principe d'assujettissement à l'impôt sur le bénéfice des entreprises de tous les personnes morales (indépendamment de leurs formes sociales) sauf si elles sont énumérées dans la loi fiscale comme les entités exonérées.

§ 2. La détermination du résultat imposable des entreprises en vertu du droit fiscal national des pays baltes

67. Pour déterminer le résultat imposable, il faut d'abord définir le revenu. La notion de revenu est une des plus importantes dispositions du droit fiscal, parce qu'on ne peut avoir d'imposition sur le

⁵⁸ L'article 11 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République de l'Estonie (*Income tax act*) (version anglaise).

revenu s'il n'y a pas de revenus. Ensuite, il faudra analyser les règles concernant le fait générateur et le moment de l'imposition. Enfin, les principes du calcul du bénéfice imposable doivent aussi être analysés. Afin de connaître mieux l'objet de notre thèse – les règles de la fiscalité des pays baltes – on va analyser ces dispositions.

A. La définition de revenu en vertu des lois fiscales des pays baltes

68. Pour les buts fiscaux, la notion de revenus est primordiale. Les revenus sont la base de l'imposition directe. S'il n'y a pas de revenus, il n'y a pas d'obligation de payer des impôts. Pour cette raison, la définition des revenus pour les buts de la fiscalité est aussi la raison d'être de l'impôt du bénéfice des entreprises.

69. La loi lettone⁵⁹ définit les revenus simplement comme le montant des profits ou pertes, avant l'impôt sur le bénéfice de l'entreprise, calculé en vertu des exigences de la loi de comptabilité. Les revenus des institutions financières (banques commerciales, sociétés d'assurance, autres établissements de crédit) sont définis en vertu d'exigences particulières. Ces revenus, d'après les précisions en vertu de la loi sur l'impôt sur le bénéfice des entreprises (diminution des revenus exonérés et addition des revenus imposés), sont la base de l'impôt sur le bénéfice des entreprises.

70. La loi lituanienne donne une notion très large des revenus. En vertu de la loi, les revenus sont les revenus de source lituanienne et non lituanienne de toutes sortes, reçus ou gagnés, sous forme pécuniaire ou non pécuniaire⁶⁰. Le commentaire de la loi fiscale précise, que la notion de revenu veut dire l'augmentation de la valeur économique de l'entreprise, c'est-à-dire l'augmentation de la richesse ou la diminution des engagements. Comme en Lettonie, le bénéfice comptable doit être corrigé en vertu des règles fiscales.

71. En Estonie, contrairement à ses voisins Baltes, il n'existe pas de loi séparée définissant les règles de la fiscalité des entreprises. La fiscalité des entreprises est réglée par la loi sur l'impôt sur le revenu⁶¹ (qui définit également les règles de la fiscalité des personnes). Pour cette raison, il n'y a pas de notion de « revenu » particulière pour le bénéfice des entreprises. La loi estonienne utilise la même notion de « revenus » pour la fiscalité des personnes que pour celle des entreprises. Afin de comprendre mieux le fonctionnement du système de la fiscalité des entreprises estoniennes, il faut analyser en même temps la notion des revenus applicable pour les personnes physiques ainsi que pour

⁵⁹ Partie 1 de la section 4 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁶⁰ Partie 21 de l'article 2 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁶¹ La loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

les entreprises, sachant que les règles de la fiscalité des entreprises (établies dans la même loi que les règles de la fiscalité des personnes physiques) font souvent référence à la définition des revenus imposables des personnes physiques.

L'article 12 de la loi donne la liste des revenus imposables des personnes physiques:

- **Revenus du travail** – revenus payés à un employé en contrepartie de son travail ainsi que la compensation de licenciement, les rémunérations additionnelles, les salaires des vacances, et autres types de rémunérations et compensations du travail, incluant les salaires des dirigeants et indemnités pour les accidents au travail⁶².
- **Revenus des affaires** (*business income* en anglais) - revenus perçus des affaires des personnes physiques. Les affaires sont définies comme une activité indépendante économique ou professionnelle de la personne physique ayant pour but de gagner les revenus de la production, de la vente ou de l'intermédiation des marchandises, la prestation de services ou autres activités, y compris les activités créatives ou scientifiques⁶³.
- **Revenus de transfert de propriété** – revenus perçus de la vente ou de l'échange de tous objets transférables et appréciables en argent, y compris la propriété mobilière ou immobilière, capital en valeur, parts sociales, unités des investissements, dettes etc.⁶⁴
- **Revenus fonciers, contreparties du bail et honoraires** – revenus perçus du bail d'une propriété mobilière ou immobilière ainsi que des contreparties de l'usage des droits d'auteur ou autre propriété intellectuelle⁶⁵.
- **Intérêts perçus** – revenus perçus en contrepartie des obligations des dettes⁶⁶.
- **Dividendes perçus** – revenus perçus comme les dividendes ou autres revenus distribués reçus par une personne physique résidant et payés par une personne légale étrangère sous forme pécuniaire ou non pécuniaire⁶⁷ (les dividendes payés par une personne légale résidente sont imposés en vertu des autres règles). Les dividendes sont définis comme la distribution pour le détenteur de parts sociales de la personne légale, du profit gagné ou

⁶² Parties 1 et 2 de l'article 13 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁶³ Parties 1 et 2 de l'article 14 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁶⁴ Partie 1 de l'article 15 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁶⁵ Parties 1 et 2 de l'article 16 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁶⁶ Partie 1 de l'article 17 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁶⁷ Partie 1 de l'article 18 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

du profit retenu de l'année précédente en vertu de la décision de l'organe compétent de la personne légale⁶⁸.

- **Support de maintenance, pensions, bourses et allocations, prix des loteries, compensations** – sauf dérogations particulières, les revenus imposables sont le support de maintenance, pensions, bourses et allocations, prix des loteries, compensations, s'ils ne sont pas exonérés⁶⁹.
- **Indemnités d'assurance, pensions de retraite** – les revenus perçus comme les indemnités d'assurance, les pensions des fonds des pensions sont imposables, si elles ne sont pas exonérées en appliquant les conditions spéciales.
- **Revenus des personnes légales établies sur les territoires à la fiscalité privilégiée** – les revenus des personnes légales établies sur les territoires de la fiscalité privilégiée et contrôlées par les résidents estoniens sont imposés, peu importe si la personne légale a distribué son profit ou pas⁷⁰. Les règles de l'imposition des revenus provenant des territoires de la fiscalité privilégiée seront analysées dans les chapitres suivants.

72. La notion de revenu n'est pas une notion du droit fiscal international. Il appartient à chaque pays de définir la notion de revenu dans son droit fiscal. Par exemple, le droit fiscal français définit comme le revenu global la totalité des revenus nets des catégories énumérées dans l'article 1 du CGI. Un système similaire est employé par le droit fiscal luxembourgeois⁷¹. La législation fiscale des autres pays (l'Italie, comme mentionne R. Luppi⁷²) ne contient même pas la définition des revenus (on définit seulement les catégories de revenus).

73. Comme on a vu, la Lituanie et la Lettonie utilisent une notion très large des revenus, couvrant tous les types des revenus. Cette notion est proche de la notion de « revenu global », utilisée dans le droit fiscal français et définie dans l'article 1 A du code général des impôts français. En Estonie, contrairement à ses pays voisins baltes, il n'existe pas de notion de revenu englobant tous les types des revenus, la loi fiscale donne seulement la liste des revenus imposables.

On peut soulever cette question : pourquoi les trois pays baltes utilisent-il des notions différentes de revenus? La réponse est le moment de l'imposition.

⁶⁸ Partie 2 de l'article 18 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁶⁹ L'article 19 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷⁰ L'article 22 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République de Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷¹ L'article 10 de la loi de l'impôt sur le revenu du Grand-Duché de Luxembourg.

⁷² Raffaello Lupi. Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica. Giuffrè Milano 2007. P. 27.

B. Le moment de l'imposition et le fait générateur

74. Le fait générateur de l'impôt sur le bénéfice des sociétés en Lituanie et en Lettonie est le moment où les revenus sont obtenus ou gagnés. En vertu de la loi lituanienne⁷³ et lettone⁷⁴, de tels revenus doivent être déclarés à l'administration fiscale. Dans ces deux pays baltes, le contribuable est obligé de calculer périodiquement ses revenus gagnés ou obtenus en vertu des règles de la loi fiscale. Il doit aussi fournir les déclarations de l'impôt sur le bénéfice des sociétés⁷⁵. En Lituanie, le délai de paiement de l'impôt sur le bénéfice des sociétés est le dernier jour de présentation des déclarations⁷⁶, en Lettonie – pendant les 15 jours qui suivent la date de la présentation de la déclaration.

La loi lituanienne⁷⁷ précise encore que les revenus sont reconnus au moment de leur obtention ou en vertu des lois comptables.

Donc le moment de l'imposition est la date du dépôt des déclarations. Mais en principe le fait générateur est quand les revenus sont obtenus ou gagnés. Si le contribuable gagne ou obtient des revenus imposables, il doit les déclarer et payer au bénéfice du budget d'État en respectant certains délais. Comme expliqué dans le paragraphe 1, la notion légale des revenus est très large dans ces deux pays baltes. Cela veut dire que **l'assiette de l'impôt sur le bénéfice des sociétés en Lettonie et en Lituanie couvre tous les revenus obtenus ou gagnés par le contribuable pendant la période de l'imposition moins le bénéfice non imposable**. Cette assiette est proche de l'assiette de l'IS français, définie par l'article 36 du CGI.

75. Le droit fiscal estonien, contrairement à ses voisins baltes, n'utilise pas la notion d'« ensemble des revenus ». Les revenus imposables des sociétés ne sont pas une fonction du résultat comptable, comme ils sont calculés dans la plupart des pays du monde, mais la loi énumère seulement les cas, où les revenus sont imposables.

L'article 6 de la loi de l'impôt sur le revenu donne la liste des paiements reçus par les personnes morales qui sont passibles à l'impôt sur le revenu (des dispositions particulières sont applicables pour les établissements permanents des personnes morales non résidentes, mais ces dispositions seront analysées dans les chapitres suivantes) :

⁷³ L'article 48 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁷⁴ Parties 1 et 2 de la section 22 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁷⁵ Les articles 50-52 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992, Partie 1 de la section 22 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁷⁶ Partie 1 de l'article 53 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁷⁷ Les articles 7 et 8 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

- **Les bénéfices additionnels** (*fringe benefits* en anglais) – sont imposables comme les revenus, les bénéfices additionnels fournis par l’employeur pour les employés en connexion avec les relations du travail ou service ou gestion⁷⁸. La loi donne la liste exemplaire des bénéfices additionnels (compensation des dépenses de logement, usage de la voiture de travail pour les buts personnels de l’employé etc.).
- **Dons et donations** - Si la personne légale fait une donation, ces revenus sont imposables, sauf les donations exonérées⁷⁹ et si les donations n’étaient pas déjà imposées comme d’autres types de revenus.
- **Dividendes et autres types de revenus distribués** – l’entreprise résidente doit payer l’impôt sur le revenu au moment du paiement des dividendes ou d’autres distributions du profit⁸⁰ (les règles de l’imposition des dividendes seront analysées dans les chapitres suivants).
- **Dépenses non liées avec les affaires** – la loi estonienne donne la liste spéciale des paiements⁸¹ au cas où l’entreprise fait ces paiements, il doit payer l’impôt sur les revenus. En vertu de la loi estonienne, les dépenses non liées avec les affaires sont :
 - Les amendes et intérêts payés en vertu de l’acte de la fiscalité de la République d’Estonie ;
 - Paiement en contrepartie de dommages faits par le contribuable à la nature payé en vertu de l’acte des compensations pour les dommages faits à la nature ;
 - Gratifications et pots de vin ;
 - Droits d’entrée et d’adhésion payés par les associations n’ayant pas de but lucratif, sauf si l’adhésion est nécessaire pour les affaires ;
 - Paiements quand le contribuable ne possède pas les documents nécessaires en vertu de la loi de la comptabilité ;
 - Paiements en contrepartie des services ou autres obligations non liées avec les affaires du contribuable ;

⁷⁸ Partie 4 de l’article 48 de la loi de l’impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d’Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷⁹ L’article 49 de la loi de l’impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d’Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸⁰ Partie 1 de l’article 50 de la loi de l’impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d’Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸¹ L’article 51 de la loi de l’impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d’Estonie (Income tax act) (version anglaise)

- **Autres paiements non liés avec les affaires du contribuable** – les contribuables doivent payer l’impôt sur les revenus s’ils paient les paiements suivants qui sont considérés comme d’autres paiements non liés avec les affaires du contribuable :
 - Acquisition d’une propriété non liée avec les affaires ;
 - Acquisition de bons émis par la personne légale établis dans le territoire de la fiscalité privilégiée ;
 - Acquisition d’un holding de la personne légale établi dans le territoire de la fiscalité privilégiée ;
 - Compensation contractuelle ou délictuelle payée au bénéfice de la personne légale établie dans le territoire de la fiscalité privilégiée ;
 - Autre type de paiement payé au bénéfice de la personne légale établi dans le territoire de la fiscalité privilégiée.

76. Robert Żukowski⁸² affirme que le moment de l’imposition en Estonie est le paiement des bénéfices par la personne morale pour ses actionnaires. En principe, c’est vrai, mais la distribution des revenus de la personne morale au bénéfice de ses actionnaires n’est pas le seul cas, quand la loi fiscale estonienne définit le fait générateur de l’impôt. Les autres cas (le bénéfice additionnel, les dons et donations, les dividendes et autres types des revenus distribués, les dépenses non liées avec les affaires, les autres paiement non liés avec les affaires du contribuable) – tous ces cas au sens du droit fiscal estonien veulent dire aussi le fait générateur d’impôt.

Suivant la logique de la loi estonienne, **l’assiette de l’impôt n’est pas le résultat comptable après les corrections fiscales** (comme dans la plupart des pays du monde, y compris la France, la Lituanie et la Lettonie), **mais le montant des paiements énumérés par la loi**. Si le bénéfice comptable n’est pas distribué sous les formes énumérées par la loi comme les faits générateurs de l’impôt sur le revenu, il n’entre pas dans une assiette d’impôt.

77. Comme on a vu, l’Estonie est un pays exceptionnel au point de vue de l’impôt sur les sociétés. L’Estonie n’impose pas l’ensemble des revenus, comme la plupart des pays, mais seulement les paiements fait par une entreprise au bénéfice d’autres personnes (en pratique, ce sont les actionnaires, les salariés et les créanciers). Si la société décide, non pas de distribuer le bénéfice gagné, mais de le mettre en réserve, l’obligation de payer l’impôt sur le bénéfice des sociétés n’existe pas.

⁸² Robert Żukowski. Estonian corporate income tax and the European Union: the implications. European taxation. March 2006.

Ces dispositions fiscales sont très favorables pour le « tax planning » qui crée au sein de l'EU une zone de fiscalité privilégiée. Ces dispositions répondent peut-être à la question : pourquoi les sociétés baltes choisissent-elles leur siège officiel en Estonie ?

C. Les principes du calcul du bénéfice imposable des entreprises en vertu des lois fiscales des pays baltes

78. Dans la plupart des pays du monde, le bénéfice imposable par un impôt sur le bénéfice des sociétés est calculé en fonction du résultat comptable, corrigé en vertu des exigences de la loi fiscale.

La loi lituanienne⁸³ donne la formule pour calculer le bénéfice imposable :

« En calculant le bénéfice imposable de l'unité de Lituanie⁸⁴, on diminue les revenus des montants suivants :

1. Les revenus non imposables ;
2. Les déductions loïsibles ;
3. Les déductions loïsibles de montant limité. »

Le commentaire officiel de la loi de l'impôt sur le bénéfice des sociétés précise la formule :

Le bénéfice imposable = revenus – revenus non imposables – les déductions loïsibles – les déductions loïsibles de montants limités.

La liste des « *revenus non imposables* » est énumérée dans l'article 12 de la loi. Ce sont les montants de la prestation en vertu d'un contrat d'assurances pour compenser les pertes (pour le montant ne dépassant pas les pertes), les compensations de retards de paiements (sauf s'ils sont obtenus par des personnes morales établies dans les territoires de fiscalité privilégiée), primes d'assurance-vie (si la durée du contrat est d'au moins 10 ans ou si le montant de la prestation est payé quand l'assuré est déjà à l'âge de la retraite), paiements directs et autres compensations en vertu des programmes nationaux et communautaires du développement du secteur agricole etc.

La notion de « *déductions loïsibles* » englobe toutes les dépenses de facto subies par une unité dans le but de gagner ou obtenir des revenus, si la loi n'interdit pas de les retrancher du bénéfice imposable⁸⁵.

La notion des « *déductions loïsibles de montant limité* » veut dire aussi les déductions loïsibles par la loi fiscale, mais la loi établit la limite du montant qui peut être déduit du bénéfice imposable. La

⁸³ Partie 1 de l'article 11 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸⁴ La notion de l'unité sera discutée dans un chapitre suivant.

⁸⁵ Partie 1 de l'article 17 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

loi⁸⁶ donne la liste des déductions loïsibles de montant limité : les amortissements, les dépenses de réparation des immobilisations de longue durée, les dépenses de voyages d'affaires, les pertes naturelles, les dettes sans espoir⁸⁷, les impôts payés par le contribuable, certaines dépenses pour le bénéfice de ses salariés, pertes de l'année de l'imposition, le soutien, certaines réserves des entreprises de crédit.

79. La loi lettone ne donne pas une formule de calcul du bénéfice imposable, mais donne la longue liste des règles, comment le résultat comptable doit être corrigé pour le calcul du bénéfice imposable. La base de calcul est le résultat comptable calculé en vertu de la loi comptable. Les institutions de crédit et d'investissement doivent appliquer les règles particulières comptables.

En principe, la loi lettone⁸⁸ applique une formule :

Le bénéfice imposable = le résultat comptable + les dépenses non liées avec les affaires + les corrections

La notion des « *dépenses non liées avec les affaires* » veut dire les dépenses qui ne sont pas directement nécessaires pour gagner les revenus du contribuable. La loi donne une liste d'exemples de ces types des revenus (voyages de plaisir, dons ou autres bénéfices pour les salariés non liés avec la rémunération etc.).

La section 6 de la loi fiscale lettone donne la liste des règles de correction du bénéfice comptable. Par exemple, les amendes contractuelles ou fiscales sont considérées comme des dépenses non déductibles, les compensations et autres paiements directs dans le cadre du support du développement agricole sont considérés comme une dépense déductible.

80. En Estonie, il n'y a pas de règles de calcul du bénéfice imposable des sociétés. Selon la logique de la loi fiscale estonienne, les revenus imposables ne sont pas la totalité des revenus gagnés ou perçus, mais seulement certains cas de paiements énumérés dans la loi. Cela veut dire, que, pour les buts fiscaux il n'est pas nécessaire de définir les règles particulières de calcul de bénéfice imposable parce que le bénéfice imposable est le montant de ses paiements. Ce n'est pas la peine de faire des corrections additionnelles pour les buts fiscaux : si le paiement fait par une entreprise entre dans un champ d'application de la loi fiscale, c'est-à-dire que ce paiement est énuméré dans une liste établie par la loi fiscale comme un fait générateur de l'impôt, le montant de ce paiement est aussi un bénéfice imposable.

⁸⁶ Partie 2 de l'article 17 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸⁷ Cela veut dire que le contribuable est un créancier et il ne peut pas récupérer ses biens prêtés. Aussi le contribuable doit prouver que ses dettes sont sans espoir de les récupérer.

⁸⁸ Les articles 4-1 de la section 5 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

Il faut noter, que, dans la loi estonienne de l'impôt sur le revenu (c'est la même loi qui définit les règles de la fiscalité des personnes et aussi des entreprises), l'article 14 prévoit certaines déductions pour les personnes physiques travaillant comme des acteurs économiques indépendants (notions analogues aux BIC et BNC dans le droit fiscal français).

81. Les taux sont de 15 % en Lettonie et en Lituanie, 21 % en Estonie. Ces taux sont relativement bas, en comparaison avec les autres pays voisins (la Russie, la Finlande, la Suède, la Biélorussie). Pour cette raison, les pays baltes sont, du point de vue fiscal, assez attractifs pour les investisseurs étrangers.

82. Après l'analyse de la notion de l'impôt, du moment de l'imposition, du fait générateur et de l'assiette de l'impôt, et des règles de calcul de bénéfice imposable, on a vu que, dans les trois pays baltes, la fiscalité des entreprises est définie selon des logiques différentes.

La Lituanie et la Lettonie utilisent les principes traditionnels de la détermination de la notion des revenus et des règles du calcul du bénéfice imposable. La notion de revenus dans ces pays englobe tous les types de revenus perçus ou gagnés par le contribuable. Le fait générateur est le moment d'obtention de ces revenus. Le bénéfice imposable est calculé en fonction du résultat comptable après des corrections fiscales.

Les systèmes letton et lituanien du calcul du bénéfice imposable des sociétés sont basés sur les mêmes principes que les systèmes fiscaux de la plupart des pays européens. Le bénéfice imposable est calculé en vertu du résultat comptable après certaines corrections des déductions. Le calcul de la base imposable est basé sur ces principes dans plusieurs pays européens ainsi qu'en Lituanie et en Lettonie.

En Estonie, contrairement à ses voisins baltes, la notion de revenu englobant tous les types des revenus perçus ou obtenus n'existe pas. La loi donne seulement la liste des paiements faits par une entreprise au bénéfice des personnes tierces quand on considère que ces paiements sont le fait générateur de l'impôt sur le revenu. Pour cette raison, dans la base de données de *International bureau of fiscal documentation*⁸⁹ l'impôt sur le bénéfice estonien est appelée « *distribution tax* ». Les règles de calcul du bénéfice imposable n'existent pas non plus, parce que les montants payés en vertu de la loi sont aussi les bénéfices imposables.

Donc le système estonien de la fiscalité des entreprises est parmi les plus innovants en Europe ou même dans le monde entier. Ce système est très attractif pour les entreprises souhaitant réinvestir leur bénéfice perçu.

⁸⁹ <http://www.ibfd.org/>

Les deux autres pays sont aussi attractifs aux yeux des investisseurs étrangers grâce aux taux relativement bas, bien que leurs systèmes de calcul des taux imposables soient des systèmes classiques, sans grandes modifications comme le système estonien.

83. D'un autre côté, l'attractivité des systèmes fiscaux ne dépend pas seulement des règles fiscales internes et des taux imposables. Un autre critère d'attractivité du pays du point de vue fiscal, c'est la possibilité d'utiliser les avantages des conventions fiscales. On va présenter la problématique de notre thèse doctorale.

II. LA PROBLÉMATIQUE DE LA RECHERCHE : LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES DES PAYS BALTES FACE AUX EXIGENCES DU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE ET DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL

84. Le premier but de cette thèse de doctorat est d'analyser les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes en comparant les règles des pays baltes avec les propositions de l'OCDE, les exigences du droit communautaire ainsi qu'avec les règles des autres pays européens. Le but de la recherche (respecter les exigences du droit fiscal international d'une part et l'exigence pour le système de la fiscalité nationale d'être compatible avec les règles et principes du droit européen d'autre part) dicte les questions problématiques de la recherche. On va répondre à la question, si les systèmes de la fiscalité des pays baltes, qui sont relativement jeunes et n'ont pas de longues traditions, suivent les propositions de l'OCDE dans leur droit fiscal national et conventionnel (section 1). Ensuite on va chercher, si la fiscalité des entreprises des pays baltes, en tant que nouveaux membres de l'UE, et notamment, leurs aspects internationaux, sont compatibles avec les exigences du droit communautaire (section 2).

Section 1. Le droit fiscal des pays baltes et le contexte international

85. Le système de la fiscalité nationale contemporaine n'existe pas isolément du reste du monde, mais est influencé par les autres systèmes fiscaux et par les normes du droit fiscal international. Sachant qu'un des buts de la recherche est d'examiner les relations des systèmes fiscaux des pays baltes avec les règles du droit fiscal international, il faut voir quelle place joue le droit international dans les systèmes juridiques des pays baltes. Pour cette raison, d'abord, il faut comprendre l'importance du droit fiscal conventionnel en tant que la source importante des règles de l'imposition du bénéfice des entreprises (sous-section 1). Ensuite, sachant que le réseau conventionnel

est souvent inspiré par la politique fiscale internationale, il faut analyser la politique fiscale internationale des pays baltes (sous-section 2).

Sous-section 1. Le droit fiscal conventionnel comme une source des règles de l'imposition du bénéfice des entreprises

86. Le droit fiscal international, contrairement au droit international en général, considère comme une source du droit les conventions fiscales. Bien sûr, en tant que traités internationaux, les conventions fiscales obéissent au droit commun des traités⁹⁰. C'est-à-dire que les dispositions générales du droit des traités internationaux (par exemple, les règles de l'entrée en vigueur ou l'interprétation des traités internationaux etc.) sont aussi applicables pour les conventions fiscales. Cependant, en tenant compte de la spécificité du droit fiscal, de l'importance des autres sources du droit international (les coutumes internationales, les principes généraux de droit reconnus par les nations civilisées, les décisions judiciaires et la doctrine des publicistes les plus qualifiés des différentes nations) c'est moins évident. En respectant le principe *pacta sunt servanda*, les États doivent appliquer les conventions internationales, même si les dispositions conventionnelles sont contraires aux dispositions du droit fiscal interne. D'autre part, en cas d'absence d'une convention fiscale, l'État n'est pas obligé d'appliquer les autres sources du droit international et peut régler l'affaire en appliquant seulement les dispositions du droit fiscal interne réglant les questions de la fiscalité internationale.

87. Le premier but des conventions fiscales est d'éviter le phénomène de la double imposition, c'est-à-dire d'établir les règles de partage du pouvoir d'imposer le contribuable par seulement un des deux États où le contribuable obtient les revenus. Le commentaire de la convention modèle de l'OCDE⁹¹ affirme également, que le but de la convention fiscale est d'abord la promotion des échanges internationaux de marchandises et de services, le mouvement des personnes et du capital et aussi d'éviter l'évasion fiscale.

88. La définition des règles de répartition d'un droit à imposer entre l'État de la résidence et celui de la source des revenus est une *raison d'être* du droit fiscal international. Les auteurs qui supportent l'idée de l'État de la source affirment que les États où les revenus ont été perçus ont un intérêt légitime à percevoir l'impôt sur les revenus qui y sont perçus, le contribuable utilisant l'infrastructure et les

⁹⁰ Bernard Castagnède. Précis de la fiscalité internationale. Presses universitaires de France. 2002. P. 233.

⁹¹ Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 17 July 2008. OECD Committee on Fiscal Affairs, P. 48.

ressources naturelles de cet état⁹². D'autre part, les auteurs qui supportent l'idée de l'État de la résidence ont toujours trouvé des arguments pour que l'État de la résidence doive avoir le droit d'imposer les revenus mondiaux (c'est-à-dire, les revenus perçus dans cet État et aussi hors de son territoire) du contribuable résident.

89. Le droit fiscal international établit seulement les règles de la répartition du bénéfice imposable sans donner des règles précises d'imposition. Dans chaque cas, le résultat final juridique dépend du droit fiscal national de l'État qui obtient le pouvoir d'imposer selon les règles de la répartition du bénéfice imposable établies par la convention fiscale. La convention fiscale elle-même donne seulement la référence, par laquelle l'État, dans ce cas concret, a le pouvoir d'imposer les revenus perçus afin d'éviter la double imposition d'un même revenu sans préciser les règles de calcul d'assiette, le tarif, les dispositions procédurales etc. Toutes ces questions sont réglées par le droit fiscal national de l'État, lequel est compétent pour imposer par la convention fiscale internationale.

90. La question importante du droit fiscal est la relation entre les conventions fiscales (normes du droit international par nature) et les règles du droit fiscal national. Cette question est actuelle non seulement du point de vue théorique, mais aussi du point de vue pratique, pour savoir quelle règle doit être appliquée en cas de conflits entre le droit fiscal national et conventionnel. On va analyser le principe de la priorité des normes conventionnelles face aux normes de la loi nationale et du droit international dans le contexte du droit fiscal international des pays baltes dans le paragraphe 1.

91. Sachant que la plupart des règles du droit fiscal international contemporain sont inspirées par l'OCDE, il faudra souligner l'importance de cette organisation pour le développement du droit fiscal international, même si les recommandations de cette organisation ne sont pas obligatoires.

§ 1. Le principe de la priorité des normes conventionnelles face aux normes de la loi nationale

92. Le droit international connaît un principe *pacta sunt servanda*, c'est-à-dire que les États qui sont parties au traité (ou à la convention) international doivent respecter les obligations prises par ce traité. C'est-à-dire, que les États ne peuvent pas ne pas appliquer les conventions internationales sous prétexte que la convention est contraire aux dispositions du droit interne. C'est-à-dire qu'en cas de conflit entre deux normes juridiques, la norme interne et la norme internationale, la norme internationale doit prévaloir.

⁹² Benjamin Hoffart. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*. Fall 2007. VOL. 6, NO. 1. P109-110. <http://www.law.northwestern.edu/journals/njtip/v6/n1/6/index.htm>

Le principe *pacta sunt servanda* est aussi établi dans la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969. L'article 26 de cette convention prévoit que:

*Tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi*⁹³.

La convention de Vienne sur le droit des traités prévoit aussi que l'État contractant ne peut pas ne pas appliquer les dispositions du traité international en vigueur sous prétexte de l'incompatibilité entre les dispositions du traité avec les dispositions du droit national :

*Une partie ne peut invoquer les dispositions de son droit interne comme justifiant la non-exécution d'un traité*⁹⁴.

93. En droit lituanien, la constitution même (la partie 2 de l'article 138) donne la règle de la primauté des traités internationaux vis - à - vis des lois nationales :

Les lois et les traités internationaux peuvent prévoir d'autres cas où le Seimas [le parlement lituanien] ratifie les traités internationaux de la République de Lituanie.

Les traités internationaux ratifiés par le Seimas de la République de Lituanie sont parties constituantes du système juridique de la République de Lituanie.

En Lituanie, les questions des relations entre droit interne et droit international ont été résolues par la cour constitutionnelle de Lituanie. Dans son arrêt du 17 octobre 1995, la Cour constitutionnelle a établi deux règles principales :

- Les traités internationaux, ratifiés⁹⁵ par le Parlement de Lituanie ont le pouvoir de la loi dans le système juridique de Lituanie (c'est-à-dire que les traités doivent être compatibles avec la Constitution) ;
- Les traités qui ne doivent pas être ratifiés, doivent être compatibles avec les dispositions de la loi nationale ;

La Lituanie a aussi établi une loi sur les traités internationaux⁹⁶. Cette loi prévoit que les traités internationaux, qui sont en vigueur, doivent être appliqués⁹⁷. Aussi cette loi prévoit, qu'en cas de

⁹³ L'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969.

http://untreaty.un.org/ilc/texts/instruments/francais/traites/1_1_1969_francais.pdf

⁹⁴ L'article 27 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969.

⁹⁵ La constitution (l'article 138.) donne la liste des traités internationaux, qui doivent être ratifiés par le Parlement :

Le Seimas ratifie ou dénonce les traités internationaux conclus par la République de Lituanie ayant trait:

1) à la modification des frontières nationales de la République de Lituanie;

2) à la coopération politique avec des États étrangers, à une assistance mutuelle ainsi qu'aux traités à caractère défensif liés à la défense nationale;

3) au refus d'utiliser la force ou de menacer de l'utiliser, ainsi qu'aux traités de paix;

4) au stationnement et au statut des forces armées de la République de Lituanie sur le territoire d'un État étranger;

5) à la participation de la République de Lituanie à des organisations internationales universelles et régionales;

6) aux accords économiques multilatéraux ou à long terme.

⁹⁶ LR tarptautinių sutarčių įstatymas (la loi sur les traités internationaux) Valstybės Žinios, 1999.07.09, N°: 60, N° de la publication: 1948

⁹⁷ La partie 1 de l'article 11 de la loi sur les traités internationaux de la République de la Lituanie.

conflit entre le traité international et la loi qui était déjà en vigueur au moment de l'entrée en vigueur du traité international ou était entrée en vigueur après, le traité international a la primauté⁹⁸.

94. La Lettonie en tant que pays moniste⁹⁹, reconnaît aussi que le droit international est une partie intégrale du système du droit letton. La cour constitutionnelle lettonne a constaté dans son arrêt historique que «dans les relations internationales, l'applicabilité des règles nationales est admissible seulement si le droit international le permet »¹⁰⁰. La cour constitutionnelle a constaté aussi, que, « à partir du moment de la ratification, le traité international devient obligatoire avec toutes les règles définies par ce traité et peut être appliqué dans les relations avec un autre État contractant, sauf les dérogations qui ont été faites »¹⁰¹.

95. L'article 13 de la loi des traités internationaux prévoit, que, en cas de conflit entre les normes internes et celles du traité international, ce dernier va prévaloir.

96. La majorité des juristes en Estonie soutiennent la position que, si l'Estonie est entrée dans un traité international, les provisions du Traité doivent être directement applicables¹⁰². Aussi, dans la deuxième partie de l'article 123 de la constitution estonienne, on a établi la règle, que, en cas de conflits entre le traité international ratifié par le Riigikogu (le parlement estonien) et la loi ou un autre acte juridique, le traité international doit prévaloir. Les lois du droit interne ne doivent pas être en conflit avec les traités ratifiés par le parlement. La Cour constitutionnelle estonienne, bien que la constitution elle-même ne prévoit pas cette possibilité, a vérifié dans ses décisions si les lois internes ne sont pas contraires aux traités internationaux, ratifiés par le Parlement¹⁰³.

97. Les conventions tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune dans les trois pays baltes sont considérées comme des traités exigeant la procédure de la ratification, parce que l'accomplissement de ces conventions fiscales influence aussi les finances d'État et, d'autre part, dans les trois pays baltes, les lois fiscales doivent être votées par le parlement en vertu des exigences constitutionnelles.

98. La ratification des conventions fiscales veut dire aussi que, en cas de conflit entre les dispositions de la convention fiscale ratifiée par le parlement d'un côté et la loi fiscale nationale de l'autre, les dispositions de la convention fiscale ratifiée doivent prévaloir. C'est-à-dire que les

⁹⁸ La partie 2 de l'article 11 de la loi sur les traités internationaux de la République de la Lituanie.

⁹⁹ Margarita Tuch. The evolving structure of Collective Bargaining in Europe. 1990-2004. Research Project Co-financed by the European Commission and the University of Florence (VS/2003/0219-SI2.359910). National Report Latvia. <http://eprints.unifi.it/archive/00001165/01/Lettonia.pdf>

¹⁰⁰ Partie 75.1 de l'arrêt du 29 Novembre 2007 de la cour constitutionnelle lettonne, dans une affaire N° 2007-10-0102.

¹⁰¹ Partie 75.2 de l'arrêt du 29 Novembre 2007 de la cour constitutionnelle lettonne, dans une affaire N° 2007-10-0102.

¹⁰² Jaak Ostrat. Direct implementation of international treaties and the European Law in the intellectual property practice in Estonia.

¹⁰³ Hannes Vallikivi. Status of International Law in the Estonian Legal System under the 1992 Constitution.

dispositions des lois fiscales nationales en matière de fiscalité internationale sont valables seulement si elles ne sont pas contraires aux dispositions des conventions fiscales ratifiées.

§ 2. La convention modèle de l'OCDE comme une source de l'inspiration des conventions fiscales des pays baltes

99. L'organisation de coopération et développement économique (OCDE), organisme de droit international public, est un forum des États industrialisés¹⁰⁴. Parmi les autres activités, cette organisation s'occupe des questions de la fiscalité internationale. Arthur J. Cockfield considère cette organisation, grâce à son succès en matière de fiscalité internationale, comme une organisation mondiale informelle des impôts (*world tax organisation* en anglais)¹⁰⁵. Le succès de cette organisation peut être expliqué par le fait que cette organisation développe la convention modèle et les autres règles techniques de la fiscalité internationale. La convention modèle et le commentaire sont préparés par des participants représentant les 30 pays membres, 60 autres États et des représentants de l'industrie et des affaires¹⁰⁶. L'acceptation mondiale de la convention modèle de l'OCDE et du commentaire signifie qu'ils sont devenus les standards des règles de la fiscalité internationale acceptés dans la plus grande partie du monde¹⁰⁷.

100. La convention modèle de l'OCDE est devenue le point de départ des négociations fiscales internationales. Les pays contractants, au lieu de créer à nouveau des règles de répartition internationales du bénéfice, choisissent les dispositions proposées par la convention modèle, parfois en faisant des dérogations. L'autre source importante du droit fiscal international est le commentaire. Bien que le commentaire n'ait officiellement jamais été reconnu comme une source obligatoire du droit fiscal international (les représentants de l'OCDE eux-mêmes considèrent que le commentaire est un type de *soft law*¹⁰⁸), le commentaire est un guide de l'interprétation des conventions accepté au niveau international¹⁰⁹. H. Pijl¹¹⁰ affirme que le commentaire a le pouvoir d'une recommandation,

¹⁰⁴ Site officiel de l'OCDE http://www.oecd.org/pages/0,3417,fr_36734052_36734103_38071122_1_1_1_1,00.html

¹⁰⁵ Arthur J. Cockfield. The Rise of the OECD as Informal 'world tax organization' through the Shaping of National Responses to E-commerce Tax Challenges. Yale Journal of Law and Technology (forthcoming, 2006). http://www.americantaxpolicyinstitute.org/pdf/National%20and%20International%20Responses%20to%20Ecommerce6%202_.pdf

¹⁰⁶ Jeffrey Owens. International Taxation: Meeting the challenges –the role of the OECD. European Taxation, December 2006. P. 558.

¹⁰⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 17 July 2008. OECD Committee on Fiscal Affairs, P. 10.

¹⁰⁸ Jeffrey Owens. International Taxation: Meeting the challenges –the role of the OECD. European Taxation, December 2006. P. 555.

¹⁰⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 17 July 2008. OECD Committee on Fiscal Affairs, P. 10.

¹¹⁰ Hans Pijl. The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary. European Taxation, May 2006. P. 224.

c'est-à-dire une source non obligatoire du droit international. R. Russo¹¹¹ propose, au lieu d'utiliser le commentaire comme une source de l'interprétation des conventions fiscales, de définir les dispositions du traité de manière plus claire dans les textes mêmes de la convention. En tous cas, en droit fiscal international contemporain, le commentaire reste, malgré sa nature non obligatoire, une source très importante pour l'interprétation du droit fiscal international.

101. Sachant que les standards de la fiscalité internationale proposés par l'OCDE sont globalement acceptés, on peut aussi considérer les recommandations de cette organisation comme les sources du droit fiscal international (au moins, comme des sources de *soft law*).

102. Aujourd'hui, les pays baltes ne sont pas encore membres à part entière de l'OCDE. Mais les trois pays maintiennent des relations permanentes avec cet organisme international. En 1996, les trois pays baltes ont souscrit la déclaration commune demandant l'adhésion à cette organisation¹¹². Les trois pays baltes considèrent l'entrée dans cette l'organisation comme un but de leur politique étrangère. La Lituanie et la Lettonie ont déposé la demande devant le Comité Fiscal. L'Estonie est devenue membre en 2010.

103. La convention modèle de l'OCDE est aussi la source d'inspiration des conventions fiscales conclues par les pays baltes. Seules les conventions fiscales avec les États-Unis sont inspirées par la convention modèle des États-Unis. Pour conclure toutes les autres conventions, la convention modèle de l'OCDE était le point de départ de toutes les négociations. Donc, bien que la Lituanie et la Lettonie ne soient pas encore membres de l'OCDE, la convention modèle joue un rôle considérable dans la pratique conventionnelle des pays baltes.

104. Il faut mentionner que la majorité des conventions sont signées en trois versions dans trois langues différentes:

- La langue officielle des pays baltes, donc lituanien, letton ou estonien ;
- La langue officielle du pays partenaire (par exemple allemand dans une convention avec l'Allemagne) ;
- La version en anglais.

Les deux premières versions sont les textes officiels, la version anglaise d'un texte est utilisée comme une mesure d'interprétation en cas de différences entre les deux premières versions. On utilise la version anglaise comme la dernière mesure de l'interprétation dans presque toutes les conventions (sauf les conventions franco-lituanienne, franco-lettonne, franco-estonienne qui ne contiennent pas de

¹¹¹ Raffaele Russo. The 2005 OECD model Convention and Commentary: an Overview. European Taxation, December 2005. P. 565.

¹¹² L'information du site officiel du ministère des affaires internationales de Lituanie <http://www.urm.lt/index.php?1392278765#EBPO>, et de Lettonie <http://www.mfa.gov.lv/en/policy/economic/oecd/Cooperation/>.

version anglaise). Même dans la convention avec la Russie on utilise la version anglaise, bien que la langue russe soit très connue dans les trois pays baltes. Pour cette raison, dans cette thèse de doctorat on va utiliser aussi le texte anglais comme une mesure d'interprétation.

Sous-section 2. La politique fiscale internationale des pays baltes comme facteur déterminant de réseau conventionnel

105. Les traités internationaux sont non seulement la source du droit, mais aussi et d'abord des instruments de la politique internationale. Sans la volonté réciproque des deux états, le traité bilatéral n'existerait jamais. Donc la question de l'existence et de l'applicabilité pratique des conventions fiscales dépend non seulement des questions fiscales, mais aussi des questions de la politique internationale

Dans le contexte fiscal, il faut distinguer deux phases de l'existence des conventions fiscales : la signature et l'entrée en vigueur. La raison d'être de cette distinction est que même si la convention fiscale est signée par deux états, cela ne veut pas dire qu'après une certaine période la convention fiscale deviendra applicable. L'applicabilité en pratique dépend de l'entrée en vigueur (au sens purement juridique, en vertu de la convention de Vienne). La procédure de l'entrée en vigueur est appliquée dans le cas où les deux états contractants ont fini certaines procédures prévues dans le droit constitutionnel de chaque État. L'accomplissement de ces procédures dépend de la situation politique. Cela implique que le droit fiscal international (surtout – le réseau des conventions fiscales) dépend des questions politiques et de la situation géopolitique.

106. Dans la littérature fiscale, on utilise souvent la notion de la « politique fiscale internationale ». Afin de bien comprendre la politique fiscale internationale des pays baltes, il faudrait analyser le contenu de cette notion et son importance (paragraphe 1). Ensuite, on va analyser la politique fiscale internationale des pays baltes (paragraphe 2). Mais l'analyse ne serait pas complète si on ne touchait pas la question délicate de la politique fiscale internationale et la question des relations des pays baltes avec la Russie. Afin de comprendre les racines de cette question, il faudra aussi brièvement discuter les questions des relations politiques entre les pays baltes et la Russie (paragraphe 3).

§ 1. La notion et l'importance de la politique fiscale internationale

107. La notion de « politique fiscale internationale » peut être définie comme les intérêts fiscaux d'un État en politique internationale. Les conventions fiscales internationales jouent un rôle

important dans cette politique, parce qu'un État, en concluant une convention internationale avec un autre État, limite volontairement son droit souverain de percevoir les impôts sur son territoire. En cas d'absence de convention, seul l'État peut définir toutes les règles fiscales. En cas d'existence d'une convention internationale, le droit de cet État de percevoir sur son territoire les impôts des contribuables résidents d'un État partenaire de la convention est limité par cette convention. Selon l'approche de H. D. Rosenbloom¹¹³, la politique fiscale internationale est d'abord un essai d'harmoniser et de faire concorder les différences des systèmes fiscaux nationaux.

108. La politique fiscale internationale est une partie de la politique internationale générale. Donc la politique fiscale internationale est influencée par les autres branches de la politique étrangère, et d'abord, par la politique étrangère économique. Si un État A souhaite développer ses relations économiques avec un État B, normalement elle souhaite aussi conclure une convention fiscale avec l'État B, afin de créer des conditions plus favorables au commerce international entre les acteurs économiques. En revanche, si l'État (ou un autre territoire autonome ayant le droit d'exercer une politique fiscale étrangère) ne souhaite pas coopérer avec les autres États en matière économique, normalement cet État n'a aucun intérêt d'entrer en relations conventionnelles avec les autres États (cas du Liechtenstein ou autres paradis fiscaux).

109. Les traités internationaux (y compris les conventions fiscales) sont un instrument important de la politique internationale. Le traité international peut être un résultat de la politique étrangère (après les négociations suit la signature du traité) et aussi la base juridique de la coopération internationale future. Les conventions internationales servent normalement comme une base juridique de la coopération économique future entre deux États. Chaque État, en signant le traité international, a ses propres intérêts et les conventions internationales fiscales ne sont pas exceptionnelles. Les intérêts des États influencent la décision de signer ou ne pas signer une convention fiscale avec un autre État et aussi son contenu (le meilleur exemple en ce domaine peut être les États Unis – afin de préserver leurs propres intérêts fiscaux, les États Unis ont créé leur propre modèle de convention au lieu d'utiliser la convention modèle de l'OCDE¹¹⁴).

110. Ch. Djanani et G. Brähler affirment que la politique fiscale internationale de la République Fédérale d'Allemagne est basée sur certains principes :

- Avec les pays développés, les conventions sont assez symétriques : chaque État (l'Allemagne, d'un côté et l'autre État contractant de l'autre) prennent les mêmes obligations :

¹¹³ H. David Rosenbloom. Where is the pony? Reflections on the making of International Tax Policy. Bulletin for International Taxation 2009. P. 539.

¹¹⁴ Christiana Djanani, Gernot Brähler. Internationales Steuerrecht. Gabler, 2006. P. 79

- Avec les pays en développement, on utilise parfois la convention modèle des Nations Unies, le principe de l'imposition dans l'État source au lieu de l'imposition dans l'État de la résidence joue un rôle considérable.

Aussi, en prenant la décision de conclure une convention fiscale et en examinant le contenu de la convention future, ces intérêts sont pris en considération :

- **La politique de la concurrence** – l'élimination du phénomène de la double imposition doit aussi assurer la neutralité fiscale de l'importation ou de l'exportation du capital ;
- **Les intérêts fiscaux** – la future convention doit établir des règles assez claires de la répartition du bénéfice imposable entre deux États.
- **Lutte contre l'évasion fiscale** – la future convention doit établir des règles suffisantes pour limiter l'évasion fiscale et les paradis fiscaux.

§ 2. La politique fiscale internationale et le réseau des conventions fiscales des pays baltes

111. La politique fiscale internationale des pays baltes est d'abord influencée par les questions géopolitiques. Les trois pays baltes sont des petits États qui, encore une fois, ont reconstruit leur indépendance il y a vingt ans. Donc les traditions de la politique fiscale internationale des pays baltes ne sont pas longues. Les trois pays baltes sont membres de l'Union Européenne et de l'OTAN. C'est – à dire que ces états maintiennent des relations politiques et économiques actives avec les autres pays de l'UE et de l'OTAN. D'un autre côté, les pays baltes sont d'anciennes Républiques de l'Union Soviétique. Traditionnellement, ils maintiennent des relations économiques actives avec les autres pays de l'ex Union Soviétique : la Russie, la Biélorussie, l'Ukraine, le Kazakhstan et les autres anciens états soviétiques.

112. D'un côté, la politique étrangère des pays baltes est limitée à ces régions du monde : l'Europe, les États de l'ex Union Soviétique, les États Unis et le Canada, les grands États du monde (Chine). Dans ces régions, les États baltes développent des relations économiques considérables. Les autres régions du monde sont moins importantes pour la politique étrangère économique des pays baltes.

113. De l'autre côté, la politique étrangère des pays baltes n'est pas active dans les autres régions du monde. Les pays baltes n'ont pas conclu de conventions fiscales avec tous les États du monde. Le réseau géographique des conventions fiscales des trois pays baltes est limité aux régions où il y a des intérêts considérables économiques ou politiques pour ces États :

- **L'Europe** – certains pays européens (Allemagne, les pays Scandinaves, Pologne, Royaume Uni) sont parmi les plus importants partenaires économiques des pays baltes, les autres sont aussi importants grâce à l'intégration européenne ou d'autres liens économiques et politiques ;

- **La région de l'ex Union Soviétique** – la Russie, la Biélorussie et l'Ukraine sont aussi parmi les principaux partenaires économiques du commerce, les autres, comme les républiques du Caucase ou d'Asie centrale sont des partenaires très importants ;
- **Les États de l'Atlantique du Nord** – Canada et États Unis – avec ces États, les pays baltes ont maintenant des relations stratégiques politiques. Les relations économiques sont moins considérables, mais jouent aussi un rôle important ;
- **La Chine et Singapour** – à cause de l'importance croissante de la Chine, ce pays devient de plus en plus important aussi pour les pays baltes.

Les autres régions sont moins importantes pour les liens économiques des pays baltes, donc on n'a pas intérêt à signer une convention fiscale avec ces pays. Même la représentation diplomatique des états baltes est dans ces pays plutôt symbolique que réelle. En conséquence, il y a très peu de conventions fiscales avec les pays d'Amérique Latine, d'Afrique et d'Asie.

Une telle situation est très défavorable pour le développement du commerce international. Du point de vue de la fiscalité internationale, cela veut dire qu'en cas d'imposition d'un contribuable exerçant des opérations internationales liées avec les pays d'Amérique Latine, d'Afrique et d'Asie, on va appliquer les dispositions du droit fiscal interne à cause de l'absence de conventions fiscales avec ces pays.

114. Les pays baltes ont choisi la convention modèle de l'OCDE comme base de leurs conventions fiscales parce que ce type de convention modèle est utilisé par les principaux partenaires économiques. L'exception est la convention avec les États Unis, où on a choisi leur convention modèle, à cause de son utilisation commune comme une convention modèle de base par l'administration américaine.

§ 3. La politique fiscale internationale des pays baltes et la question de la Russie

115. On ne peut pas analyser profondément la politique internationale (et, donc, la politique fiscale internationale) des pays baltes sans toucher la question délicate des relations des pays baltes avec la Russie. Avant d'approfondir la problématique des questions de la politique fiscale internationale, il faut faire connaître les relations entre la Russie et les trois pays baltes en général.

A. Les relations politiques et économiques des pays baltes avec la Russie

116. Les relations des pays baltes avec la Russie touchent plusieurs aspects. Chaque aspect contribue au ton général des relations bilatérales de la Russie avec chacun des pays baltes.

Premièrement, les relations entre les pays baltes et la Russie sont influencées par les questions historiques. Les pays baltes, dans leur tradition historique, appellent la période 1940-1990 comme « une occupation soviétique ». Dans les sociétés baltes, on n'accepte pas d'autre interprétation, la négation de l'occupation soviétique est punissable en Lituanie, jusqu'à deux ans de prison¹¹⁵. Une politique semblable est exercée en Lettonie et en Estonie. Bien que la Russie ait reconnu le fait de l'occupation des pays baltes juste après de la chute de l'Union Soviétique en 1991, l'élite russe contemporaine a une autre approche. La meilleure illustration en est les mots du président russe Vladimir Putin, disant que « la chute de l'Union Soviétique était la plus grande catastrophe géopolitique du XXème siècle ». Les pays baltes dans leur politique internationale soulèvent toujours la question des réparations des dommages de l'occupation. Mais la Russie rejette toutes les discussions concernant une telle question. Donc, les relations entre les pays baltes et la Russie sont beaucoup influencées par les questions historiques, comme mentionne L. Fredén¹¹⁶.

Deuxièmement, les pays baltes regardent la Russie comme un ennemi potentiel. Comme mentionne E. Nekrašas¹¹⁷, toutes les illusions de la cohabitation pacifique des pays baltes avec la Russie ont été perdues après la guerre de Géorgie en août 2008. Contrairement aux positions des autres pays européens, les pays baltes et aussi la Pologne supportaient ouvertement la Géorgie pendant le conflit militaire et considéraient la Russie comme un pays agresseur. D'un autre côté, selon un sondage public fait en Russie en 2005 (donc, même avant la guerre de Géorgie), 49 % des sondés ont nommé la Lettonie comme un des plus dangereux pays pour la sécurité de la Russie ; 42 % - Lituanie ; 38 % - Géorgie ; 32 % - Estonie¹¹⁸.

Troisièmement, les questions de la diaspora des russes sont une autre menace pour le voisinage tranquille et amical entre la Russie d'un côté et les trois pays baltes d'autre part. Dans les pays baltes, il existe une grande diaspora de russes qui sont venus et se sont installés là pendant les années de l'occupation. Après la restauration de l'indépendance, ils sont restés dans les pays baltes. Mais, sans connaissance de la langue, ils ne pouvaient pas obtenir le niveau de vie qui était accessible pour les peuples baltes. En plus, sachant que la plupart de ces gens sont plus loyaux à la Russie qu'aux pays baltes, la Lettonie et l'Estonie ont refusé de leur octroyer la citoyenneté. La Russie a pris le rôle du défenseur des « russes persécutés dans les pays baltes ». C'est une autre cause de conflits permanents entre la Russie et la Lettonie et l'Estonie (contrairement aux autres pays baltes, la Lituanie a octroyé la citoyenneté à tous ses habitants permanents sauf le personnel militaire de l'armée soviétique).

¹¹⁵ L'article 170-2 du code pénal lituanien.

¹¹⁶ L. Fredén. Shadows of the Past in Russia and the Baltic Countries. *Russia in Global Affairs*: N° 3, July – September 2005. http://eng.globalaffairs.ru/number/n_5348

¹¹⁷ E. Nekrašas. Kritiniai pamąstymai apie Lietuvos užsienio politiką. *Politologija* 2009/2. P. 123-142.

¹¹⁸ Russia, the EU and the Baltic States. Ed. by M. Buhbe and I. Kempe. Moscow 2005. http://www.fes-baltic.ee/public/Tekstid/Russia_the_EU_and_Baltic_States.pdf

Quatrièmement, il faudrait souligner l'importance économique de la Russie pour chacun des pays baltes. La Russie est parmi les plus importants pays partenaires du commerce étranger de chaque pays balte. Les pays baltes sont entièrement dépendants des matières premières fournies par la Russie (le gaz et le pétrole). La Russie utilise son importance économique pour les pays baltes pour influencer leur politique ou même comme un instrument de politique étrangère.

Cinquièmement, des questions comme l'adhésion à l'OTAN des pays baltes (la Russie s'opposait toujours à l'adhésion des pays baltes à l'OTAN), la délimitation des frontières (les pays baltes et la Russie ont eu de longues et difficiles négociations concernant leurs frontières) ou l'établissement de bases militaires de l'OTAN (la Russie les considère comme une menace directe pour sa sécurité) ont toujours compliqué les relations entre la Russie et les pays baltes.

Donc, les relations politiques entre la Russie et les trois pays baltes sont très compliquées et loin d'être bonnes. Bien qu'il y ait un intérêt mutuel à développer des relations économiques utiles, les questions politiques empoisonnent toutes les initiatives.

B. Les relations fiscales des pays baltes avec la Russie

117. Comme on l'a déjà constaté, la politique internationale fiscale est une partie de la politique internationale générale. La politique fiscale internationale (et, donc, l'existence et le fonctionnement de la convention fiscale) dépend entièrement de la politique générale entre les deux pays partenaires. Comme on l'a vu, les relations entre la Russie et les pays baltes sont loin d'être bonnes. Donc il est naturel que les relations bilatérales fiscales entre ces pays soient aussi pauvres.

118. En 2011, seule la convention entre la Lituanie et la Russie était entrée en vigueur. Ce n'est pas un hasard si la Lituanie est le seul pays ayant une convention fiscale avec la Russie en vigueur. Les relations entre la Lituanie et la Russie sont relativement meilleures que les relations de la Russie avec les deux autres pays baltes, grâce à l'absence de problèmes avec la minorité russe en Lituanie, contrairement aux deux autres pays baltes. D'un autre côté, la convention a été ratifiée par Lituanie déjà en 2000 et seulement en 2005 par la Russie.

119. La procédure de conclusion de la convention avec la Russie a été commencée par la Lettonie en 2008, le 20 décembre 2010 la convention était signée et elle a été ratifiée par le Parlement letton le 9 juin 2011. Finalement, la convention a aussi été ratifiée par la Russie et est entrée en vigueur en novembre 2012. L'entrée en vigueur de la convention coïncide avec l'introduction d'un régime favorable des revenus passifs en Lettonie. Donc, une des vraies raisons, de la ratification de cette convention peut être la volonté de l'élite russe de bénéficier de ce régime letton. La Lettonie joue un

rôle important en tant que banquier régional servant plutôt une clientèle russe et des autres pays de l'ex Union Soviétique. Il est très probable que l'importance de la Lettonie en tant que banquier des russes va augmenter après la chute du système bancaire de Chypre au printemps 2013.

120. La procédure de conclusion d'une convention fiscale entre l'Estonie et la Russie a commencé en 2000. La convention a été signée en 2002 et ratifiée par le Parlement estonien en 2004. La Russie, pour sa part, n'a pas, à l'heure actuelle, fini les procédures. Donc, l'Estonie reste le seul pays balte n'ayant pas de convention en vigueur avec la Russie.

121. Donc on peut constater une situation anormale dans les relations fiscales entre la Russie d'un côté et l'Estonie de l'autre. Bien que les pays développent des liens économiques très intensifs, il n'y a pas de conventions fiscales entre la Russie et ce pays balte. Cette situation est très défavorable, d'abord pour les contribuables de chaque pays: en cas d'absence d'une convention, il y a un risque de double imposition.

122. Une des causes d'une telle situation est que la question de la conclusion de la convention fiscale dépend des autres questions de la politique étrangère de chaque pays. D'un autre côté, il ne faudrait pas oublier que les questions liées à la conclusion de la convention fiscale dans chaque pays balte sont de la compétence du ministère des finances. Mais, d'un autre côté, les ministères des affaires étrangères doivent aussi donner leur accord pour que les conventions soient conclues. Donc la question des conventions fiscales est un otage des intérêts différents entre des ministères différents.

123. On peut constater que le principe de neutralité du droit fiscal n'existe pas dans les relations fiscales entre la Russie et les pays baltes. Pour les gouvernements d'Estonie et de Russie, on peut proposer de distinguer la question de la conclusion, ratification et entrée en vigueur de la convention fiscale des autres questions de la politique étrangère.

124. On peut noter un exemple de politique fiscale internationale des pays baltes où ils ont réussi à distinguer la question de l'application d'une convention fiscale des autres questions de politique étrangère. Chacun des pays baltes a signé une convention fiscale avec la Biélorussie. De telles conventions ont été signées et sont entrées en vigueur en 1996-1999. Par la suite, le régime politique en Biélorussie a évolué d'une démocratie vers la dictature. Aujourd'hui, la plupart de la communauté internationale considère le régime politique de Biélorussie comme une dictature, et l'Union Européenne applique certaines sanctions restrictives pour les hauts fonctionnaires de Biélorussie¹¹⁹. Les relations des pays baltes avec la Biélorussie sont loin d'être bonnes, il existe une longue liste de questions sensibles, telles que l'état des droits de l'homme ou les persécutions politiques en

¹¹⁹ Par exemple, Règlement (UE) n ° 588/2011 du Conseil du 20 juin 2011 modifiant le règlement (CE) n° 765/2006 concernant des mesures restrictives à l'encontre du président Lukashenko et de certains fonctionnaires de Biélorussie.

Biélorussie. Les pays baltes sont parmi les plus grands soutiens de l'opposition de Biélorussie. D'un autre côté, la Biélorussie, comme la Russie, est parmi les partenaires économiques les plus importants des pays baltes. Mais, malgré tous les problèmes de politique étrangère, les conventions fiscales entre Biélorussie et les pays baltes sont pleinement applicables.

125. Donc les questions politiques jouent un rôle considérable dans la politique fiscale internationale des pays baltes. Bien que la Russie soit parmi les plus importants partenaires économiques des pays baltes, les conventions fiscales entre la Russie d'un côté et l'Estonie de l'autre ne sont pas entrées en vigueur. Bien que les réalités fiscales exigent l'existence de conventions fiscales, les réalités géopolitiques sont les obstacles principaux à l'entrée en vigueur d'une telle convention.

126. La situation politique sur la côte orientale de la mer Baltique a toujours été influencée par des questions géopolitiques. L'existence et l'application de traités internationaux entre deux états signifient d'abord des relations normales entre les états contractants. Sachant que les relations entre la Russie d'un côté et l'Estonie de l'autre sont loin d'être normales, ce n'est pas par hasard que les conventions fiscales, bien qu'elles soient signées, ne sont pas applicables.

127. Les conventions fiscales entre les trois pays baltes et la Biélorussie sont pleinement applicables, bien que les relations politiques soient loin d'être bonnes. Cela peut s'expliquer par le fait que la Biélorussie est beaucoup plus dépendante des relations économiques avec les pays baltes que la Russie. Donc il existe un intérêt mutuel à développer les relations économiques entre la Biélorussie et les pays baltes. Et les conventions fiscales sont utiles dans cette situation comme des mesures d'encouragement au commerce international entre ces pays.

128. Donc le droit fiscal international des pays baltes est influencé par les questions de la politique internationale et de la géopolitique. Les entreprises sont les plus grandes victimes d'une telle situation. Dans les états qui ont conclu des conventions fiscales avec la plupart des pays partenaires économiques, l'applicabilité des dispositions du droit fiscal interne est souvent plutôt une construction théorique que la réalité d'un système juridique. Cette règle n'est pas applicable dans le droit fiscal des pays Baltes. A cause de l'absence de conventions fiscales entre la Russie et l'Estonie, les dispositions du droit fiscal interne deviennent plus importantes, parce que ces dispositions sont applicables dans les relations fiscales avec la Russie (un des plus importants partenaires économiques de ces pays). Théoriquement, la double imposition est possible. Donc la fiscalité internationale des entreprises est devenue l'otage des jeux géopolitiques dans ces deux pays Baltes. Pour cette raison, les communautés des gens d'affaires suivent avec grande attention les événements de la politique étrangère de ces pays, et, notamment, le développement des relations avec la Russie.

129. Bien que les règles du droit fiscal interne soient assez attractives pour l'investisseur étranger, l'attractivité de la fiscalité des entreprises des pays baltes est limitée à cause d'un réseau conventionnel très limité. Plus particulièrement, l'absence de la convention fiscale avec la Russie à cause des raisons géopolitiques limite l'attractivité des systèmes fiscaux de l'entreprise de la Lettonie et de l'Estonie, malgré les règles très innovatrices du droit fiscal interne estonien.

Section 2. Le droit fiscal des pays baltes face aux exigences du droit de l'Union Européenne

130. Dans l'Europe contemporaine, il est difficile de sous-évaluer l'importance du droit communautaire dans tous les domaines. Même dans le domaine de la fiscalité directe, où les décisions sont restées aux mains des États membres, on peut voir une influence du droit communautaire.

131. Dans le droit communautaire contemporain, la fiscalité directe des entreprises n'est pas harmonisée. Les pays membres sont libres de définir leur système d'imposition des entreprises. Toutefois, en définissant leurs règles internes de répartition du bénéfice imposable des sociétés, ils doivent observer les exigences communautaires.

132. Les traités de l'Union Européenne font la distinction entre la compétence exclusive des institutions communautaires (union douanière, commerce extérieur etc.), les compétences partagées entre les institutions communautaires et les pays membres et les compétences laissées aux pays membres. En matière de fiscalité directe des entreprises, bien que les textes de traités ne donnent pas beaucoup de pouvoirs en cette matière, on peut souligner deux aspects de l'impact du droit communautaire pour la fiscalité directe des entreprises au niveau communautaire :

- **L'obligation de respecter les libertés fondamentales** (paragraphe 1);
- **L'harmonisation de certains aspects de la fiscalité directe des entreprises** (paragraphe 2).

§ 1. L'obligation de respecter les libertés fondamentales

133. La Cour de Justice de l'Union Européenne en tant qu'institution communautaire juridique est compétente pour juger si les États membres respectent les libertés et droits fondamentaux de l'Union Européenne. Dans sa large jurisprudence la cour a développé le « *nouvel ordre de la fiscalité communautaire* » (*new community tax order* en anglais)¹²⁰. C'est-à-dire que les pays membres, en

¹²⁰ Pasquale Pistone. *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*. EUCOTAX – Kluwer law international The Hague – London - New York. 2002. P.13.

créant et développant leurs systèmes de fiscalité directe des entreprises, doivent vérifier s'ils ne violent pas les libertés fondamentales communautaires.

134. Pendant la soixantaine d'années de son fonctionnement, la Cour de Justice a développé une large jurisprudence, touchant aussi les matières de la fiscalité directe des entreprises. La cour a développé un principe, que le droit communautaire doit être respecté aussi dans les champs où la compétence législative communautaire est aussi limitée¹²¹. Ce principe était rappelé dans l'affaire *C-246/89 Commission des Communautés européennes contre le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* où le litige portait sur les droits des propriétaires de navires de nationalité britannique. La cour a constaté que :

*Les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire*¹²².

Dans l'affaire *C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, M. Schumacker, une personne physique de nationalité belge, avait perçu la presque totalité de ses revenus en Allemagne mais n'était pas un résident en Allemagne. Pour cette raison, l'Allemagne avait refusé d'appliquer pour son cas les règles plus favorables qui n'étaient applicables que pour les résidents de ce pays. La Cour de Justice a concrétisé sa formule constatée dans l'affaire *C-246/89 Commission des Communautés européennes contre Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* en prononçant que :

*il convient de constater que si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire*¹²³.

135. Donc, bien que le traité ne donne pas de pouvoirs spéciaux aux institutions communautaires en matière de fiscalité directe, la cour de justice a développé les standards de la « *constitutionalité*¹²⁴ » du droit fiscal national et international en vertu du droit communautaire. Ce test de la compatibilité du droit fiscal international ou national est basé sur les critères développés par la jurisprudence. La cour applique les notions de « *discrimination directe* » ou « *discrimination indirecte* ». Il faut noter que, dans sa jurisprudence, la Cour n'est pas obligée d'utiliser les notions classiques du droit fiscal « *résident* » et « *non résident* ». Par exemple, dans l'affaire *C-253/03 CLT-UFA SA contre Finanzamt*

¹²¹ Servaas van Thiel. EU case law on income tax. IBFD publications 2001. P. 29.

¹²² *C-246/89 Commission des Communautés européennes contre Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, point 12.

¹²³ *C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, point 21.

¹²⁴ Servaas van Thiel. EU case law on income tax. IBFD publications 2001. P. 427.

Köln-West, où le litige portait sur le taux inférieur applicable pour les sociétés locales et le taux plus élevé applicable aux succursales des sociétés des autres États membres, la cour a jugé que :

le refus d'appliquer le taux d'imposition réduit aux succursales rend moins attrayant, pour les sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres, l'exercice de la liberté d'établissement par l'intermédiaire d'une succursale. Il s'ensuit qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal limite la liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans un autre État membre¹²⁵ ... il apparaît que les filiales et les succursales allemandes des sociétés ayant leur siège au Luxembourg se trouvent dans une situation objectivement comparable¹²⁶.

Dans cette affaire là, la cour a reconnu que ces dispositions du droit fiscal Allemand sont incompatibles avec la liberté d'établissement. La Cour avait eu une occasion de préciser le contenu de la notion de « *discrimination* » dans une affaire déjà mentionnée, Schumacker :

il convient de rappeler d'abord que, selon une jurisprudence constante, les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat¹²⁷.

Donc il découle de la logique employée par la Cour que le contenu de la discrimination n'est pas nécessairement défini par les critères du droit national. La Cour a reconnu qu'entre les résidents et les non résidents existent des différences en matière de fiscalité :

en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables¹²⁸.

En conséquence, le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, puisque ces deux catégories de contribuables ne se trouvent pas dans une situation comparable¹²⁹.

Toutefois, au lieu de prendre en considération ce raisonnement, basé sur l'état différent des résidents et non résidents dans le droit fiscal national et international, la Cour a fondé sa décision sur la comparabilité des situations des résidents avec les situations des certains non résidents :

Il n'existe entre un tel [le non-résident qui ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État

¹²⁵ Affaire C-253/03 CLT-UFA SA contre Finanzamt Köln-West, paragraphe 17

¹²⁶ Affaire C-253/03 CLT-UFA SA contre Finanzamt Köln-West, paragraphe 30.

¹²⁷ C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker, point 26.

¹²⁸ C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker, point 31.

¹²⁹ C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker, point 34.

d'emploi¹³⁰] non-résident et un résident exerçant une activité salariée comparable aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l' imposition, de la situation personnelle et familiale du contribuable¹³¹.

136. Il faudrait mentionner, que la cour prend en compte les différences de traitements des contribuables dans les situations semblables, non seulement en vertu du droit fiscal national, mais aussi en vertu du droit fiscal international. L'affaire *Affaire C-336/96 Époux Robert Gilly contre directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* est un exemple de ce type d'affaires. Le litige concernait le couple Gilly habitant en France à côté de la frontière allemande. En appliquant la convention fiscale franco-allemande, les autorités fiscales des deux pays devaient utiliser la méthode de crédit d'impôt, défini dans une convention fiscale. La cour a constaté que :

le choix par les parties contractantes, en vue de se répartir la compétence d'imposition, de différents facteurs de rattachement, en particulier de la nationalité en ce qui concerne les rémunérations publiques perçues dans l'autre État que celui de la résidence, ne saurait comme tel être constitutif d'une discrimination interdite par le droit communautaire¹³².

Le contexte de cette affaire peut être compris en prenant également en compte les conclusions de l'avocat général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer¹³³ :

Par la signature d'une convention bilatérale visant à éviter les doubles impositions, les deux États concernés se mettent d'accord pour limiter leur souveraineté fiscale et renoncent à une partie de celle-ci. Il n'est pas surprenant que, en se répartissant le pouvoir d'imposer les revenus obtenus par leurs résidents respectifs moyennant l'exercice d'une activité salariée sur le territoire de l'autre État, ils utilisent des critères comme ceux figurant dans les articles 13, paragraphes 1 et 5, et 14 de la convention franco-allemande, à savoir le lieu d'exercice de l'activité, la réunion des conditions nécessaires pour être considéré comme travailleur frontalier, la nature publique de l'employeur et, dans ce dernier cas, la possession de la nationalité de l'un ou de l'autre des États. Ils n'ont d'ailleurs pas beaucoup de possibilités d'en utiliser d'autres. Ces critères, qui ont pour seul objet celui de conférer le pouvoir d'imposer certains revenus, sont à mon avis neutres au regard de la libre circulation des travailleurs,

¹³⁰ C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker, point 36.

¹³¹ C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker, point 37.

¹³² Affaire C-336/96 Époux Robert Gilly contre directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. Point 53.

¹³³ Conclusions de l'Avocat Général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 20 novembre 1997 (1), Affaire C-336/96 Époux Robert Gilly contre Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin

*puisque'ils ne prévoient pas, dans les deux États membres concernés, un traitement moins favorable ou différent des travailleurs des autres États membres par rapport à celui réservé, en matière fiscale, à leurs propres nationaux qui se trouvent dans la même situation*¹³⁴.

Donc, en vertu du raisonnement développé dans l'arrêt Gilly, les États membres, en signant entre eux des conventions fiscales, sont libres de définir les critères de la répartition du bénéfice imposable à condition que ces critères soit neutres au regard des libertés fondamentales. Comme D. Hohenwarter¹³⁵ le mentionne, cette décision ne veut pas dire que les États membres peuvent partager entre eux les droits d'attribution des impôts de manière discriminatoire. Ce principe était aussi répété dans l'affaire *C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, et Finanzamt Aachen-Innenstadt*. Dans cette affaire, le litige concernait une société française ayant un établissement stable en Allemagne. L'autorité fiscale allemande avait refusé de lui appliquer une imposition plus favorable pour les dividendes perçus de sources américaines et suisses. La Cour, après examen détaillé de la situation, a constaté qu'il est possible de violer les obligations en vertu du droit communautaire en appliquant les conventions fiscales avec les pays tiers :

*A défaut d'harmonisation communautaire dans ce domaine, la question de savoir s'il convient d'accorder, en matière de dividendes, le privilège d'affiliation internationale à des établissements stables dans le cadre d'une convention fiscale passée avec un pays tiers ne relèverait pas du droit communautaire. Étendre à d'autres situations les avantages fiscaux prévus par les conventions passées avec des pays tiers ne serait pas compatible avec la répartition des compétences découlant du droit communautaire*¹³⁶.

Puis, la Cour a constaté que, bien que les États membres :

sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales conclues afin d'éviter la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale, en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les États membres ne peuvent néanmoins s'affranchir du respect des règles communautaires.

137. En analysant la jurisprudence de la cour de Justice Européenne, il faudrait absolument souligner l'affaire *C-376/03 D. contre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*. Dans cette affaire la personne physique de nationalité allemande possédait 10 % de ses patrimoines aux Pays-Bas. Les autorités fiscales néerlandaises lui refusaient de bénéficier d'un abattement, car, en vertu du droit fiscal

¹³⁴ Conclusions de l'Avocat Général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 20 novembre 1997 (1), Affaire C-336/96 Époux Robert Gilly contre Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, point 44.

¹³⁵ Daniela Hohenwarter. The allocation of taxing rights in the light of the fundamental freedoms of EC Law. // Michael Lang, Josef Schuch and Claus Staringer. Tax Treaty Law and EC Law. Series on International taxation. Kluwer Law international. 2007. P.114.

¹³⁶ C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, et Finanzamt Aachen-Innenstadt*.

national, il n'était pas considéré comme un résident des Pays Bas. Mais, en vertu d'une convention fiscale entre les Pays Bas et la Belgique, afin de bénéficier des avantages de la convention, les résidents d'un des pays contractants étaient considérés comme des nationaux afin qu'ils puissent bénéficier d'un abattement. Monsieur D. demandait à obtenir le même avantage pour lui.

L'avocat général s'est abstenu de donner une réponse claire dans cette affaire:

je propose à la Cour de ne pas donner de réponse ou, en tout cas, de se prononcer en suivant les orientations exposées dans les pages ci-dessus¹³⁷.

Mais, indirectement, on peut présumer, que l'Avocat Général, d'une certaine façon se prononçait dans cette affaire en faveur de l'application du principe de la nation la plus favorisée :

Par conséquent, en assimilant la situation de D. à celle d'un résident belge au regard du paiement aux Pays-Bas de l'impôt pesant sur leurs propriétés immobilières respectives, le premier aura droit aux avantages que la convention de double imposition souscrite entre les deux États reconnaît au deuxième, lorsque la non application de cette convention est de nature à créer un obstacle injustifié à la libre circulation des capitaux¹³⁸.

La Cour de Justice, en analysant cette affaire, a d'abord rappelé que, en l'absence de mesures communautaires, les États membres sont libres de conclure entre eux une convention fiscale et d'établir les règles de répartition du bénéfice imposable dans les conventions sans franchir les limites du droit communautaires déjà analysées. Toutefois, la cour a souligné le caractère de la réciprocité de cette affaire :

Le fait que ces droits et obligations réciproques ne s'appliquent qu'à des personnes résidentes de l'un des deux États membres contractants est une conséquence inhérente aux conventions bilatérales préventives de la double imposition. Il en découle qu'un assujetti résident de la Belgique ne se trouve pas dans la même situation qu'un assujetti résidant en dehors de la Belgique en ce qui concerne l'impôt sur la fortune établi à raison de biens immobiliers situés aux Pays-Bas¹³⁹.

Donc, la possibilité d'appliquer le principe de la nation la plus favorisée dans le droit communautaire en cas d'application des conventions fiscales était rejetée par la cour de justice en tenant compte la nature réciproque des conventions. Comme Gérard T.K. Meussen¹⁴⁰ le souligne, si cette clause est applicable dans les relations bilatérales fiscales, les États membres en négociant la

¹³⁷ Conclusions de l'Avocat Général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 26 octobre 2004 (1) Affaire C-376/03 D. contre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, point 106

¹³⁸ Conclusions de l'Avocat Général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 26 octobre 2004 (1) Affaire C-376/03 D. centre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, point 95.

¹³⁹ Affaire C-376/03 D. centre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, point 61.

¹⁴⁰ Gerard T.K. Meussen. The Advocate general's opinion in the « D » Case: Most-Favoured Nation Treatment and the Free Movement of Capital. European Taxation, February 2005. P. 54-55.

convention sentiraient les yeux des 23 autres [à l'époque, le nombre des États membres était de 25] dans leur dos. Selon lui, la négociation sur la convention fiscale est « une affaire de prendre et donner » (*a matter of give and take* en anglais), donc les États membres n'ont aucun intérêt à donner des avantages aux autres États membres qui ne sont pas contractants.

Dans la critique de cette affaire là, Tom O'Shea¹⁴¹ avait noté que, même pour la Commission Européenne, il n'est pas utile d'élargir l'application des avantages pour les autres États membres de l'Union Européenne qui ne sont pas membres de la convention fiscale bilatérale. En interprétant cette affaire, Arnaud de Graaf et Geert Jansen¹⁴² sont allés encore plus loin en affirmant que la décision d'appliquer le principe de la nation la plus favorisée dans les affaires internationales fiscales avait une influence très négative car cela peut décourager les États membres de conclure des conventions fiscales entre eux, afin de ne pas donner les avantages de la convention aux ressortissants des pays tiers. Mais le développement des réseaux conventionnels est d'un grand intérêt pour l'Union Européenne, car ces conventions, en l'absence de mesures communautaires, aident à éliminer les barrières pour le marché interne. Le même point de vue était partagé par d'autres auteurs : Richard Lyal¹⁴³, Otmar Thoemmes¹⁴⁴ et Mike Waters¹⁴⁵. Ruud van der Linde¹⁴⁶ notent que, dans cette affaire, la Cour de Justice a reconnu que le critère d'allocation des pouvoirs de l'imposition peut être compatible avec le droit communautaire, même s'il est fondé sur la nationalité. Selon l'opinion de Louan Verdoner¹⁴⁷, afin d'assurer la cohérence des systèmes fiscaux, les États essayent de construire des dispositions conventionnelles fondées sur la réciprocité. Donc l'applicabilité du principe de la nation la plus favorisée peut endommager la cohérence entière des systèmes fiscaux des pays contractants. Seuls Dennis Weber¹⁴⁸, qui était personnellement l'avocat de M. D. dans cette affaire là, et Etienne Spierts¹⁴⁹ avaient partagé le point de vue que l'application du principe de la nation plus favorisée n'était pas dommageable. Georg W. Kofler et Clemens Philipp Schindler¹⁵⁰ ont noté, que

¹⁴¹ Tom O'Shea. The ECJ, the 'D' case, double tax conventions and most-favoured nations: comparability and reciprocity. *EC Tax Review*, 2005-4. P. 192.

¹⁴² Arnaud de Graaf and Geert Jansen. The implications of the judgment on the D case: the perspective of two non-believers. *EC Tax Review*. 2005-4. P. 187.

¹⁴³ Richard Lyal. The position taken by the Commission on Case C-376/03 *D. v. Belastingdienst*. *European Taxation*. August 2005. P. 340.

¹⁴⁴ Otmar Thoemmes. A Tax Treaty for Europe: An Independent View under EU Law. *European Taxation*. August 2005. P. 343.

¹⁴⁵ Mike Waters. A Tax Treaty for Europe? Most-Favoured Nation and the Outcome of the „D“ and *Bujara* Cases in the European Court of Justice. *European Taxation*. August 2005. P. 347.

¹⁴⁶ Ruud van der Linde. Some thoughts on most-favoured nation treatment within the European Community legal order in pursuance of D case. *EC Tax Review*, 2004-1. P. 14.

¹⁴⁷ Louan Verdoner. The Coherence Principle under EC Tax law. *European Taxation*, May, 2009. P. 280.

¹⁴⁸ Dennis Weber. Differences between Tax Treaties: Prohibited Discrimination? *European Taxation*. August 2005. P. 339.

¹⁴⁹ Dennis Weber and Etienne Spierts. The « D » case : Most-Favoured-Nation treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice. *European Taxation*. February/March 2004.

¹⁵⁰ Georg W. Kofler and Clemens Philipp Schindler. "Dancing with Mr. D": The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation treatment in the "D" case. *European Taxation*. December 2005. P. 539.

l'arrêt « D » peut encourager les États membres à « cacher » les provisions discriminatoires dans les traités.

L'affaire « D » est aussi très importante pour le sujet de cette thèse pour une autre raison : en rejetant l'application du principe de la nation la plus favorisée pour les conventions fiscales bilatérales, la cour a désigné les limites d'influence du droit communautaire pour le droit fiscal international : **les États membres**, à condition qu'ils respectent les autres exigences du droit communautaire dans les affaires internationales fiscales, **sont libres de déterminer l'ampleur des avantages conventionnels applicables pour les assujettis des deux pays**. Ces avantages ne doivent pas être élargis pour les assujettis des États membres qui ne sont pas parties des conventions (sous limites de *Saint Gobain*).

138. Le droit fiscal international rejette aussi le principe de la nation la plus favorisée. Dans un commentaire d'une nouvelle convention modèle de l'OCDE, on a ajouté un nouveau paragraphe pour le commentaire de l'article 24 :

*De plus, les dispositions de l'article ne peuvent être interprétées comme assurant le traitement dit de la « nation la plus favorisée ». Si un État a conclu une convention bilatérale ou multilatérale qui accorde des avantages fiscaux aux nationaux ou aux résidents de l'autre État ou des autres États signataires de cette convention, les nationaux ou résidents d'un État tiers qui n'est pas signataire de cette convention ne peuvent réclamer ces avantages en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans cette convention fiscale conclue entre cet État tiers et le premier État*¹⁵¹.

Toutefois, on ne peut pas mettre un symbole d'égalité entre la notion de « discrimination » au sens du droit communautaire et la notion de « discrimination » au sens du droit fiscal international. Le droit fiscal international ne condamne que la discrimination fondée seulement sur la nationalité dans les cas où les deux contribuables (un contribuable de nationalité de l'État contractant A et de l'autre État contractant B) se trouvent dans la même situation. Mais la discrimination fondée sur le facteur de la résidence n'est pas considérée comme une discrimination en vertu du droit fiscal international, comme on l'explique au paragraphe 17 d'un commentaire de la convention modèle de l'OCDE¹⁵².

Contrairement au droit fiscal international, le droit communautaire condamne dans certains cas (l'affaire Schumacker) les mesures discriminatoires appliquées en fonction de la résidence du contribuable. Aussi, le droit fiscal communautaire fait la distinction entre mesures discriminatoires et restrictives. Mais la différence entre ces deux types d'obstacles est discutée par plusieurs chercheurs. Il

¹⁵¹ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 316.

¹⁵² Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 318.

est difficile de ne pas partager l'opinion de Bruno Santiago¹⁵³, que la plus grande différence entre les obstacles discriminatoires et restrictifs est procédurale : les mesures discriminatoires peuvent être appliquées dans les cas mentionnés par le traité et les mesures restrictives peuvent être appliquées quand cela est permis par la « règle de la raison » non-écrite.

Dans la littérature juridique, le conflit entre le droit communautaire et le droit fiscal a été beaucoup analysé. Ben J.M. Terra et Peter J. Wattel¹⁵⁴ affirmaient que la Cour de Justice Européenne avait essayé de trouver un compromis, mais ne pouvait pas le faire parce que ce type de compromis n'existe pas. La solution raisonnable a été proposée par Silke Bruns¹⁵⁵ : le but des conventions fiscales est exclusivement d'éliminer la double imposition et le droit communautaire doit être interprété en prenant en considération cette circonstance. Comme le mentionne E. R. de la Blétière¹⁵⁶, la Cour de Justice devait trouver un compromis entre les approches différentes de l'OCDE et l'UE. Donc le droit communautaire doit respecter les règles et les méthodes d'allocation du bénéficiaire imposable mais, en même temps, il doit être certain que les conventions fiscales respectent les exigences du droit communautaire.

139. Donc, le droit communautaire oblige les États membres de l'Union Européenne à respecter les libertés et droits fondamentaux (libertés de libre circulation des marchandises, services, personnes et capital et le droit d'établissement). En appliquant les règles du droit fiscal interne, les exigences du droit communautaire doivent être respectées. En appliquant les règles du droit fiscal international, le droit communautaire doit aussi être respecté, mais en respectant cette condition, les États membres sont en principe libres de définir le contenu des conventions fiscales.

On peut conclure notre analyse de la jurisprudence de la Cour de Justice Européenne en matière de relation entre droit communautaire et droit fiscal par certaines règles :

1. Les États membres doivent veiller à ce que les dispositions du droit fiscal interne ne soient pas discriminatoires ;
2. Le contenu de la notion de « discrimination » n'est pas seulement défini par le droit fiscal interne, mais aussi par les exigences communautaires qui doivent être prises en considération ;
3. La distinction entre « résidents » et non-résidents » n'est pas en principe discriminatoire et le droit communautaire (et aussi le droit fiscal international) permet un traitement

¹⁵³ Bruno Santiago. Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law. *European Taxation*, May 2009. P. 251.

¹⁵⁴ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel. *European Tax Law*. Fourth Edition. Kluwer Law International. P. 79

¹⁵⁵ Silke Bruns. Taxation and Non-Discrimination: Clarification and Reconsideration by the OECD. *European Taxation*, September 2008. P. 491.

¹⁵⁶ E. R. de la Blétière. Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international – nouvelles perspectives. Thèse de doctorat en droit, soutenue le 19 mars 2008. Université Paris I – Panthéon-Sorbonne, Ecole doctorale de droit privé. P. 570.

différent entre résidents et non résidents. Toutefois, si la situation d'un résident et d'un non résident sont très similaires (comparable), les non résidents doivent avoir accès aux avantages fiscaux réservés aux résidents.

4. En l'absence de mesures communautaires, les États membres sont libres de définir les règles d'attribution du bénéfice imposable et les méthodes de l'élimination de la double imposition à condition qu'ils respectent les exigences du droit communautaire.
5. L'application obligatoire du principe de la « nation la plus favorisée » est rejetée. Un élément essentiel des conventions fiscales est la réciprocité et pour cette raison les États membres ne doivent pas donner les avantages des conventions fiscales aux ressortissants des États tiers. Donc, l'application obligatoire du principe de la « nation la plus favorisée » peut décourager les États d'entrer dans les conventions fiscales.

140. Les règles du droit communautaires doivent être respectées dans tous les cas. Mais le droit communautaire n'est pas seulement la jurisprudence de la Cour de Justice Européenne, mais aussi les mesures du droit secondaire.

§ 2. L'harmonisation de certains aspects de la fiscalité directe des entreprises

141. Les lois nationales fiscales différentes dans chaque pays membre ont toujours été regardées comme un obstacle pour le marché intérieur par les institutions communautaires. Pour cette raison, plusieurs propositions ont été faites pour harmoniser les impôts directs de la Communauté. Mais, à cause du manque de support politique des États membres, ces propositions sont restées dans les papiers et n'ont pas été réalisées.

Les résultats de l'harmonisation du droit fiscal au sein de l'Union Européenne sont très faibles. On peut mentionner trois domaines où les résultats de l'harmonisation des impôts directs des entreprises ont été influencés par les mesures de l'Union Européenne :

- Directive des fusions¹⁵⁷ ;
- Directive concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents¹⁵⁸ ;
- Directive en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts¹⁵⁹ ;

¹⁵⁷ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents..

¹⁵⁸ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

- Directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents¹⁶⁰.

142. Les directives sont une sorte d'actes juridiques communautaires. Les États membres sont obligés de les transposer dans leur droit interne avant la date mentionnée par la directive. La non transposition ou transposition fautive des dispositions des directives en droit interne est sanctionnée par la Commission européenne.

143. Les recommandations sont une autre catégorie d'actes juridiques non obligatoires. Les États membres ne sont pas obligés de transposer ces actes juridiques, mais les institutions communautaires les encouragent à le faire. La Commission utilise cette mesure dans les domaines où les États membres n'ont pas réussi à trouver un compromis entre des intérêts divergents et adopter un acte juridique communautaire obligatoire. La Commission fait une recommandation sur la base d'un projet de directive rejeté par les États membres et après une certaine période (contrairement aux directives, les recommandations n'ont en général pas de délai de transposition) les États membres sont invités par la Commission Européenne à remplir un questionnaire, disant comment les dispositions d'une recommandation communautaire ont été transposées dans le droit national. Bien que les États membres, juridiquement, ne sont pas obligés de transposer la recommandation dans le droit national, afin d'éviter de répondre négativement au questionnaire (normalement, les États qui ont répondu négativement, doivent expliquer clairement et complètement pourquoi ils n'ont pas transposé la recommandation au droit national) et si la transposition n'est pas une question très sensible politiquement, certains États membres choisissent de transposer la recommandation communautaire en droit national comme une mesure obligatoire. Donc, l'importance des mesures de *soft law* en anglais en matière de droit fiscal ne doit pas être dépréciée.

144. Les États membres sont obligés de respecter les exigences du droit communautaire, bien que la matière de la fiscalité directe ne soit pas harmonisée au niveau communautaire, sauf certains champs réglementés par les trois directives. En respectant le droit communautaire, les États membres devront créer des systèmes fiscaux compatibles avec les dispositions des traités. Les règles des directives communautaires doivent être dûment transposées dans le droit interne. Une source très importante du droit fiscal communautaire est la jurisprudence de la Cour de Justice Européenne.

145. Tenant compte de l'importance du droit européen pour les systèmes nationaux de la fiscalité des entreprises des pays membres et le caractère obligatoire du droit européen, on va analyser si les dispositions du droit fiscal des pays baltes (nationales et aussi conventionnelles) sont compatibles avec

¹⁵⁹ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

¹⁶⁰ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

le droit communautaire. L'exposé de la jurisprudence européenne a montré que le droit européen a son propre standard de la compatibilité des normes fiscales (nationales et communautaires) avec les exigences du droit communautaire. Sachant que les pays baltes sont devenus membres de l'Union Européenne en 2004, les dispositions de leur droit fiscal doivent être compatibles avec les exigences du droit européen. Mais, d'un autre côté, il ne faudrait pas oublier, que les pays baltes sont devenus membres de l'Union Européenne seulement en 2004 et les exigences du droit européen sont des choses nouvelles pour les systèmes juridiques des pays baltes. Bien que cela n'élimine pas l'obligation de la compatibilité des normes du droit fiscal national et conventionnel avec les exigences du droit européen, il ne faudrait pas oublier que la réforme du droit des pays baltes afin de s'accorder avec le droit européen n'était pas un exercice facile, à cause de plusieurs raisons : manque de juristes spécialisés en droit européen, manque de connaissances du droit européen, la jeunesse même des systèmes juridiques etc. Toutefois, les pays baltes sont membres de l'Union Européenne à partir du 1^{er} mai 2004 et les exigences du droit européen sont obligatoires dans les systèmes juridiques des pays baltes (y compris les exigences liées aux questions de la fiscalité directe des entreprises). Dans cette recherche, on va examiner, si les règles concernant les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises sont compatibles avec le droit européen.

III. LA STRUCTURE DE LA RECHERCHE : LES RÈGLES DE LA FISCALITÉ DES REVENUS D'ACTIVITÉ ET LES RÈGLES DE LA FISCALITÉ DES REVENUS PASSIFS

146. La structure de la recherche est dictée par la division classique des revenus en deux grands groupes : les revenus de l'activité et les revenus passifs. Pour cette raison, la thèse est divisée en trois grandes parties.

Les notions de «revenus d'activité » et «revenus passifs » ne sont pas des notions purement juridiques. La distinction entre les revenus d'activité et les revenus passifs est basée sur le fait que gagner des revenus du travail exige la participation active du contribuable (travail en tant que salarié, commerçant, profession libérale etc.). Pour obtenir des revenus passifs, la participation du contribuable n'est pas nécessaire. Comme le mentionnent G. Gest et G. Tixier¹⁶¹, pour les revenus d'activité sont considérés tous les produits provenant des activités d'affaires de l'entreprise génératrice de revenus. En revanche, les revenus passifs sont considérés comme les revenus de sources comme la possession du capital des entreprises (dividendes) ou les créances (intérêts), les droits intellectuels (redevances) dépourvus de tout lien avec une réelle activité d'affaires et ne figurant pas à l'actif d'une entreprise ou d'un établissement stable de l'entreprise étrangère.

D'un point de vue fiscal, comme dit F. Vanistendael¹⁶², les charges globales sont différentes pour les revenus d'activité et pour les revenus passifs. Les revenus d'activité sont imposables par les impôts sur les revenus ainsi que par les cotisations sociales. A l'exception de la France, la plupart des pays n'imposent pas les revenus passifs par les cotisations sociales.

La distinction entre les règles de la fiscalité des revenus d'activité et des revenus passifs est très claire dans les systèmes contemporains de la fiscalité des pays nordiques. Dans ces pays, on applique un taux unique sur les revenus passifs (là-bas, on les appelle « les revenus du capital ») et un taux progressif sur les revenus d'activité. En plus, on applique des mécanismes variés d'exonération des impôts sur les revenus du capital aux mains des associés.

Bien que la distinction entre les revenus d'activité et les revenus passifs soit plus coutumière que purement juridique, les systèmes d'imposition des différents pays utilisent différentes catégories de revenus. Par exemple, l'article 1 du code général des impôts français donne la liste des revenus des

¹⁶¹ Guy Gest et Gilbert Tixier. Droit fiscal international. Presses universitaires de France 2 édition refondue. 1990. P. 203 et 311.

¹⁶² La réforme du régime fiscal des distributions. Réponse de Frans Vanistendael. L'année fiscale. Débats, études, chroniques. Revue annuelle – 2004. P. 12.

différentes catégories (bénéfice agricole, bénéfice commercial ou non commercial, revenus des capitaux mobiliers, plus values etc.). Une catégorisation analogue, mais non identique est utilisée par l'article 10 de la loi concernant l'impôt sur le revenu du Luxembourg. Le droit fiscal des Etats Unis fait la distinction entre les revenus d'activité, les revenus passifs et les revenus de portefeuille.

Dans le droit fiscal des pays baltes, il n'y a pas de distinction juridique entre les revenus d'activité et les revenus passifs. Toutefois, en droit fiscal international on applique traditionnellement la distinction entre ces deux catégories des revenus en fonction des règles applicables : les revenus d'activité sont imposables en fonction du critère d'existence d'un établissement stable et les revenus passifs sont souvent imposables dans l'état de la source par la retenue à la source. Donc la raison de la distinction est plus scientifique que purement juridique, dans le but de comparer les systèmes de la fiscalité directe (ses aspects internationaux) des entreprises des trois pays baltes en répondant aux questions problématiques de cette thèse de doctorat.

147. La première partie veut analyser les aspects internationaux de la fiscalité directe des revenus de l'activité des entreprises. Sachant que les règles de la fiscalité des revenus d'activité sont d'abord les règles générales de la fiscalité des entreprises (les règles de la définition de l'assiette, les règles concernant les charges déductibles etc.) il faudra d'abord analyser ces règles. Puis, on va analyser les règles concernant la résidence fiscale des sociétés. Après, la première partie va examiner les règles concernant l'établissement stable dans les pays baltes et les règles concernant les gains en capital. Tous ces sujets seront analysés en tenant compte des questions problématiques : la compatibilité avec les standards de l'OCDE, la compatibilité avec le droit communautaire.

148. La deuxième partie examinera les règles concernant la fiscalité des revenus passifs. On va analyser les règles de l'imposition des dividendes, des intérêts et des redevances. Le but de cette partie est de répondre à la question, si les règles de l'imposition des revenus passifs sont compatibles avec les recommandations de l'OCDE et, d'autre part, avec les exigences du droit de l'Union Européenne. D'abord, on va analyser les principes de la fiscalité internationale des dividendes. Ensuite, on va examiner les questions problématiques de la fiscalité des intérêts et des redevances.

149. La troisième partie va analyser ces règles importantes pour le sujet de la recherche et qui n'entrent pas dans la définition des revenus d'activité ou revenus passifs. A part les règles concernant la fiscalité des entreprises des revenus d'activité et des revenus passifs, il existe aussi d'autres règles, qui ne peuvent pas être classifiées comme les règles des revenus d'activité ou des revenus passifs, mais qui sont importantes pour les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises : les règles concernant la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale ainsi que les règles concernant la coopération internationale des administrations fiscales. D'abord, on va analyser les principes du

droit fiscal des pays baltes concernant la lutte contre les paradis fiscaux. Ensuite, on va examiner les principes de la coopération internationale entre les administrations fiscales.

Le but de cette thèse de doctorat n'est pas seulement l'analyse de la compatibilité des dispositions du droit fiscal interne des pays baltes avec les standards internationaux et les exigences du droit communautaire, mais aussi de proposer des conseils et recommandations, comment les règles du droit fiscal (interne, international et communautaire) pourraient être changées. A la fin de chaque chapitre ainsi qu'à la fin de chaque grande partie et à la fin de cette thèse, on va présenter les conseils et les recommandations.

PREMIÈRE PARTIE
FISCALITÉ INTERNATIONALE DES ENTREPRISES
EN MATIÈRE DE REVENUS D'ACTIVITÉ

150. Le but de cette partie est d'abord d'analyser les règles de la fiscalité internationale des pays baltes sur les revenus d'activité des entreprises.

La notion de « revenus d'activité » n'existe pas dans le droit fiscal des pays baltes. C'est plutôt une notion scientifique qu'une notion purement juridique. Traditionnellement, les revenus d'activité sont considérés comme l'ensemble des revenus qui exigent la participation active du contribuable. Dans le contexte de l'imposition de l'entreprise, la notion de revenus d'activité englobe l'ensemble des revenus de toutes les activités exercées par l'entreprise, y compris les revenus de la cession des éléments du bilan. Les revenus d'activité ne contiennent pas les revenus passifs issus des titres, créances, brevets et autres valeurs possédées par l'entreprise (ces revenus sont considérés comme les revenus passifs).

Dans le contexte d'une fiscalité internationale, les revenus d'activité des entreprises sont en principe imposables en fonction de l'existence d'un établissement stable ainsi qu'en vertu des règles de la fiscalité des gains en capital. Mais sachant que la notion de revenus d'activité englobe tous les revenus d'activité, le premier chapitre de cette partie va analyser les règles du calcul des revenus imposables. On ne peut pas analyser profondément les aspects internationaux de la fiscalité des revenus d'activité des entreprises sans comprendre les principes du calcul du bénéfice imposable des entreprises. Ensuite, la fiscalité internationale des entreprises est influencée par les règles de la résidence fiscale des entreprises. Donc, avant d'aborder les questions de la fiscalité des établissements stables et des gains en capital, il faudra analyser les règles de la résidence fiscale des entreprises des pays baltes.

151. Une des notions les plus importantes du droit fiscal est la résidence. La résidence pour les fins fiscales définit le statut du contribuable et sa responsabilité fiscale. La plupart des États du monde appliquent des règles différentes pour l'imposition des entreprises résidentes et non-résidentes. Le chapitre premier va analyser les règles concernant l'imposition des entreprises résidentes dans les pays baltes. Le deuxième chapitre est consacré aux établissements stables.

Chapitre I

L'imposition des entreprises résidentes

152. Une des notions les plus importantes du droit fiscal est la résidence. La résidence de l'entreprise pour les fins fiscales définit le statut du contribuable et l'ampleur de sa responsabilité fiscale. Pour cette raison, on va analyser les principes de la responsabilité fiscale des entreprises résidentes. Sachant que les différents pays baltes appliquent des principes différents pour la fiscalité des entreprises, on va voir quelle incidence a cette différence au plan international. La première section de ce chapitre est consacrée à analyser les questions problématiques de la définition de la résidence fiscale des entreprises ainsi que les principes applicables à la fiscalité des entreprises résidentes, en en soulignant surtout les aspects internationaux.

153. La fiscalité des gains en capital est un cas spécial par rapport aux règles générales de la fiscalité des entreprises. Le transfert des éléments inscrits au bilan de l'entreprise du point de vue fiscal est considéré comme une opération spéciale. Le transfert des éléments n'est pas une opération habituelle, mais une telle opération est exercée dans des cas très spécifiques : la scission, la fusion, l'échange d'actions etc. Pour cette raison, on applique des règles très spéciales pour l'imposition d'une telle opération. Au plan international, la convention modèle de l'OCDE prévoit un article spécial (l'article 13) qui est applicable dans les situations internationales concernant la fiscalité des gains en capital. Dans le droit de l'Union Européenne, on applique aussi les règles spéciales de la directive 90/434. Pour cette raison, les questions de la fiscalité internationale des gains en capital seront analysées dans la section différente.

Section 1. Les principes de la responsabilité fiscale des entreprises résidentes

154. Dans le contexte international, la fiscalité des revenus d'activité des entreprises dépend du statut du contribuable dans le droit fiscal. On ne peut pas analyser les règles de la fiscalité des revenus d'activité des entreprises sans tenir compte de leur statut fiscal. Le statut fiscal du contribuable est défini par la conception de la résidence fiscale. On distingue deux types de responsabilité fiscale : la responsabilité illimitée ou mondiale et la responsabilité limitée ou territoriale.

155. Il faut noter qu'on applique des principes différents pour l'imposabilité des revenus d'activité et pour l'imposabilité des revenus passifs. Par exemple, comme le mentionne N. Melot¹⁶³, le droit fiscal des États-Unis applique le principe de la mondialisation en cas d'imposition des revenus d'activité des sociétés et des personnes physiques et le principe de la territorialité en cas d'imposition

¹⁶³ Nicolas Melot. Territorialité et mondialité de l'impôt. Le droit américain, un modèle pour la France. L'année fiscale 2003. P. 130.

des revenus passifs. C'est-à dire que les mêmes pays peuvent appliquer des principes différents de responsabilité fiscale pour des catégories de revenus différents.

156. Tenant compte de l'importance des règles de la résidence fiscale pour l'imposition des revenus d'activité ainsi que des revenus passifs, dans ce chapitre, on va analyser, comment les règles de la juridiction fiscale sont définies dans le droit fiscal des pays baltes et si elles sont compatibles avec les exigences économiques de ces pays.

157. Pour définir le statut de l'entreprise en vertu du droit fiscal, il faudrait d'abord analyser les critères de la résidence fiscale (Sous-section 1). Ensuite, on va analyser le fonctionnement du principe de la mondialité de l'imposition des résidentes (Sous-section 2).

Sous-section 1. Les critères de la résidence des entreprises dans les pays baltes

158. La résidence fiscale est une notion d'importance cruciale dans la fiscalité internationale. Dans la plupart des pays, les résidents sont imposés en fonction de leurs revenus mondiaux, c'est-à-dire ceux qui sont perçus à l'intérieur de leur pays de résidence et hors du pays de résidence. On va d'abord analyser les dispositions particulières concernant la résidence fiscale des entreprises en vertu du droit fiscal national des pays baltes. Ensuite, on va examiner les tendances des critères de la résidence en vertu du droit conventionnel des pays baltes. Enfin, le paragraphe 3 analysera les critères de la résidence fiscale des entreprises dans le contexte européen.

§ 1. Les critères de la résidence des entreprises en vertu du droit national des pays baltes

159. La résidence fiscale définit l'ampleur de la responsabilité fiscale de l'entreprise. Pour cette raison, la définition de la résidence fiscale est un aspect d'importance cruciale de la fiscalité internationale des entreprises. On va d'abord analyser, comment, dans le droit fiscal des pays baltes, fonctionne le principe de la définition de la résidence fiscale des entreprises en fonction du lieu d'enregistrement. Ensuite, on va analyser un tel choix comme le choix politique des pays baltes.

A. Le principe

160. Pour définir la responsabilité fiscale des personnes morales, la loi fiscale lituanienne utilise deux notions. La notion d'« *unité imposable lituanienne*¹⁶⁴ » concerne une personne morale,

¹⁶⁴ Partie 2 de l'article 2 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

enregistrée en vertu du droit lituanien. La notion d'« *unité imposable étrangère* » signifie une personne morale établie en vertu des lois d'un pays étranger et ayant un siège officiel dans un pays étranger.

Aucun autre critère n'est utilisé pour définir la résidence fiscale des personnes morales. Officiellement, le droit lituanien des sociétés ne reconnaît pas la conception du siège de la gestion. En plus, la loi des sociétés anonymes (*akcinių bendrovių įstatymas* en lituanien) définit que le siège officiel des sociétés établies en vertu du droit lituanien doit être dans un territoire de Lituanie. Donc la résidence fiscale des sociétés en Lituanie dépend entièrement de leur lieu d'enregistrement. Les sociétés enregistrées en vertu du droit lituanien sont considérées automatiquement comme ayant la résidence fiscale en Lituanie. Les autres sociétés sont considérées comme non résidentes du point de vue fiscal.

161. En vertu du droit fiscal letton, la résidence fiscale des personnes morales dépend si la personne morale est établie en vertu des lois lettonnes :

« For the purposes of tax legislation, a taxpayer which is not a natural person shall be considered a resident if it was established and registered or if it should have been established and registered in accordance with the laws of the Republic of Latvia¹⁶⁵ ».

“Pour les buts des lois fiscales, le contribuable, qui n'est pas une personne physique, est considéré comme un résident si la société a été créée ou enregistrée ou devait être créée ou enregistrée en vertu des lois lettonnes ».

La loi lettonne précise¹⁶⁶ que les contribuables qui ne remplissent pas ces conditions sont considérés comme non résidents.

162. Les sociétés de personnes lettonnes qui sont considérées comme des entités transparentes ne sont pas elles-mêmes les contribuables. Ce sont les associés de telles sociétés qui sont imposables en fonction des parts détenues des sociétés des personnes. Toutefois, si la société de personnes est établie en Lettonie, ces associés sont imposables en vertu des lois lettonnes.

163. En vertu du droit estonien, la personne morale est considérée comme un résident, si elle est établie en vertu du droit estonien. Les autres sociétés (c'est à dire, les sociétés qui n'étaient pas établies en vertu du droit estonien) sont considérées comme des non-résidents du point de vue fiscal.

Il faut noter que le droit fiscal des pays baltes n'exige pas que le siège social des entreprises ou le siège de la gestion soit établi dans un territoire du pays. En Lituanie, cette exigence existe à cause du droit des sociétés, mais le droit fiscal des entreprises lituaniennes n'exige pas que le siège social d'une personne morale résidente doit nécessairement être situé en Lituanie.

¹⁶⁵ Partie 4 de la section 14 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

¹⁶⁶ Partie 4 de la section 14 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

164. Comme on l'a vu dans l'analyse des critères de la résidence fiscale dans les pays baltes, **le seul critère déterminant la résidence fiscale des personnes morales est un siège d'enregistrement.** Si la personne morale est enregistrée en vertu du droit d'un des pays baltes, elle est aussi considérée comme une résidente pour les buts fiscaux.

B. Le choix d'un seul critère comme le choix politique

165. D'un côté, le seul critère de la détermination de la résidence fiscale est très confortable. Cela semble très pratique – il faut seulement vérifier si une entreprise est établie en vertu du droit national. En pratique, pour vérifier cela, il suffit de vérifier si cette entreprise figure dans un registre national des entreprises¹⁶⁷. Cette disposition est donc très pratique du point de vue de l'administration. Il n'y a pas lieu de vérifier si l'entreprise dispose d'un établissement ou exerce un cycle commercial complet sur le territoire du pays.

166. D'autre part, comme le mentionne C. Garbarino¹⁶⁸, le rattachement de la résidence fiscale d'une entreprise sur le seul critère de l'enregistrement peut être dommageable pour le trésor public. Dans l'Europe contemporaine, il n'est pas difficile de transférer le siège social d'une entreprise d'un État membre à l'autre. Et le transfert d'un siège social d'une entreprise nationale à un autre État membre veut dire automatiquement une perte fiscale, parce que, en général, les résidents ont plus de revenus que les non résidents.

167. Comme on l'a vu, le choix des critères de la résidence fiscale des entreprises dépend de la politique fiscale de l'État. Si l'État préfère l'augmentation des recettes fiscales, on conseille d'établir plusieurs critères pour la résidence fiscale d'entreprise. Cela implique que plusieurs entreprises seront considérées comme des résidentes de l'État et cela rapportera plus de revenus fiscaux, parce que les résidents sont imposables en fonction de leurs revenus globaux (*worldwide incomes* en anglais) alors que les non-résidents sont imposables en fonction de leurs revenus des sources locales.

D'un autre côté, si l'État préfère la simplicité du système fiscal et de l'administration plus que les revenus fiscaux, un seul critère est très favorable. Quand il existe un seul critère assez clair et assez simple du point de vue de l'administration, la détermination de la résidence fiscale des entreprises devient très facile.

168. On peut s'interroger sur la logique d'une telle politique prévoyant un seul critère de la résidence fiscale. Sachant que les autres pays utilisent plusieurs critères de la détermination de la résidence fiscale, la pratique des pays baltes d'utiliser un seul critère de la résidence fiscale des

¹⁶⁷ En Lituanie, on peut faire cela gratuitement sur Internet.

¹⁶⁸ Aspetti internazionali della riforma fiscale. A cura di Carlo Garbarino. Egea, 2004, Milano. P. 30.

entreprises est exceptionnelle dans le contexte européen. Le seul motif d'une telle pratique est la simplicité du système fiscal. D'un autre côté, une telle pratique est dommageable pour les revenus du fisc d'État. On propose pour les pays baltes d'insérer plusieurs critères (par exemple, un cycle commercial complet comme en France ou la place de la gestion effective). L'attractivité d'un système fiscal dépend des taux actuels d'imposition ou de la simplicité des procédures, mais pas des critères de la résidence.

§ 2. La résidence fiscale des entreprises en droit conventionnel des pays baltes

169. Dans le droit fiscal interne, la résidence fiscale définit que la responsabilité du contribuable porte sur les revenus globaux (dans le cas des résidents) ou est limitée aux revenus des sources provenant de cet État (le cas des non résidents). Dans le droit fiscal international, comme dans le droit fiscal interne, le facteur de la résidence définit la responsabilité fiscale du contribuable. Mais, dans les conventions fiscales internationales, certains revenus doivent être imposés dans l'État de résidence, et d'autres – dans l'État de la source. Donc la notion de résidence en droit fiscal international n'est pas absolument identique à la notion de résidence en droit fiscal interne. Dans le droit fiscal international, le facteur de résidence du contribuable définit quels revenus seront imposés dans l'État de la résidence (en vertu du droit fiscal conventionnel) du contribuable et lesquels le seront dans l'État de la source des revenus. Pour cette raison, afin de mieux comprendre le système d'imposition des entreprises dans les pays baltes, il faudra analyser la pratique conventionnelle des pays baltes en définissant la résidence fiscale. D'abord, on va voir la tendance générale de la pratique conventionnelle des États baltes concernant la résidence fiscale des entreprises. Ensuite, on va voir comment l'OCDE a influencé la pratique conventionnelle des pays baltes.

A. Les tendances générales de la pratique conventionnelle des pays baltes

170. La pratique conventionnelle des pays baltes en matière de la résidence fiscale des entreprises est marquée par deux tendances : l'importance de « la place de l'enregistrement » comme un critère alternatif de la résidence fiscale et un pouvoir discrétionnaire pour les administrations fiscales pour résoudre la question de la résidence fiscale du contribuable par voie d'accord amiable. On va analyser ces deux tendances en détail.

171. La « place de l'enregistrement » comme un critère alternatif de la résidence fiscale. Le but du paragraphe 1 de l'article 4 des conventions fiscales (qui sont formulées selon la convention

modèle de l'OCDE) est de définir quelles personnes sont considérées comme des résidents en vertu de la convention.

172. Dans la plupart des conventions fiscales des pays baltes, le paragraphe 1 de l'article 4 est formulé autrement que la convention modèle de l'OCDE :

For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, place of incorporation, residence, place of management or any other criterion of a similar nature. The term also includes the Government of that Contracting State and a local authority thereof. But the term does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son siège social, ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située ;

La différence entre la convention modèle de l'OCDE et la pratique conventionnelle des pays baltes est l'utilisation d'un critère de siège social. **Toutes ces dérogations à la convention modèle ont pour but d'insérer la « place de l'enregistrement » comme un critère alternatif de la résidence fiscale.** C'est une conséquence logique de la pratique fiscale des trois pays baltes, qui utilisent la « place de l'enregistrement » comme le seul critère de la résidence fiscale des entreprises. Il est naturel que les pays baltes souhaitent qu'un tel critère soit utilisé aussi dans les conventions fiscales estoniennes, lettones et lituaniennes.

173. La pratique conventionnelle des pays baltes souligne l'importance du critère d'un lieu d'enregistrement comme un critère déterminant. Une telle position est logique et bien fondée, sachant que dans le droit fiscal interne on ne connaît qu'un seul critère de la résidence fiscale – la place d'enregistrement d'une société.

174. Un pouvoir discrétionnaire pour les administrations fiscales pour résoudre la question de la résidence fiscale du contribuable par voie d'accord amiable. Une autre dérogation dans la pratique conventionnelle des trois pays baltes est que, en cas de double résidence fiscale, il incombe aux autorités fiscales compétentes de résoudre la question par accord amiable ou, en cas d'absence d'un tel accord, cette personne n'est pas considérée comme un résident de l'un ou l'autre État contractant où elle est considérée comme un résident de l'État où se trouve la place de son incorporation.

175. Comme le mentionne le commentaire de la convention modèle de l'OCDE¹⁶⁹, le paragraphe 3 de l'article 4 de la convention modèle a pour but de donner la règle de préférence quand, selon les

¹⁶⁹ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 76.

autres paragraphes, l'entreprise peut être considérée comme résidente dans deux ou même plusieurs États.

Le paragraphe 3 de l'article 4 des conventions des conventions fiscales des pays baltes est formulé différemment de la convention modèle de l'OCDE :

<i>3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, <u>the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to settle the question by mutual agreement and determine the mode of application of the Convention to such person.</u></i>	<i>Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, <u>les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de résoudre la question par voie d'accord amiable en tenant compte du siège de direction effectif de cette personne, ou de tous autres critères pertinents.</u></i>
---	--

Ces dispositions donnent un pouvoir discrétionnaire pour les administrations fiscales pour résoudre la question de la résidence fiscale du contribuable par voie d'accord amiable. Souvent, en cas d'absence d'un tel accord, la personne n'est pas considérée comme résident pour bénéficier de certains avantages conventionnels.

176. Après l'analyse de la pratique conventionnelle des pays baltes dans l'article définissant la résidence, on peut constater que **les trois pays baltes soulignent l'importance du critère de l'enregistrement des sociétés comme un facteur déterminant de la résidence fiscale des sociétés.** Cela est une conséquence logique de la politique fiscale des pays baltes, parce que, dans le droit fiscal interne, les trois pays utilisent la place d'enregistrement comme le seul critère de la résidence fiscale des entreprises.

177. Sachant qu'en vertu du droit letton les sociétés de personnes sont considérées comme des entités fiscalement transparentes, il faudra analyser la question de la résidence fiscale des sociétés des personnes du droit letton. La convention modèle de l'OCDE définit les sociétés de personnes au sens de la convention. Les entreprises sont considérées comme résidentes au sens des conventions fiscales, si elles sont imposables en vertu des dispositions du droit fiscal interne du pays où elle est établie. Dans la littérature juridique, il n'y a pas d'unanimité, pour savoir si les sociétés de personnes doivent être, ou ne pas être, considérées comme des résidents au sens du droit fiscal. J. Barenfeld¹⁷⁰ propose, si la société des personnes remplit les exigences de la résidence, d'utiliser plusieurs facteurs, notamment l'obligation *de facto* de verser l'impôt à l'État. Sachant que, en vertu des dispositions du droit fiscal letton, les sociétés des personnes sont obligées de calculer (en fonction de la situation de leurs associés), déclarer et verser au budget de l'État l'impôt dû, on peut conclure que, au sens des conventions lettones, les sociétés des personnes lettones doivent être considérées comme des résidents au sens des conventions fiscales conclues par la Lettonie. Dans la convention conclue entre la Lettonie

¹⁷⁰ Jasper Barenfeld. Taxation of Cross-Border Partnerships. Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations. Volume 9, Docrotal Series. IBFD – Academic Council. P. 157.

et le Royaume Uni, il existe des dispositions spéciales concernant le traitement des sociétés des personnes de droit letton :

<p><i>Article 3</i> <i>(2) A partnership deriving its status from Latvian law which is treated as a taxable unit under the law of Latvia shall be treated as a person for the purposes of this Convention.</i></p>	<p><i>Article 3</i> <i>(2) Une société de personnes dont le statut découle de la législation lettone qui est considérée comme une unité imposable en vertu de la loi de la Lettonie doit être considérée comme une personne aux fins de la présente Convention.</i></p>
---	--

<p><i>Article 25</i> <i>Partnerships</i> <i>Where, under any provision of this Convention, a partnership is entitled, as a resident of Latvia, to exemption from tax in the United Kingdom on any income or capital gains, that provision shall not be construed as restricting the right of the United Kingdom to tax any member of the partnership who is a resident of the United Kingdom on his share of such income or capital gains; but any such income or capital gains shall be treated for the purposes of Article 23 (elimination of double taxation) of this Convention as income or gains from sources in Latvia.</i></p>	<p><i>Article 25</i> <i>Sociétés de personnes</i> <i>Lorsqu'en vertu d'une disposition de la présente Convention, une société de personnes a le droit, en tant que résident de la Lettonie, à une exonération d'impôt dans le Royaume-Uni sur tout revenu ou gain en capital, cette disposition ne peut être interprétée comme limitant le droit du Royaume-Uni à imposer chaque associé de la société qui est un résident du Royaume-Uni sur sa part du revenu ou des gains en capital, mais tout revenu ou gain en capital doit être considéré, aux fins de l'article 23 (l'élimination de la double imposition) de la présente Convention, comme les revenus ou gains de sources situées en Lettonie.</i></p>
--	--

178. De telles dispositions montrent la volonté de l'administration fiscale lettone de considérer les sociétés de personnes lettonnes en tant que résidents lettonnes des conventions fiscales.

B. L'impact de l'OCDE pour la fiscalité des pays baltes en matière de la résidence fiscale des entreprises

179. Les dérogations au modèle de l'OCDE dans la pratique conventionnelle des pays baltes sont communes aux trois États baltes. Mais, sachant que les trois pays baltes dans leur droit fiscal national appliquent la place d'enregistrement comme seul critère de la résidence fiscale, il est évident qu'on souligne l'importance d'un tel critère même dans le droit fiscal conventionnel. On peut constater que les pays baltes, dans leur pratique conventionnelle, malgré certaines dérogations, suivent la pratique conventionnelle proposée par l'OCDE sur le champ de la détermination de la résidence fiscale. Mais, dans le cas où le contribuable est considéré comme résident de deux États contractants (paragraphe 3 de la convention modèle de l'OCDE), dans la plupart des conventions fiscales des pays baltes, contrairement à la pratique proposée par l'OCDE, la question de la résidence doit être résolue par accord amiable entre les deux administrations fiscales compétentes ou, en absence d'un tel accord, la résidence fiscale d'une personne morale est définie en vertu de sa place d'incorporation (la convention modèle de l'OCDE donne la primauté pour la place de la gestion effective).

180. Sauf ces deux exceptions, la pratique conventionnelle des pays baltes suit, en principe, la convention modèle de l'OCDE.

§ 3. Les critères de la résidence fiscale des entreprises des pays baltes dans le contexte européen

181. Dans le contexte de l'Union Européenne, il faudra analyser les critères de la résidence fiscale des entreprises dans les autres pays de l'Union Européenne, afin de mieux comprendre les particularités des pays baltes. Ensuite, sachant que la nouvelle forme juridique de la société européenne devient de plus en plus populaire dans les pays baltes, il faudra analyser comment les dispositions de la résidence fiscale touchent la forme de la « société européenne ».

A. Les critères de la résidence fiscale des entreprises dans le droit des certains pays de l'Europe

182. Il faut noter qu'en Europe il n'existe aucun critère standard de la détermination de la résidence fiscale. Bien que l'intégration européenne englobe de plus en plus d'aspects, la fiscalité directe des entreprises est laissée à la compétence des États membres. Pour cette raison, les différents pays de l'Union Européenne appliquent des critères différents de la détermination de la résidence fiscale.

183. Le droit fiscal des pays de l'Union Européenne utilise des critères variés de la détermination de la résidence fiscale des personnes morales. Par exemple, l'Italie¹⁷¹ utilise en ce cas trois critères :

1. Le siège d'enregistrement (*la sede legale* en italien) ;
2. Le siège d'administration (*la sede dell'amministrazione* en italien) ;
3. Le but principal d'activité (*l'oggetto principale* en italien).

Le but principal d'activité dans ce contexte veut dire une activité d'entreprise identifiée dans les lois, dans l'acte de la création ou dans le statut d'entreprise.

184. Le droit fiscal de l'Allemagne,¹⁷² pour définir la résidence fiscale des personnes morales utilise deux critères principaux :

1. Le siège d'enregistrement (*Sitz* en allemand) ;
2. Le siège d'administration (*Geschäftsleitung* en allemand).

185. Le droit fiscal français est une exception dans le contexte européen. En vertu de l'article 209 du CGI, en France on n'impose que ***le bénéfice réalisé dans les entreprises exploitées en France ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.*** Pour des raisons pratiques, la notion de « résidence fiscale des sociétés » n'a aucun sens, parce que, indépendamment de la résidence fiscale, les sociétés sont imposables en France

¹⁷¹ Aspetti internazionali della riforma fiscale. A cura di Carlo Garbarino. Egea, 2004, Milano. P. 29.

¹⁷² Christiana Djanani, Gernot Brähler. Internationales Steuerrecht. Gabler, 2006. P. 12.

en fonction de leur bénéfice réalisé dans une exploitation en France. Selon B. Castagnède, la société ayant son siège en France échappe à l'impôt sur les sociétés sur le bénéfice réalisé hors de France¹⁷³. Pour cette raison, la notion de « bénéfice réalisé dans les entreprises exploitant en France » est, dans le système de la fiscalité internationale française, beaucoup plus importante que la notion de « résidence fiscale ». Selon B. Castagnède, dans le droit fiscal français on a développé trois critères de l'exploitation d'une entreprise :

- Disposition d'établissement en France ;
- Existence en France d'un représentant dépourvu de personnalité professionnelle distincte de la sienne ;
- Réalisation en France d'un cycle commercial complet.

186. Dans le droit fiscal du Royaume Uni, on utilise deux critères de la résidence fiscale des sociétés :

- Place du management central ou du contrôle ;
- Lieu d'enregistrement.

Si un de ces critères est satisfait, la société est considérée comme ayant la résidence fiscale dans le Royaume Uni. En pratique, cela cause des problèmes de double résidence, par exemple une société enregistrée à l'étranger et ayant en même temps le siège du contrôle ou de la gestion au Royaume-Uni peut être considérée comme résidente fiscale des deux États en même temps¹⁷⁴.

187. Donc, on peut constater qu'en Europe il n'existe aucun standard commun de la résidence fiscale des sociétés. Les pays baltes, ayant leur propre standard de la résidence fiscale des sociétés, ne sont pas des exceptions dans le contexte européen. Toutefois, on peut constater, que l'application d'un seul critère de l'enregistrement des sociétés est plutôt une particularité des pays baltes par rapport aux autres pays d'Europe.

B. La question de la résidence fiscale de la société européenne et son impact pour les pays baltes

188. Afin que les entreprises puissent mieux utiliser les possibilités du marché pan européen, l'union Européenne a établi le règlement 2157/2001 du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne (*Societas Europae*)¹⁷⁵. Avec la directive 2001/86 concernant la participation des salariés dans la gestion de la SE, ce règlement a créé la base juridique d'une nouvelle forme de sociétés –

¹⁷³ Bernard Castagnède. Précis de la fiscalité internationale. Presses universitaires de France. 2002. P. 220.

¹⁷⁴ John Tiley. Revenue Law. Oxford and Portland Oregon, 2008. P. 1113.

¹⁷⁵ Journal Officiel O L 294 du 10.11.2001, p. 1.

société européenne ou SE. V. Edwards¹⁷⁶, A. Junevičius et H. M. Schäfer¹⁷⁷ affirment que le projet de la SE était le plus important de tous les projets de l'Union Européenne en matière de droit des entreprises.

189. En comparaison avec les sociétés enregistrées en vertu du droit national, le statut juridique de la SE est différent. D'abord, la SE est une forme juridique purement européenne, ayant le même statut partout dans l'UE. Le statut juridique de la SE n'est pas réglé par les lois nationales, mais par le règlement 2157/2001 relatif au statut de la société européenne (SE), les règles concernant l'implication des travailleurs sont réglées par la directive 2001/86¹⁷⁸. Le processus de création de cette forme juridique n'était pas facile, comme le montre l'histoire des négociations concernant la société européenne. Les États membres de l'UE avaient des traditions juridiques du droit des entreprises différentes¹⁷⁹. Cela implique que beaucoup des matières concernant la création ou la gestion de la SE sont réglées non par le règlement, mais par les lois nationales, même si certaines questions sont réglées par des lois spéciales, applicables spécialement et seulement pour les sociétés de la forme SE¹⁸⁰. Bien que la forme juridique de la SE ne soit pas parfaite, c'est un grand pas en avant et une grande possibilité pour les entreprises internationales de choisir une forme juridique plus confortable pour les activités intracommunautaires¹⁸¹. Dans les pays baltes, c'est très important pour le secteur des services financiers, parce que les sociétés mères se trouvant dans les pays scandinaves peuvent établir une seule société de forme juridique SE et organiser les activités des filiales dans chaque pays balte. Pour cette raison, beaucoup des sociétés financières baltes ont transformé leur forme juridique en SE pendant l'année 2009. Cela est beaucoup plus confortable du point de vue juridique – au lieu de gérer trois sociétés nationales dans trois pays, on peut économiser des dépenses et avoir une seule société dans les trois pays baltes.

190. Le droit communautaire ne règle pas les questions de la fiscalité de la SE. En vertu du point 20 du préambule du règlement, les questions fiscales ne sont pas réglées par ce règlement, il faut appliquer les dispositions du droit fiscal de l'État membre. Cette position a été critiquée par la

¹⁷⁶ Vanessa Edwards. *Europos Sajungos bendrovių teisė*. Vilnius, Eugrimas 2002.P. 401.

¹⁷⁷ A. Junevičius, H. M. Schäfer. *Europos bendrijos bendrosios rinkos teisė*. Kaunas, 2005. P. 339.

¹⁷⁸ La directive 2001/86 du 8 octobre 2001 complétant le statut de la Société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs. *Journal officiel des Communautés européennes* L 294 du 10 .11 .2002. P. 22.

¹⁷⁹ J. M. Marychurch. *Societas Europaea: Harmonization or Proliferation of Corporations Law in the European Union?* University of Wollongong, Faculty of Law, Papers, Year 2002.

<http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1025&context=lawpapers>

¹⁸⁰ L'article 1, point C, sous-point i du règlement 2157/2001.

¹⁸¹ Martin Weinz. *The European Company (Societas Europaea) – legal Concept and Tax Issues*. *European Taxation*, January 2004.

Commission Européenne¹⁸². Selon le point de vue de la Commission Européenne, le fonctionnement de la SE sans harmonisation des impôts signifie un marché intérieur imparfait et limité. Pour cette raison, on propose les initiatives du droit fiscal communautaire concernant l'imposition des SE en vertu du droit communautaire : *common based taxation* (imposition une seule fois nonobstant l'établissement stable et après répartition entre les États membres) ou *home state taxation*¹⁸³ (imposition une seule fois dans l'État où est enregistrée la SE) ou même l'introduction de l'impôt sur le bénéfice des SE au niveau communautaire¹⁸⁴. Mais ces projets ambitieux restent seulement dans les papiers, parce que les États membres ne montrent pas la volonté politique de renoncer à leur souveraineté en matière fiscale et perdre la possibilité de la concurrence avec un autre en cette matière.

191. Bien que la Commission Européenne et certains académiciens trouvent que l'absence de dispositions fiscales communautaires applicables pour les SE est un obstacle pour le marché unique, le régime fiscal applicable pour ce type de sociétés est le même que pour les autres sociétés, enregistrées en vertu du droit national. Comme mentionne M. Helminen, toutes les dispositions du droit fiscal (national, communautaire, international) concernant les établissements stables, sous-capitalisation et autres, sont pleinement applicables pour les SE. C'est-à-dire que les SE, du point de vue fiscal, sont considérées aussi comme les entreprises nationales et toutes les dispositions fiscales sont pleinement applicables pour elles et le statut fiscal des SE est égal au statut fiscal des sociétés de capitaux nationales.

192. Néanmoins, M. Weinz affirme que la SE, grâce à sa forme juridique communautaire et donc mieux adaptée aux besoins de la vie des affaires internationales, être un bon outil de *tax planning*, spécialement pour les opérations de la fusion internationale.

193. D'un autre côté, certains problèmes peuvent arriver avec la résidence fiscale de la SE. Maria Teresa Soler Roch¹⁸⁵ mentionne que la résidence au sens du droit des sociétés et la résidence au sens du droit fiscal ne sont pas identiques. L'article 7 du règlement 2157/2001 exige que le siège statutaire de la SE soit situé à l'intérieur de la Communauté, dans le même État membre que l'administration centrale. Mais certains États utilisent dans leur droit fiscal national le critère de « place de la gestion réelle » qui peut être différent du « siège de l'administration centrale ». Certains États choisissent la place d'enregistrement comme critère de la résidence fiscale. Si une société est enregistrée dans cet

¹⁸² Communication from the Commission to The Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. Commission of the European Communities. Brussels, 23.10.2001 COM(2001) 582 final. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>

¹⁸³ Malcolm Gammie. EU Taxation and the *Societas Europaea* – Harmless Creature or rojan Horse? European Taxation, January 2004.

¹⁸⁴ Marjaana Heilminen. The tax treatment of the running o an SE. European Taxation, January 2004.

¹⁸⁵ Maria Teresa Soler Roch. Tax residence of the SE European Taxation, January 2004.

État, elle est considérée par le droit fiscal de cet État comme une résidente. Les autres utilisent le critère de la « gestion effective », c'est-à-dire que la résidence fiscale de la société dépend non du lieu d'enregistrement, mais du lieu où se fait la gestion effective de cette société. Donc, on peut avoir la situation que la SE ait enregistré son siège social dans un État membre qui applique le critère de l'enregistrement pour définir la résidence fiscale, et en même temps avoir le siège de la gestion effective dans un État membre qui prend en compte le critère de la gestion effective pour la définition de la résidence fiscale. Si entre ces deux États existe une convention du modèle de l'OCDE, cette question est réglée par la partie 3 de l'article 4 (l'article des définitions). Le commentaire de la convention modèle de juillet 2008¹⁸⁶ précise, que, pour les buts de cet article, le « lieu de la gestion effective » est défini comme le lieu où les décisions les plus considérables de la gestion des affaires commerciales sont faites. Le problème est que certains États membres (par exemple, France, Hongrie, Italie) font des observations concernant la notion du « lieu de la gestion effective ». Cela peut impliquer la situation, où, même si la convention donne un critère assez clair pour déterminer la résidence fiscale, on peut avoir au sein de l'UE des interprétations différentes de la partie 3 de l'article 4 de la convention modèle de l'OCDE parce que les États membres de l'UE interprètent la même règle de manière différente.

La situation peut être encore plus compliquée en cas d'absence de convention fiscale entre ces deux États (État de l'enregistrement de la SE et l'État de la résidence fiscale de la SE en vertu du critère de la « place de la gestion effective » en vertu de son droit interne). Dans ce cas, la double résidence fiscale de la SE est théoriquement possible en vertu du droit national de l'État d'enregistrement (appliquant la règle de la résidence fiscale en fonction du lieu d'enregistrement, établi par le droit fiscal interne de cet État membre) et en vertu du droit fiscal interne de l'autre État où se trouve la place de la gestion effective (appliquant le critère de la résidence fiscale en fonction de la place de la gestion effective). Théoriquement, une double « non résidence fiscale » est aussi possible, si l'État membre d'enregistrement de la SE applique dans son droit fiscal national le critère de la détermination de la résidence fiscale en vertu du lieu de la gestion effective nonobstant le lieu d'enregistrement et si l'État membre du lieu de la gestion effective applique le critère de l'enregistrement nonobstant le lieu de la gestion effective.

194. Pour résoudre ces types de lacunes juridiques, on propose dans le règlement 2157/2001 d'insérer une règle, que, en cas d'absence d'une convention fiscale définissant la résidence fiscale de la SE (ou dans la situation où la solution proposée par la convention fiscale est ambiguë et n'est pas claire) la résidence fiscale de la SE est établie en vertu du lieu d'enregistrement ou du lieu de la

¹⁸⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 17 July 2008. OECD Committee on Fiscal Affairs.

gestion effective. Ce critère donnerait plus de clarté dans les situations de détermination de la résidence fiscale de la SE et, d'un autre côté, l'établissement de ce critère n'exige pas de changements fondamentaux des systèmes d'imposition des sociétés dans les États membres, contrairement aux propositions du principe *home state taxation* ou *common based taxation*.

Sous-section 2. Le principe de la mondialité du bénéfice imposable des revenus des entreprises résidentes dans le droit fiscal des pays baltes

195. Après l'analyse de l'importance et les critères de la résidence fiscale des entreprises, il faudra voir, quelle conséquence pratique a la résidence fiscale des entreprises dans la fiscalité. Autrement dit, il faudra analyser comment le principe de la mondialité du bénéfice imposable des revenus des entreprises résidentes fonctionne dans le droit fiscal des pays baltes.

196. En matière de fiscalité internationale, on fait la distinction entre les contribuables résidents et non résidents. Comme le mentionne G. Frotscher¹⁸⁷, le critère de la résidence fiscale est étroitement lié avec le territoire d'État. La notion de « *territoire* » dans ce contexte est la même que la notion du territoire en droit international public et englobe tout le territoire d'État, les eaux territoriales et les zones maritimes où l'État exerce ses droits souverains¹⁸⁸. On présume que le contribuable résident est établi dans le pays de sa résidence fiscale et que, dans ce pays il utilise toute l'infrastructure. D'autre part, le contribuable peut jouir de tous les avantages de son installation dans le pays de sa résidence.

197. D'un autre côté, on considère que les non résidents sont établis dans un pays étranger. Du point de vue fiscal, le seul but de la présence des non résidents dans un pays d'imposition est de gagner des revenus. Contrairement aux résidents, ils ne sont pas considérés comme utilisateurs de l'infrastructure du pays de sa présence.

198. La responsabilité fiscale des résidents et non résidents n'est pas la même dans la plupart des pays. La majorité des pays européens applique la conception de la « *responsabilité fiscale limitée* » pour les non résidents et la conception de la « *responsabilité fiscale illimitée* » pour les résidents.

199. La conception de la « *responsabilité fiscale illimitée* » ou « *principe de mondialité des revenus* » veut dire que les contribuables résidents doivent payer l'impôt en fonction de leurs revenus mondiaux, c'est-à-dire indépendamment si la source des revenus se trouve à l'intérieur de leur pays de résidence ou dans une juridiction étrangère.

200. La conception de la « *responsabilité fiscale limitée* » ou « *principe de territorialité des revenus* » est utilisée pour définir la compétence fiscale des non résidents. En tant qu'entités non

¹⁸⁷ Gerrit Frotscher. Internationales Steuerrecht. Verlag C. H. Beck München 2005. P. 49

¹⁸⁸ Bernard Castagnède. Précis de la fiscalité internationale. Presses universitaires de France. 2002. P. 141.

établies dans un pays de présence et non utilisateurs de l'infrastructure de ce pays, ils sont passibles de l'impôt en fonction de leurs revenus de sources provenant du pays de présence. Les revenus de sources étrangères des contribuables non résidents ne font en principe pas partie des revenus imposables.

201. Les pays baltes, comme la plupart des pays du monde, ont choisi d'appliquer le principe de mondialité pour définir l'imposabilité des revenus. Dans cette sous-section, on va analyser le principe de la mondialité du bénéfice imposable des revenus des entreprises résidentes qui est applicable dans le droit fiscal des pays baltes. D'abord, on va analyser le fonctionnement du principe de la mondialité du bénéfice imposable des revenus des entreprises résidentes en vertu du droit fiscal national des pays baltes. Ensuite, on va analyser comment les entreprises résidentes sont imposables en vertu des dispositions du droit conventionnel.

§ 1. Le principe de mondialité du bénéfice imposable en droit fiscal national des pays baltes

A. Le contexte européen et américain comme la source d'inspiration du principe de la mondialité dans le droit fiscal des pays baltes

202. Comme mentionne N. Melot¹⁸⁹, le plupart des pays ont adopté des systèmes mixtes d'imposabilité des revenus d'activité des sociétés, c'est-à-dire qu'on soumet les sociétés non résidentes à un principe de territorialité et les sociétés résidentes à un principe de mondialité.

203. Le système français est un cas exceptionnel. En vertu de l'article 209 du code général des impôts, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont calculés en tenant compte seulement du bénéfice des sources françaises. Bernard Castagnède explique ce choix comme un résultat de la politique de la création d'un environnement favorable aux investissements étrangers¹⁹⁰.

204. Il est difficile de dire quel principe est le meilleur. Selon N. Melot¹⁹¹, un principe de mondialité est un obstacle à la compétitivité des sociétés au plan international. D'un autre côté, le principe de territorialité retenu par la France freinerait les sociétés françaises dans leur conquête internationale de nouveaux marchés. Le principe de territorialité a l'inconvénient d'exclure toute imputation des pertes subies à l'étranger sur les bénéfices réalisés en France. Or, le principe de territorialité est pénalisant pour les sociétés françaises souhaitant s'établir à l'étranger et qui subissent des pertes. Donc, bien que les pays restent fidèles aux principes dans leur droit fiscal,

¹⁸⁹ Nicolas Melot. Territorialité et mondialité de l'impôt. Le droit américain, un modèle pour la France. L'année fiscale 2003. P. 143.

¹⁹⁰ Bernard Castagnède. Précis de la fiscalité internationale. Presses universitaires de France. 2002. P. 22.

¹⁹¹ Nicolas Melot. Territorialité et mondialité de l'impôt. Le droit américain, un modèle pour la France. L'année fiscale 2003. P. 151.

comme mentionne N. Melot¹⁹², les systèmes de la fiscalité des revenus d'activité des entreprises mêlent souvent les éléments des principes de territorialité et de mondialité.

205. On peut constater que les pays baltes, en imposant les résidents en vertu d'un principe de mondialité et les non-résidents en vertu d'un principe de territorialité, ne sont pas des exceptions dans le contexte européen.

206. Donc, des pays différents appliquent des principes différents (territorialité ou mondialité) de l'imposition des revenus (actifs et passifs) des sociétés. Il n'existe pas de standard unique des règles de la juridiction fiscale applicable au monde entier. Chaque pays choisit lui même les principes applicables pour la fiscalité des revenus d'activité et des revenus passifs. Le droit européen ne propose pas non plus « un standard européen » de la juridiction fiscale. Chaque pays est libre d'établir ses propres règles de la résidence fiscale à condition qu'elles soient compatibles avec les exigences du droit européen. Le choix dépend d'abord de la politique fiscale d'un pays et, notamment, de son intérêt à créer un environnement juridique et fiscal confortable pour les investissements étrangers.

207. Toutefois, l'application des principes de territorialité ou de mondialité est limitée. Dans la plupart des États du monde on applique ces principes ensemble avec les principes de l'élimination de la double imposition. Selon la position contemporaine de l'OCDE, on propose d'utiliser deux principes pour éliminer la double imposition :

- Le principe de l'exonération – l'État de la résidence est obligé d'exonérer les revenus qui, en vertu de la convention fiscale, doivent être imposés dans l'État de la source¹⁹³;
- Le principe de l'imputation – l'État de la résidence du contribuable prend en considération la totalité des revenus du contribuable, y compris des sources étrangères. Toutefois, on déduit l'impôt payé dans un État de la source¹⁹⁴.

Il faudrait aussi souligner que les deux principes ont plusieurs variations. Toutefois, l'OCDE propose d'utiliser les deux :

- L'exemption avec la progressivité (l'article 23 A) et ;
- L'imputation ordinaire (l'article 23 B).

208. L'idée de l'OCDE est seulement de donner le principe général de l'élimination de la double imposition, laissant établir les détails par le droit national. En vertu de la position de l'OCDE, l'État de résidence n'est obligé d'éliminer la double imposition en appliquant une des deux méthodes que dans

¹⁹² Nicolas Melot. Territorialité et mondialité de l'impôt. Le droit américain, un modèle pour la France. L'année fiscale 2003. P. 130.

¹⁹³ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur les articles 23A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions. P. 289.

¹⁹⁴ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur les articles 23A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions. P. 289.

le cas où la convention fiscale confère le droit de l'imposition à l'État de la source¹⁹⁵. Afin de ne pas tolérer une absence d'imposition, l'OCDE prévoit aussi la possibilité d'appliquer l'impôt dans l'État de la résidence au cas où, dans l'État de la source, aucun impôt n'est perçu¹⁹⁶. Les règles détaillées de l'application de l'exonération sont laissées au droit interne. En vertu du point de vue de l'OCDE, le montant exonéré doit être égal au montant de l'impôt qui sera perçu en cas d'absence de la convention¹⁹⁷. Les États aussi, en vertu de la position de l'OCDE, sont libres d'établir le régime applicable en cas de pertes subies dans l'État de la source.

Le paragraphe 3 de l'article 23 A permet à l'État de la résidence du contribuable de prendre en considération la totalité des impôts (y compris une partie perçue par l'État de la source) pour le but d'établissement du taux d'imposition. Le paragraphe 4 de l'article 23 A interdit l'absence de l'imposition en cas d'interprétations différentes de la convention fiscale. Dans le cas où aucun impôt n'est perçu dans l'État de la source, l'exemption n'est pas applicable.

209. Dans le cas de la méthode d'imputation, comme dans la méthode de l'exemption, la convention modèle de l'OCDE et son commentaire donnent seulement les principes généraux, laissant le droit fiscal national établir les dispositions plus détaillées. L'obligation pour l'État de résidence de donner l'imputation dépend si les dispositions de la convention fiscale confèrent le droit d'imposer à l'État de la source. Le montant de l'imputation, selon la position de l'OCDE, doit être égal à l'impôt payé dans l'État de la source¹⁹⁸. Comme dans le cas d'application d'une méthode d'exemption, le paragraphe 2 de l'article 23 B permet aussi à l'État de la résidence de prendre en considération la totalité des revenus, y compris une partie imposable dans l'État de la source, pour calculer le taux applicable.

210. Donc, on peut voir la tendance générale de l'OCDE à n'établir que deux principes de l'élimination de la double imposition. Les dispositions détaillées doivent être établies par le droit fiscal national.

211. Bien qu'il existe des principes communs de l'élimination de la double imposition, des États différents appliquent des règles différentes de l'élimination de la double imposition. Comme mentionne B. Castagnède¹⁹⁹, la France faisait traditionnellement appel, d'une part à la méthode de

¹⁹⁵ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur les articles 23A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions. P. 296.

¹⁹⁶ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur les articles 23A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions. P. 297.

¹⁹⁷ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur les articles 23A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions. P. 299.

¹⁹⁸ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008. Commentaires sur les articles 23A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions. P. 307.

¹⁹⁹ Bernard Castagnède. Précis de la fiscalité internationale. Presses universitaires de France. 3^e édition mise à jour 2010. P. 384-389.

l'imputation de l'impôt étranger, d'autre part à la méthode de l'exonération. La méthode de l'imputation a été appliquée pour les dividendes, intérêts, redevances, revenus des artistes et sportifs, et, le cas échéant, les tantièmes, donc, en principe, pour éliminer la double imposition des revenus passifs. La méthode de l'exonération était applicable pour les autres revenus, c'est-à-dire les revenus d'activité. Le montant du crédit d'impôt était normalement égal à l'impôt payé dans l'État cocontractant, conformément aux dispositions conventionnelles pertinentes, dans la limite de l'impôt français correspondant à ces revenus. Selon B. Castagnède, un tel système assure l'égalité du traitement fiscal entre les contribuables et est aussi utile en cas d'absence d'une connaissance exacte de l'impôt étranger.

212. La pratique récente française subordonne le droit à l'imputation à la condition que le résident de France soit effectivement soumis à l'impôt dans l'autre État à raison de ces revenus. Une telle condition est aussi utilisée dans les conventions avec les pays baltes.

213. Le droit du Luxembourg permet en principe le crédit d'impôt même au cas où les revenus sont perçus dans un État avec lequel le Luxembourg n'a pas de convention fiscale²⁰⁰. Le montant exact du crédit d'impôt est calculé en vertu des règles luxembourgeoises. Toutefois, les revenus imposables à l'étranger sont pris en considération pour établir le taux effectif applicable. L'impôt étranger à imputer doit être similaire à l'impôt sur le revenu luxembourgeois. L'imputation est limitée à la fraction de l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers. Si l'impôt étranger excède l'impôt luxembourgeois sur des revenus correspondants, cet excédent n'est pas imputable. Le crédit d'impôt ne peut alors être imputé que contre des revenus provenant du même Etat.

Dans sa politique conventionnelle, le Luxembourg préfère la méthode de l'imputation plutôt que la méthode de l'exonération²⁰¹.

214. Le droit fiscal italien prévoit la responsabilité illimitée des contribuables résidents : Pour cette raison, comme mentionne C. Garbarino²⁰², on prévoit aussi le crédit d'impôt sur les revenus perçus à l'étranger. La législation fiscale italienne définit les « revenus produits à l'étranger » (*redito prodotto all'estero* en italien) comme les revenus en fonction d'un lieu où se trouve le bien (en cas de revenus fonciers et des revenus divers), en fonction du lieu d'exercice de l'activité (en cas de revenus de la société, de revenus d'un travail autonome, d'un travail dépendant et les revenus divers) ou en fonction du lieu du contribuable (revenus du capital et les revenus divers). Le calcul du crédit d'impôt, est calculé séparément par chaque État (*limitazione per ciascuno stato* en italien). Par exemple, si la

²⁰⁰ L'article 134bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Texte coordonné au 1er janvier 2011.

http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/LIR/Loi_modifiee_du_4_d_cembre_1967_concernant_l_imp_t_sur_le_revenu_-_texte_coordonn_au_1er_janvier_2011.pdf

²⁰¹ Jean Schaffner. Droit fiscal international. Editions promoculture. 2005. P. 446.

²⁰² Aspetti internazionali della riforma fiscale. A cura di Carlo Garbarino. Egea, 2004, Milano. P. 38.

société italienne possède un établissement stable dans l'État X, on pourrait déduire seulement les revenus des sources dans l'État X. Ainsi on le calcule séparément pour chaque société contrôlée à l'étranger (*limitazione per ciascuna società* en italien), parce que, en vertu du droit italien, on est obligé d'utiliser le régime du groupe, si la législation de l'État de la source des revenus le permet.

215. Les Etats Unis imposent les contribuables sur les revenus mondiaux. Pour cette raison, le mécanisme du crédit d'impôt (*foreign tax credit* en anglais)²⁰³ doit compenser l'impôt sur le revenu payé au bénéfice d'un fisc étranger. En vertu du droit fiscal des Etats-Unis, les contribuables ont le choix :

- Soit de déduire l'impôt payé à l'étranger, ou ;
- Demander le crédit d'impôt.

Selon P. R. McDaniel, H. J. Ault et J. R. Repetti²⁰⁴, le crédit d'impôt est, dans la plupart des cas, plus utile pour le contribuable. On peut demander le crédit d'impôt, si on a payé l'impôt sur le revenu ou l'impôt analogue à l'étranger. Le contribuable est obligé de fournir les preuves pour prouver:

- Le montant total des revenus des sources étrangers en général ;
- Le montant de l'impôt payé dans chaque État ;
- Toute autre information que le fisc considère nécessaire.

L'impôt est limité au montant payé à l'étranger. Si le montant de l'impôt payé à l'étranger excède l'impôt dû aux Etats-Unis, le contribuable a le droit de mettre le montant excédentaire dans un sac (*basket* en anglais). Les montants du sac pourraient être utilisés sur une année antérieure ou les dix années postérieures. Certains types de revenus doivent être mis dans des sacs séparés (par exemple, les revenus passifs).

Les pertes étrangères pourraient aussi être utilisées afin de diminuer le revenu imposable. D'abord, les pertes d'un sac doivent être utilisées pour couvrir l'impôt étranger et, seulement après, on peut les utiliser pour couvrir l'impôt aux Etats-Unis.

216. Le droit fiscal allemand prévoit aussi des méthodes différentes de l'élimination de la double imposition. Comme mentionne Chr. Danang et G. Brähler²⁰⁵, on utilise les deux méthodes de l'élimination de la double imposition :

- Pour les revenus des dividendes, l'Allemagne n'impose pas les dividendes des sources étrangères ;
- Pour les autres types des revenus, on utilise la méthode de l'exonération.

²⁰³ P. R. McDaniel, H. J. Ault, J. R. Repetti. Introduction to United States International Taxation. Kluwer Law International. 2005. P. 87.

²⁰⁴ P. R. McDaniel, H. J. Ault, J. R. Repetti. Introduction to United States International Taxation. Kluwer Law International. 2005. P. 88.

²⁰⁵ Christiana Djanani, Gernot Brähler. Internationales Steuerrecht. Gabler, 2006. P. 52.

217. On peut constater deux aspects. D'abord, l'OCDE propose seulement des principes généraux d'élimination de la double imposition, laissant chaque État établir les détails dans son droit fiscal national. Donc, il n'existe pas de standard détaillé (comme, par exemple en cas de prix de transfert) en matière d'élimination de la double imposition. Les États membres sont libres d'établir leurs règles propres dans cette matière.

Ensuite, en conséquence de l'absence de standards mondiaux, les États ont créé leurs propres règles qui sont différentes dans chaque État. La pluralité des règles est une charge supplémentaire pour tous les acteurs de la fiscalité internationale : contribuables, administrations fiscales, consultants etc.

218. On peut proposer pour l'OCDE de penser à créer un standard mondial d'élimination plus détaillé de la double imposition. L'existence d'un standard mondial du prix de transfert facilite beaucoup la vie des administrations fiscales et des contribuables. Les États essayent de construire leurs propres règles de prix de transfert en tenant en compte le standard de l'OCDE. Des règles uniques d'élimination de la double imposition pour le monde entier pourraient faciliter la coopération internationale des administrations fiscales ainsi que diminuer les charges de compatibilité (*compliance costs* en anglais) pour les contribuables.

219. Donc, les principes de la territorialité et de la mondialité du bénéfice imposable des revenus imposables sont applicables ensemble avec les principes de l'élimination de la double imposition. Il reste à voir comment ces principes fonctionnent dans le droit fiscal des pays baltes.

B. Le principe de la mondialité du bénéfice imposable dans les dispositions des lois fiscales des pays baltes

220. Chaque État ou territoire possédant la souveraineté dans le domaine fiscal est libre de définir les obligations fiscales des acteurs économiques exerçant leurs activités économiques sur son territoire. Non seulement les résidents, mais aussi les non résidents peuvent être obligés de payer l'impôt en fonction des revenus perçus dans le territoire de cet État. On va analyser comment les pays baltes imposent les sociétés en vertu de leur droit national.

221. Comme on l'a déjà mentionné, en Lituanie on utilise la notion d'« unité lituanienne » pour les entreprises résidentes et la notion d'« unité étrangère » pour les entreprises non-résidentes. L'assiette de l'impôt sur le bénéfice des unités lituaniennes porte sur tous les revenus provenant des sources

lituaniennes et non lituaniennes²⁰⁶. Le commentaire de la loi fiscale précise que tous les revenus sont considérés comme des revenus de l'unité lituanienne.

222. Toutefois, la loi fiscale lituanienne²⁰⁷ précise que, dans le cas où l'unité lituanienne possède un établissement stable à l'étranger (dans un État membre de l'Espace Économique Européen ou dans un État avec lequel existe et est applicable la convention fiscale) et où les revenus d'un tel établissement stable sont imposables par l'impôt sur le bénéfice ou un autre impôt analogue dans l'État où un tel établissement stable est établi. Il est intéressant de noter que l'administration fiscale lituanienne considère l'établissement stable établi en Estonie d'une unité (ou société mère) lituanienne comme remplissant ce critère bien qu'en Estonie on n'impose que les revenus distribués²⁰⁸.

D'un autre côté, le droit fiscal lituanien permet, en principe, d'utiliser les pertes subies par les sociétés étrangers du groupe pour diminuer le bénéfice imposable d'une unité lituanienne établie en Lituanie sous certaines conditions²⁰⁹:

- Les unités forment un groupe ou une unité possédant au moins 2/3 du capital (actions, parts sociales) d'une autre unité pendant une période d'un à moins de 2 ans (ou sera maintenue pendant au moins 2 ans à l'avenir)²¹⁰;
- L'unité étrangère qui subit les pertes est une unité établie dans un État membre de l'Union Européenne et est considérée comme un résident d'un tel État membre pour les buts du droit fiscal²¹¹;
- L'unité étrangère qui subit les pertes est une unité dénie dans une directive 90/434 assujettie à un des impôts définis dans une telle directive²¹² sans possibilité d'être exonéré ou d'appliquer le taux de 0 %²¹³;
- Il n'existe pas de possibilité de déduire le bénéfice imposable par les pertes dans l'État membre de la résidence²¹⁴ ;

²⁰⁶ Partie 1 de l'article 4 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

²⁰⁷ Partie 1 de l'article 4 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

²⁰⁸ Version électronique du commentaire des conventions fiscales par l'administration fiscale lituanienne: www.vmi.lt

²⁰⁹ Partie 4 de l'article 56-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

²¹⁰ Partie 1 de l'article 56-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

²¹¹ Point 1 de la partie 4 de l'article 56-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

²¹² Point 1 de la partie 4 de l'article 56-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

²¹³ Partie 8 de l'article 56-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

²¹⁴ Point 2 de la partie 4 de l'article 56-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

- Les pertes sont calculées en vertu des exigences du droit fiscal lituanien²¹⁵.

223. En principe, le droit lituanien permet, pour les unités lituaniennes, de diminuer le montant de l'impôt dû sur le bénéfice des sociétés (ou le montant de l'impôt analogue) payé à l'étranger²¹⁶. Si le montant de l'impôt payé à l'étranger dépasse le montant de l'impôt lituanien, on ne peut diminuer que le montant de l'impôt lituanien²¹⁷. Si le contribuable reçoit des revenus de plusieurs États étrangers, on calcule le montant dans chaque État séparément.

224. Le commentaire²¹⁸ de la loi fiscale établit plusieurs règles d'application de ces dispositions de la loi fiscale. D'abord, on prévoit qu'on permet d'éliminer la double imposition, si la source des revenus imposables se trouve dans cet État étranger :

- Si la personne qui a payé les revenus est un résident de cet État ou enregistré dans cet État;
- Si les revenus sont gagnés par l'établissement stable établi dans cet État;
- Si les revenus sont perçus par l'unité lituanienne de l'activité différente que l'activité normale de cette unité, si, en vertu des lois fiscales de l'État étranger, ces revenus sont imposables dans cet État.

Ainsi, on exige que les revenus soient perçus pendant la même année fiscale quand ils sont calculés pour l'élimination de la double imposition. L'impôt dans l'État étranger doit être un impôt sur le bénéfice des entreprises (indépendamment de la dénomination) ou la retenue à la source. S'il existe une convention fiscale avec l'État de la source, le contribuable peut choisir une des deux méthodes d'exonération : le régime prévu par la convention fiscale ou par la loi fiscale lituanienne. Mais, dans les deux cas, on ne peut déduire que le montant des impôts que l'État étranger peut imposer par la convention fiscale. Si la convention applique la méthode de l'exonération, ces revenus ne sont pas calculés comme des revenus imposables en Lituanie et le contribuable n'a pas le droit de diminuer l'impôt dû en Lituanie par le montant d'un tel impôt étranger exonéré.

Il est intéressant de noter, que même en cas d'application des règles de la société étrangère contrôlée (*Controlled Foreign Company – CFC* en anglais), l'unité lituanienne aussi a le droit d'éliminer la double imposition par le montant des impôts sur le revenu de la société étrangère contrôlée payés dans le pays de la résidence d'une telle société ou dans une autre État avec lequel

²¹⁵ Point 3 de la partie 4 de l'article 56-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

²¹⁶ Partie 1 de l'article 55, de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

²¹⁷ Partie 1 de l'article 55, de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

²¹⁸ Version électronique du commentaire des conventions fiscales par l'administration fiscale lituanienne: www.vmi.lt

existe la convention fiscale, à condition que toutes les autres conditions d'élimination de la double imposition soient remplis²¹⁹.

225. On peut constater que la loi lituanienne, donnant le droit d'éliminer la double imposition pour les unités lituaniennes (les entreprises établies en vertu des lois lituaniennes) mais pas pour les entreprises ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne, (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie) est discriminatoire pour les sociétés des autres pays membres. On peut proposer de modifier la législation fiscale lituanienne en prévoyant que les sociétés des autres États membres pourraient également utiliser ces avantages de la loi fiscale lituanienne.

226. Le commentaire de la loi fiscale fait par l'administration fiscale lituanienne n'est pas un acte juridique obligatoire et c'est seulement l'opinion de l'administration fiscale. La mission du commentaire est d'expliquer les dispositions de la loi fiscale, et comment elles sont interprétées par l'administration fiscale. En théorie, le commentaire ne doit pas établir les règles de l'application des dispositions de la loi fiscale. Mais en réalité le commentaire prévoit les règles d'application des dispositions de la loi concernant l'élimination de la double imposition. Cette pratique doit être interdite par les autorités judiciaires administratives lituaniennes.

227. En Lettonie, on applique la même règle qu'en Lituanie. Le bénéficiaire imposable des résidents lettons est formé de tous les revenus des sources lettonnes et étrangères²²⁰. Donc la Lettonie, comme la plupart des pays du monde, applique la conception de l'imposition des revenus globaux des résidents.

228. Sachant que le droit letton connaît le phénomène de la transparence des sociétés, il faudra analyser le principe de l'imposition des sociétés transparentes en droit letton. Les sociétés de personnes lettonnes sont considérées comme des entités transparentes (à cause de l'absence de la personnalité juridique). Les associés des sociétés de personnes sont considérés comme les redevables de l'impôt²²¹. Il est intéressant de noter que, en vertu de la loi fiscale lettonne, la société de personnes elle-même doit préparer et fournir la déclaration fiscale à l'autorité²²². Toutefois, les associés des sociétés de personnes résidents ou les établissements stables se trouvant en Lettonie doivent aussi inclure dans leurs déclarations le montant de l'impôt dû en fonction de leurs actions ou parts détenues²²³. Dans le cas des associés des sociétés de personnes lettonnes non-résidentes, la retenue à la

²¹⁹ Parties 6 et 7 de l'article 39 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

²²⁰ Partie 1 de la section 3 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²²¹ Partie 3 de la section 2 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²²² Partie 9 de la section 22 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²²³ Partie 10 de la section 22 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

source des revenus de la société des personnes lettone doit être déduite et versée dans le budget de l'État²²⁴. Les associés des sociétés de personnes peuvent déduire des déductions de l'impôt dû les déductions loïsibles par les règles de la fiscalité des personnes (s'ils sont des personnes physiques) ou de la fiscalité des entreprises (s'ils sont des entreprises) du droit fiscal letton²²⁵.

229. Donc, le contenu des obligations fiscales des sociétés de personnes lettonnes dépend de la résidence de leurs actionnaires :

- Au cas où ces associés sont résidents, la société de personnes doit simplement déclarer les impôts à l'autorité fiscale ;
- Au cas où ces associés sont des non-résidents, la société de personnes est obligée de calculer, déclarer et verser au budget de l'État le prélèvement de la retenue à la source.

Toutefois, le montant dû de l'imposition du bénéfice réalisé par la société de personnes est évalué en vertu des règles fiscales applicables aux actionnaires de la société de personnes. Si les actionnaires sont des personnes physiques, le montant dû de l'impôt sur le bénéfice réalisé par la société de personnes sera évalué en vertu des règles de la fiscalité des personnes, compte tenu des déductions loïsibles par la loi dans le cas de la situation personnelle de l'actionnaire. En revanche, si les actionnaires sont des sociétés opaques, le montant dû de l'imposition du bénéfice réalisé par la société des personnes sera évalué en vertu des règles de la fiscalité des entreprises, compte tenu les déductions loïsibles par la loi dans le cas de la situation concrète de la société-actionnaire. Donc, on peut avoir la situation où deux actionnaires (chacun détenant 50 % des parts sociales de la société de personnes) devront payer un montant différent d'imposition du bénéfice de la société de personnes, compte tenu qu'un actionnaire (personne physique) est autorisé à bénéficier des déductions loïsibles pour les personnes physiques et que l'autre (actionnaire – société opaque) peut bénéficier des déductions loïsibles par les sociétés opaques. Le contenu des obligations fiscales en fonction de la qualité des actionnaires est une différence principale entre les sociétés transparentes et les sociétés opaques en droit fiscal letton.

230. Au cas où les parts sociales des sociétés de personnes sont détenues par des actionnaires résidents, il n'est pas très important de savoir qui doit fournir la déclaration fiscale et payer les impôts : la société de personnes même ou les actionnaires. La situation est différente lorsque les actionnaires de la société de personnes sont des non-résidents. Dans un tel cas, la société des personnes elle-même doit calculer, déclarer et verser la retenue de la source de l'impôt dû par chacun de ses associés.

²²⁴ Point 1-1 et 1-2 de la partie 4 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²²⁵ Partie 1-1 de la section 24 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

231. Le principe de la transparence fiscale est applicable également pour les dispositions des directives : les règles de la fiscalité des directives ne sont pas applicables pour les sociétés de personnes du droit letton. Toutefois, en vertu de la directive 90/435, les Etats membres de la résidence de l'actionnaire de la société des personnes sont obligés d'éliminer la double imposition du bénéfice des sociétés de personnes qui était imposé dans l'Etat de la source (l'Etat où la société de personnes est établie)²²⁶. Comme mentionne R. Russo²²⁷, cela est exigé quelle que soit l'entité considérée comme redevable. Toutefois, l'existence de la convention fiscale entraîne le même effet. Le même principe existe dans la directive des fusions.

232. D'autre part, la directive 2003/49 concernant la fiscalité intracommunautaire des intérêts et redevances n'est pas automatiquement applicable au cas des intérêts ou redevances payées par la société de personnes lettonne au bénéfice d'une société de l'autre pays membre. Les sociétés de personnes du droit letton n'entrent pas dans le champ d'application de la ladite directive. On est libre d'imposer les intérêts ou redevances sortants payés par les sociétés des personnes lettonnes au bénéfice des autres sociétés des pays membres par la retenue à la source. **Pour cette raison, on propose de créer un standard de niveau européen pour supprimer la double imposition des redevances et des intérêts payés par les sociétés transparentes subies à la retenue de la source comme en Lettonie.** Afin de finir l'harmonisation de la fiscalité intracommunautaire des entreprises, il faudrait harmoniser les règles de la transparence fiscale au niveau européen. On propose de créer une règle d'exonération de la retenue de la source sur les intérêts et redevances payés par la société transparente à l'autre société de l'autre pays membre.

233. Donc, on peut conclure qu'il n'existe pas de principes spéciaux concernant l'imposition des associés des sociétés des personnes ni des sociétés de personnes mêmes. On peut conclure que les associés des sociétés des personnes doivent être imposables en vertu d'un principe de mondialité des revenus perçus par la société des personnes, sans distinction de la nature des revenus (actifs ou passifs), bien que, du point de vue juridique, un tel prélèvement soit considéré comme l'imposition d'un associé par la retenue à la source sur les revenus de la société de personnes.

234. Les règles de l'élimination de la double imposition du droit fiscal letton sont les plus brèves des trois pays baltes. En vertu de la loi fiscale lettonne, le contribuable (le résident ou l'établissement stable) peut diminuer le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi lettonne par le montant de l'impôt payé à l'étranger, lorsque le contribuable peut fournir le certificat prouvant le fait d'un

²²⁶ Point 1a de l'article 4 de la directive 90/434.

²²⁷ Raffaele Russo. Partnerships and other Hybrid entities and the EC Corporate Direct Tax Directives. European Taxation, October 2006. P. 565.

paiement d'un tel impôt délivré par l'administration fiscale étrangère²²⁸. La réduction de l'impôt ne peut pas excéder le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale lettone²²⁹. Si le contribuable reçoit des revenus de plusieurs pays étrangers, les dispositions de calcul des réductions sont appliquées séparément pour chaque pays²³⁰.

235. Sachant que les résidents et les non-résidents pourraient également bénéficier des avantages de la loi fiscale lettone, on peut constater que les règles du droit fiscal letton concernant l'élimination de la double imposition sont compatibles avec les exigences du droit européen.

236. En Estonie, la fiscalité des entreprises ne dépend pas des revenus perçus, mais on impose les paiements énumérés par la loi fiscale. Si l'entreprise résidente fiscale fait ces paiements, elle doit payer l'impôt sur le revenu, que ses revenus soient perçus de sources estoniennes ou étrangères.

237. En vertu de la loi fiscale estonienne²³¹, l'entreprise résidente est obligée d'inclure dans le bénéfice imposable tous les revenus des sources étrangères. Le montant de l'impôt dû en Estonie pourrait être déduit du montant de l'impôt payé à l'étranger. L'impôt est calculé séparément pour les revenus perçus des sources estoniennes ainsi que de chaque pays étranger. L'impôt payé à l'étranger sur des revenus qui ne sont pas imposables en Estonie ne doit pas être pris en considération. Si le montant calculé en vertu de la loi fiscale estonienne excède le montant de l'impôt payé à l'étranger, le contribuable doit payer la différence entre l'impôt payé à l'étranger et l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale estonienne²³². Si le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale est inférieur à l'impôt calculé et payé à l'étranger, la différence ne pourrait pas être remboursée pour le contribuable²³³. L'impôt calculé en vertu de la loi fiscale estonienne pourrait être crédité par l'impôt payé à l'étranger uniquement si le contribuable peut prouver le fait du paiement d'un tel impôt par les documents issus par l'administration fiscale étrangère ou par l'agent responsable de la retenue à la source²³⁴. Si le contribuable a payé plus d'impôt que demandé en vertu du droit fiscal de l'État étranger ou par la convention fiscale, seule la partie obligatoire de l'impôt étranger pourrait être créditée contre l'impôt

²²⁸ Partie 1 de la section 16 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²²⁹ Partie 2 de la section 16 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²³⁰ Partie 3 de la section 16 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²³¹ Partie 1 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²³² Partie 2 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²³³ Partie 3 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²³⁴ Partie 5 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

estonien²³⁵. Si l'impôt étranger était payé pendant une période différente de celle où les revenus imposables étaient perçus, on prend en considération en Estonie la période où les revenus imposables dans un pays étranger ont été perçus²³⁶.

238. Donc, en vertu du droit estonien, seuls les résidents pourraient bénéficier de l'élimination de la double imposition. Sachant que le droit européen, bien qu'il permette en principe un traitement différent des résidents et non-résidents pour les fins de la loi fiscale, interdit la discrimination des sociétés intracommunautaires se trouvant dans des situations similaires à la résidence, on peut constater l'incompatibilité avec le droit européen. Les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européenne ne pourraient pas avoir accès aux avantages de la loi fiscale estonienne concernant les règles de l'élimination de la double imposition, même lorsque leur situation réelle est proche du statut de la résidence fiscale. Pour cette raison, on peut proposer de modifier la législation fiscale estonienne, permettant d'avoir accès aux avantages de la loi fiscale estonienne concernant les règles de l'élimination de la double imposition aussi pour les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européenne, lorsque leur situation fiscale est proche de la résidence fiscale.

239. Les trois pays baltes appliquent la conception de l'imposition des revenus globaux des personnes morales résidentes. On applique le principe de la mondialité des revenus des résidents. Les sociétés résidentes sont imposables sur l'ensemble des revenus (sans distinction entre revenus actifs et passifs). En Europe, ce n'est pas extraordinaire : cela se fait au Royaume Uni, en Italie, en Allemagne. Comme on l'a déjà expliqué, on présume qu'une personne résidente utilise toute l'infrastructure dans son pays de résidence fiscale, donc elle doit payer plus d'impôts que la personne non résidente.

240. Dans la théorie du droit fiscal²³⁷ on considère que les non-résidents ont la responsabilité fiscale limitée. La responsabilité fiscale des non-résidents est liée aux revenus provenant des sources de cet État. Le droit fiscal doit définir la notion des « sources nationales ».

241. Toutefois, chacun des pays baltes impose certains revenus des non-résidents en vertu de ses propres lois. Par exemple, tous les pays baltes imposent certains revenus perçus sur leurs territoires ne possédant pas l'établissement stable (sous certaines conditions) :

- Les dividendes ;
- Les intérêts ;
- Les redevances ;

²³⁵ Partie 6 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²³⁶ Partie 7 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²³⁷ Gerrit Frotscher. Internationales Steuerrecht. Verlag C. H. Beck München 2005. P. 54.

- Les revenus de la propriété immobilière se trouvant sur le territoire d'un pays d'imposition.

Donc les non-résidents sont en principe imposables dans les pays baltes en vertu d'un principe de territorialité : les pays baltes n'imposent que des revenus provenant des territoires des ces pays.

242. En principe, les trois pays baltes permettent la réduction de l'impôt calculé sur les revenus des sources étrangères par le montant de l'impôt payé à l'étranger. Toutefois, on applique certaines limites à une telle réduction. D'abord, la réduction ne peut pas excéder le montant de l'impôt calculé en vertu des lois fiscales des pays baltes. Ensuite, on permet la réduction lorsque le contribuable fournit les documents requis prouvant le paiement d'un tel impôt. Chaque pays contient aussi ses propres règles plus détaillées. Enfin, seules les règles lettonnes sont compatibles avec les exigences du droit européen. Les règles lituaniennes et estoniennes doivent être modifiées, pour permettre d'avoir accès aux avantages des lois fiscales estonienne et lituanienne concernant les règles de l'élimination de la double imposition aussi pour les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européenne, lorsque leur situation fiscale est proche de la résidence fiscale.

243. Ensuite, on peut critiquer les règles qui exigent de prouver le fait du paiement et le montant de l'impôt étranger par les documents. Au cas où existe une convention fiscale, certains États permettent automatiquement de diminuer la responsabilité fiscale par le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale d'un tel État lorsque, en vertu des dispositions de la convention fiscale, ces revenus doivent être imposables dans l'autre État par le montant de l'impôt. Dans un tel cas, la présentation des attestations de l'autorité fiscale de l'autre État contractant n'est pas nécessaire pour le contribuable afin de réaliser son droit d'éliminer la double imposition. Toutefois, les trois pays baltes prennent une autre position et exigent la présentation des documents. Une telle position est assez défavorable pour les contribuables parce qu'ils sont obligés de fournir les pièces. Le commentaire de la loi fiscale lituanienne exige qu'un tel document doive être fourni ensemble avec la traduction certifiée en langue lituanienne. Aussi, en cas de doute, l'administration fiscale lituanienne peut demander au contribuable de fournir la traduction en langue lituanienne de la loi fiscale étrangère.

On propose pour les pays baltes de supprimer l'exigence de fournir l'attestation fiscale concernant le paiement les impôts étrangers dans le cas où il existe une convention fiscale entre les deux États contractants. Une telle disposition faciliterait l'application du principe de l'élimination de la double imposition en pratique.

§ 2. L'imposition des entreprises résidentes dans le droit conventionnel des pays baltes

244. La pratique conventionnelle de l'imposition des entreprises résidentes des pays baltes est inspirée par l'OCDE. Pour cette raison, on va d'abord analyser la position de l'OCDE dans cette matière en tant que la source d'inspiration de la pratique conventionnelle des pays baltes. Ensuite, on va examiner les principes de l'imposition des entreprises résidentes dans le droit fiscal des pays baltes.

A. Les sources de l'inspiration des principes du droit fiscal conventionnel des pays baltes

245. Les trois pays baltes ont accepté, en général, la pratique proposée par la convention-modèle de l'OCDE. Les principes des conventions fiscales des trois pays baltes sont identiques à la convention-modèle de l'OCDE. Donc, on peut constater une tendance principale à suivre la pratique de l'OCDE.

246. Les pays baltes suivent le principe de l'imposition des entreprises dans l'État de leur résidence fiscale. C'est-à-dire que les conventions fiscales des pays baltes prévoient le même principe, que seul l'État de la résidence fiscale d'une entreprise est compétent pour imposer les revenus globaux d'une telle entreprise. Les autres États pourraient imposer seulement les revenus liés avec les établissements stables se trouvant sur leur territoire.

247. Les principes du droit fiscal des pays baltes sont inspirés, d'un côté, par le droit fiscal des pays de l'OCDE, et d'un autre côté, par la convention modèle de l'OCDE. La convention fiscale est un traité entre deux États pour partager la base imposable des revenus contribuables qui, autrement, pourraient être doublement imposés. En matière de base imposable des entreprises résidentes, la plupart des pays du monde acceptent en principe que l'État de résidence d'une entreprise est compétent pour l'imposition d'une telle entreprise. C'est un principe commun du droit fiscal international. Il est naturel qu'un tel principe soit aussi fixé dans la convention modèle de l'OCDE qui est un point de départ des négociations concernant les conventions fiscales.

248. D'autre part, en vertu des principes du droit fiscal international, l'État de la résidence est obligé d'éliminer la double imposition des revenus qui, en vertu des dispositions du droit fiscal international, sont imposables dans l'État de la source. Le droit fiscal international contemporain prévoit seulement les principes (exonération ou imputation). Les détails pratiques de l'application sont à prévoir dans le droit fiscal national de l'État compétent. Aussi, la position contemporaine de l'OCDE ne donne aucune préférence à un des deux principes alternatifs. C'est aux États contractants de décider quels principes seront applicables.

B. Les principes de l'imposition des entreprises résidentes dans le droit fiscal conventionnel des pays baltes

249. La convention modèle de l'OCDE (l'article 7) prévoit un principe que les bénéfices des entreprises résidentes d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État. Des règles spécifiques sont prévues en cas d'établissement stable. Toutes les conventions des pays baltes aussi prévoient un tel principe.

250. Les conventions fiscales ne précisent pas quel principe – territorialité ou mondialité – doit être applicable en cas d'imposition des entreprises résidentes. Les États sont libres de choisir selon quel principe les entreprises sont imposables.

251. D'un autre côté, le droit fiscal international souligne un autre aspect de la fiscalité internationale – seul l'État de la résidence fiscale de l'entreprise est compétent pour imposer les revenus d'activité d'une telle entreprise. Les autres États sont compétents pour l'imposition des revenus provenant d'un établissement stable. On peut présumer que le pouvoir d'imposition d'un État de l'établissement stable est limité par les revenus liés avec l'établissement stable. Même si le droit fiscal international ne précise pas selon quel principe (territorialité ou mondialité) les entreprises doivent être imposables, on peut supposer que seul l'État de la résidence d'une entreprise peut prévoir l'imposition en vertu du principe de mondialité, parce que le pouvoir d'imposition d'un État de l'établissement stable est limité par les revenus liés avec un tel établissement stable.

252. Donc, dans le droit fiscal conventionnel des pays baltes, on prévoit le principe général du droit fiscal que seul l'État de la résidence d'une entreprise est compétent pour imposer les revenus de l'entreprise. Le droit fiscal conventionnel ne précise pas selon quel principe – territorialité ou mondialité – les entreprises résidentes doivent être imposables.

253. Les conventions fiscales des pays baltes contiennent l'article 23 prévoient le principe de l'élimination de la double imposition. On peut voir la tendance à ne donner aucune préférence à un des deux principes. Les deux principes existent dans les conventions fiscales des pays baltes. Bien que chaque convention contienne des dispositions particulières, on ne peut pas constater de grandes dérogations aux principes de l'OCDE. Toutefois, une grande partie des conventions fiscales qui utilisent la méthode de l'imputation ne contiennent pas la partie 2 de l'article 23 B de la convention modèle de l'OCDE, permettant de prendre en considération le montant de l'impôt payé pour le calcul du taux applicable.

Dans la pratique conventionnelle des pays baltes, on ne prévoit en principe pas de dispositions de crédit d'impôt fictif. L'exception est les conventions fiscales des trois pays baltes avec Malte et la

République Tchèque ainsi que les conventions lettonnes avec le Maroc, l'Ouzbékistan, l'Albanie et la Moldavie.

254. On peut s'interroger sur une telle politique conventionnelle des pays baltes. L'absence de dispositions de crédit d'impôts fictifs limite la marge de manœuvre de la politique fiscale des pays baltes. Même si, à l'avenir, les pays baltes décident de prévoir des mesures fiscales attrayantes, l'effet positif de ces mesures serait éliminé par l'absence des clauses de crédit d'impôt fictifs. En revanche, si de telles clauses existaient, les pays baltes pourraient créer des mesures fiscales favorables pour attirer le capital étranger et l'effet de telles mesures ne serait pas supprimé grâce aux dispositions de crédit d'impôt fictif. Donc, on propose d'insérer dans l'article 23 des conventions fiscales des pays baltes des clauses de crédit d'impôt fictif.

255. Il faudrait noter que de telles règles sont applicables pour la plupart des pays du monde. La raison d'être du droit fiscal est seulement d'établir la règle que, en principe, l'État de la résidence est le seul compétent pour imposer l'entreprise résidente, sauf en cas de présence d'un établissement stable. Le droit fiscal international ne précise pas selon quel principe – mondialité ou territorialité – les revenus d'activité de l'entreprise résidente doivent être imposables. Cette question reste à préciser par le droit fiscal national. Aussi, le droit fiscal international propose seulement les principes de l'exonération et de l'imputation concernant l'élimination de la double imposition. Les détails pratiques de l'application de tels principes restent à définir par le droit national de l'État compétent.

256. Donc, on peut constater la tendance générale du droit fiscal international des pays baltes à imposer l'entreprise seulement dans l'État où se trouve la résidence fiscale de ladite entreprise. Un tel principe du droit fiscal des pays baltes est inspiré par le principe général du droit fiscal international de l'imposition d'une entreprise dans l'État de sa résidence fiscale. D'un autre côté, bien que le droit fiscal interne des pays baltes prévoit le principe de mondialité du bénéfice imposable, les conventions fiscales, suivant la convention fiscale de l'OCDE, ne précisent pas selon quel principe le bénéfice des sociétés doit être imposables.

257. On applique les dispositions du droit fiscal national en cas de détermination de la responsabilité fiscale de l'entreprise en vertu des règles du pays de la résidence d'une entreprise. Dans le cas des pays baltes, on applique les règles des pays baltes et les entreprises sont imposables en vertu du principe de mondialité du bénéfice imposable. Un tel principe est inspiré par le droit et la pratique de la plupart des pays européens.

258. D'autre part, les pays baltes, comme les autres pays du monde, appliquent certaines retenues à la source des revenus des entreprises non résidentes. La convention modèle de l'OCDE ne prévoit pas une telle possibilité, mais les dispositions des conventions ne sont pas applicables s'il s'agit d'une

entreprise résidente d'un État avec lequel on n'a pas d'une convention fiscale. Les conventions fiscales, non seulement partagent le pouvoir d'imposer une entreprise entre deux ou plusieurs États, mais aussi limitent l'application du principe de territorialité en cas d'imposition des entreprises non résidentes. Enfin, les conventions fiscales précisent quels principes de l'élimination de la double imposition doivent être applicables.

Conclusions de la section 1 et les propositions

259. Pour conclure, on peut constater que la fiscalité des entreprises résidentes dans le droit fiscal des pays baltes est basé sur certains principes.

260. D'abord la résidence fiscale de l'entreprise est définie en fonction du lieu d'enregistrement d'une entreprise. Le droit fiscal des trois pays baltes ne connaît pas les autres critères de la résidence fiscale des entreprises, tels que la place de gestion effective.

On peut constater que l'utilisation d'un seul critère de la résidence fiscale des entreprises est d'abord un choix politique. Cela veut dire une simplicité du système fiscal mais moins de revenus des impôts. Toutefois, sachant que la plupart des pays européens utilisent plusieurs critères de la résidence fiscale des entreprises et que l'attractivité des systèmes fiscaux ne dépend pas des critères utilisés mais d'abord des taux effectifs applicables, on propose pour les pays baltes d'utiliser plusieurs critères de la résidence fiscale des entreprises (par exemple, aussi, le critère de la place de gestion effective de l'entreprise).

D'un autre côté, l'absence de la définition de la résidence fiscale de la société européenne est aussi un problème au niveau européen. On propose de définir la résidence fiscale de la SE par des mesures du droit européen sans changer les principes fondamentaux de la fiscalité de ce type de société.

261. Dans le cas de l'imposition des entreprises résidentes, le principe de la mondialité du bénéfice imposable est applicable. Selon un tel principe, on impose la totalité des revenus des entreprises résidentes, indépendamment du lieu où se trouve la source : sur le territoire de l'État de la résidence ou à l'étranger. Une telle pratique des pays baltes est inspirée en principe par la pratique et les principes généraux du droit fiscal des autres pays européens.

262. Les entreprises non-résidentes sont imposables en vertu du principe de territorialité. Les lois fiscales des pays baltes définissent simplement les revenus des sources se trouvant dans les pays de la source des entreprises non-résidentes, qui sont imposables dans les pays baltes en tant que retenues à la source.

263. La pratique conventionnelle des pays baltes suit en principe la convention modèle de l'OCDE. Toutefois, dans les conventions fiscales des pays baltes, on applique souvent un critère supplémentaire de la résidence des entreprises – la place de l'enregistrement d'une société. D'un autre côté, la pratique conventionnelle des pays baltes suit le principe de l'imposition des entreprises dans l'État de leur résidence fiscale. C'est-à-dire que les conventions fiscales des pays baltes prévoient le même principe, que seul l'État de la résidence fiscale d'une entreprise est compétent pour imposer les revenus globaux d'une telle entreprise.

264. Les trois pays baltes prévoient, en principe, la réduction de l'impôt calculé sur les revenus des sources étrangères par le montant de l'impôt payé à l'étranger. En droit fiscal interne, la double imposition est éliminée en vertu du principe de l'imputation. Toutefois, certaines limites à une telle réduction sont applicables. D'abord, la réduction ne peut pas excéder le montant de l'impôt calculé en vertu des lois fiscales des pays baltes. Ensuite, on permet la réduction lorsque le contribuable fournit les preuves requis prouvant le paiement d'un tel impôt. Chaque pays contient aussi ses propres règles plus détaillées. En droit fiscal conventionnel, on applique le principe de l'exemption et de l'imputation sans donner aucune préférence à l'un ou à l'autre. En principe, on suit les principes de l'OCDE, malgré certaines dérogations non essentielles. Sauf certaines exceptions, les dispositions concernant le crédit d'impôt fictif n'existent pas. Pour cette raison, on propose d'insérer les dispositions de crédit d'impôt fictif, afin de donner plus de marge de manœuvre dans la politique fiscale des pays baltes.

On a constaté que les trois pays baltes soumettent l'élimination de la double imposition à la condition de la présentation de l'attestation fiscale de l'autre État contractant. Une telle condition est trop exigeante et limite la réalisation pratique du droit du contribuable à éliminer la double imposition. Pour cette raison, on propose d'éliminer une telle exigence dans les cas où existe une convention fiscale entre le pays balte et un autre État concerné.

265. Enfin, on a constaté que seules les règles du droit fiscal national letton de l'élimination de la double imposition sont compatibles avec les exigences du droit européen. Les lois lituanienne et estonienne, donnant le droit d'éliminer la double imposition pour les entreprises résidentes mais pas pour les entreprises ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie ou en Estonie) discriminent les sociétés des autres pays membres. Dans les règles lituaniennes et estoniennes il faudrait prévoir la possibilité d'éliminer la double imposition aussi pour les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européenne, lorsque leur situation fiscale est proche de la résidence fiscale.

266. On peut proposer pour l'OCDE de penser à créer un standard mondial d'élimination plus détaillé de la double imposition. L'existence d'un standard mondial du prix de transfert facilite beaucoup la vie des administrations fiscales et des contribuables. Les États essayent de construire leurs

propres règles de prix de transfert en tenant en compte le standard de l'OCDE. Des règles uniques d'élimination de la double imposition pour le monde entier pourraient faciliter la coopération internationale des administrations fiscales ainsi que diminuer les charges de compatibilité (*compliance costs* en anglais) pour les contribuables.

267. En vertu des dispositions actuellement en vigueur de la directive de la fiscalité des intérêts et des redevances 2003/49, les intérêts ou les redevances payés par la société de personnes au bénéfice de l'autre société établie dans un autre pays membre subit l'imposition par la retenue à la source. On propose de créer un standard de niveau européen pour supprimer la double imposition des redevances et des intérêts payés par les sociétés transparentes subies par retenue à la source comme en Lettonie en établissant une règle de l'exonération de la retenue à la source des intérêts et redevances payés par la société transparente à l'autre société de l'autre pays membre.

268. En conclusion, on peut constater les deux principes fondamentaux de la fiscalité internationale des entreprises résidentes des pays baltes. Le premier principe, c'est la définition de la résidence fiscale des entreprises en vertu de la place d'enregistrement d'une société. Deuxièmement, c'est l'imposition des entreprises résidentes, d'un côté en vertu du principe de la mondialité des revenus imposables et, de l'autre côté, des non-résidentes en vertu d'un principe de territorialité.

Section 2. L'imposition des gains en capital des entreprises

269. Le transfert des éléments inscrit au bilan de l'entreprise est considéré comme un gain en capital au sens du droit fiscal (ou la plus ou moins value, selon la terminologie choisie par la tradition du droit fiscal). Comme les revenus des entreprises résidentes, les gains en capital font aussi partie des revenus d'activité de l'entreprise, parce que l'entreprise cède une partie de ces actifs. S'il existe un élément international dans une telle transaction (par exemple, l'entreprise établie dans un État A cède une propriété dans un autre État), on pose la question : quel est l'État (l'État de la résidence d'une entreprise ou l'État où se trouve la propriété cédée) compétent pour imposer une telle transaction ?

270. La fiscalité des gains en capital est un sujet très large qui mérite une autre grande recherche. Dans ce chapitre de cette thèse de doctorat, on ne va analyser que la problématique des aspects internationaux et de la compatibilité avec le droit de l'UE de la fiscalité des gains en capital des entreprises résidentes. On ne va pas toucher les questions de la fiscalité des gains en capital des personnes physiques, ni les questions de la fiscalité interne des gains en capital des entreprises.

271. Le droit fiscal, en tant que branche du droit distincte des autres branches du droit, utilise ses propres définitions, qui sont différentes du droit civil ou du droit commercial. Pour cette raison, il est très important de voir comment les gains en capital sont définis en droit fiscal. Pour cette raison, la

sous-section 1 va analyser les problèmes de la définition des gains en capital en droit fiscal des pays baltes.

272. Une autre sorte de règles très importantes du droit fiscal sont les règles de l'imposition. La sous-section 2 va analyser les questions problématiques de l'imposition des gains en capital.

Sous-section 1. Les problèmes de la définition des gains en capital dans le droit fiscal des pays baltes

273. Les questions de la fiscalité des gains en capital sont très compliquées. D'abord, il faudra analyser les définitions de gains en capital en droit fiscal. Sachant que le sujet de la fiscalité des opérations de réorganisations des entreprises est relativement nouveau dans les pays baltes (parce que de telles opérations n'existaient pas dans l'Union Soviétique), la définition de ces opérations pour les buts du droit fiscal est aussi un exercice assez compliqué. Le but de cette section est d'analyser, comment les pays baltes ont défini les « gains en capital » et quelles sont les sources de l'inspiration. Aussi, en tant que pays membres de l'Union Européenne, les pays baltes doivent dûment transposer les définitions du droit européen dans leur droit national. Dans le deuxième paragraphe on va analyser les problèmes de la transposition des définitions du droit de l'UE en droit fiscal national.

§ 1. Les sources de l'inspiration de la définition des gains en capital

274. La plupart des notions du droit fiscal des pays baltes ont été inspirées pas les sources de l'OCDE. Toutefois, comme on le verra, la convention modèle de l'OCDE ne contient pas la définition des « gains en capital ». Pour cette raison on va montrer comment les définitions des plus values du droit fiscal interne des pays baltes ont trouvé ces racines dans les principes communs de la fiscalité des plus values pour tous les pays européens.

A. L'absence de la définition des gains en capital dans la convention modèle de l'OCDE

275. La fiscalité internationale des gains en capital est réglée par l'article 13 de la convention modèle de l'OCDE. Le droit fiscal international donne seulement la règle d'attribution du droit de l'imposition, toutes les autres questions restant dans le droit fiscal interne du pays auquel la convention fiscale attribue le droit de l'imposition.

276. Dans la convention modèle de l'OCDE il n'existe pas de définition des « gains en capital ». Donc, suivant la logique du paragraphe 2 de l'article 3, on applique la définition du droit fiscal d'un des États contractants. Toutefois, en absence d'une définition commune des « gains en capital », on pourrait avoir des règles différentes applicables dans les deux États contractants dans la même situation. Cela pourrait éventuellement créer un espace pour le « tax planning » et « treaty shopping ». Pour cette raison, l'existence d'une définition universelle applicable pour les buts de la convention fiscale pourrait diminuer un tel problème.

277. Il faut remarquer que le commentaire de l'article 13 de la convention modèle est assez court et ne permet pas d'identifier la position officielle de l'OCDE. Par exemple, ni l'article lui-même, ni le commentaire ne précisent le contenu de la notion de « l'aliénation ». La question reste de savoir si une telle notion est une notion indépendante du droit fiscal international où si on pourrait simplement utiliser la définition du droit interne. S. Simontacchi²³⁸ propose d'insérer la précision de la définition de « l'aliénation » dans le commentaire de l'OCDE utilisant la définition la plus large possible, y compris aussi sur les gains non réalisés. La définition des gains en capital est aussi absente. Selon S. Simontacchi²³⁹, la notion des « gains » doit être interprétée comme l'ensemble des profits perçus par l'aliénation de la propriété.

278. Sachant que dans les documents de l'OCDE on ne propose pas de définition des « gains en capital », les pays baltes n'ont pas pu utiliser les travaux de l'OCDE comme source d'inspiration d'une définition des gains en capital.

B. Les principes communs de la pratique des pays d'Europe

279. Il n'existe pas de définition commune d'un gain en capital en Europe. Toutefois, on peut trouver, dans la plupart des pays d'Europe, des principes communs de la réglementation des plus values.

280. Dans la plupart des pays du monde, la plus value c'est la différence entre le prix d'acquisition d'une propriété et son prix de cession (après déduction des coûts de transaction). Le régime de la fiscalité des plus values dépend de plusieurs facteurs :

- **La durée du maintien de la propriété acquise avant la cession** – les plus values à long terme sont soit non imposables, soit imposables avec un régime favorable.

²³⁸ S. Simontacchi. Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with special regard to immovable property. Kluwer Law International. 2007. P. 323.

²³⁹ S. Simontacchi. Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with special regard to immovable property. Kluwer Law International. 2007. P. 151.

- **Le type de la propriété acquise** – on n'impose pas la cession de certains types de propriété (par exemple, cession de la résidence principale du cédant), les plus values de certains instruments financiers (actions, bons en capital etc.) sont imposables en vertu de règles particulières.
- **On distingue les plus values par la qualité du cédant** – les plus values cédées par le professionnel sont imposables selon d'autres règles que les plus values des particuliers.

281. Ces principes de la fiscalité des plus values sont applicables dans le cas de la fiscalité des plus values pour les buts de l'imposition des personnes ainsi que l'imposition des entreprises. Donc, on peut constater, que ce sont des principes communs de la fiscalité des plus values.

282. En tant que pays européens, les pays baltes ont aussi choisi ces principes comme des principes fondamentaux de la fiscalité des plus values de l'entreprise. Dans les lois fiscales des trois pays baltes, les plus values des entreprises sont en principe imposables selon ces principes. Donc, bien qu'il n'existe pas de définition universelle des plus values, les définitions des plus values dans le droit des pays baltes était inspirées par les principes communs de la fiscalité des plus values.

§ 2. La question de la compatibilité des définitions du droit fiscal national des pays baltes avec le droit de l'UE

283. Une autre question problématique des définitions des plus values dans les pays baltes est la question de la compatibilité des définitions des gains en capital avec les exigences du droit communautaire. Dans le droit communautaire, la fiscalité des gains en capital est réglée par la directive 90/434 concernant la fiscalité des réorganisations internationales.

Les institutions européennes ont planifié de régler la fiscalité des réorganisations intracommunautaires bien avant l'année 1990. Comme le mentionne S. Bell²⁴⁰, la commission européenne a déjà publié en 1969 le projet d'harmonisation de la fiscalité applicable aux réorganisations intracommunautaires. Mais les États membres et les institutions communautaires n'ont trouvé un compromis politique qu'en 1990 et ont promulgué la directive du 23 juillet 1990 N° 90/434. Le but final de la directive est d'assurer la neutralité de l'impôt en cas de restructurations intracommunautaires. Bien que certains fiscalistes critiquent les dispositions de la directive (par exemple, S. Bell²⁴¹ ou Ben J. M. Terra et Peter J. Wattel²⁴²), cette disposition est un grand pas en avant

²⁴⁰ S. Bell. Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations ? European Taxation. , May/June 2004. p. 119.

²⁴¹ S. Bell. Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations ? European Taxation. , May/June 2004. p. 127

en harmonisant la fiscalité des réorganisations au sein de l'Union Européenne. Mais le texte de la directive est loin d'être parfait. Comme souligne K. Lozev²⁴³, les pays membres avaient transposé la directive indûment à cause de l'absence d'un guide officiel et de dispositions ambiguës.

284. La directive prévoit ses propres définitions. Pour cette raison, on va analyser d'abord le contenu des définitions en droit communautaire. Ensuite, on va voir si les définitions du droit fiscal des pays sont compatibles avec les exigences du droit communautaire.

A. Le contenu des définitions en droit communautaire

285. La directive emploie ses propres définitions. Une telle construction, tenant compte des différences entre les systèmes de l'imposition des gains en capital et plus values en cas des réorganisations, semble logique. La directive définit quatre opérations de réorganisation :

- Fusions – c'est une opération où une ou plusieurs sociétés transfère l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, soit à une autre société préexistante, soit à une société qu'elles constituent, et ses actionnaires, en contrepartie, reçoivent les titres du capital social de la société absorbante. La directive considère aussi comme une fusion une opération où « *une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social* »²⁴⁴.
- Scissions – c'est « *l'opération par laquelle une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution à ses associés, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport* »²⁴⁵
- Échange d'actions – une opération par laquelle une société acquiert une partie suffisante du capital social d'une autre société en contrepartie de ses propres actions.²⁴⁶

²⁴² Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel. European Tax Law. Fourth Edition. Kluwer Law International. P. 575.

²⁴³ K. Lozev. Survey of implementation of the EC Merger Directive – A Summary with Comments. European Taxation. February/March 2010. P. 85.

²⁴⁴ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 2, point a.

²⁴⁵ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 2, point b.

²⁴⁶ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 2, point d.

- Apports d'actifs – une opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport²⁴⁷.

286. Cette définition était précisée dans l'affaire Andersen og Jensen²⁴⁸. Dans ses conclusions, avocat général Antonio Tizzano a précisé, que pour rentrer dans la notion d'apport d'actifs, trois conditions doivent être satisfaites:

- il faut que la société apporteuse ne soit pas dissoute;
- il faut que l'apport concerne la totalité ou une ou plusieurs branches d'activités de la société apporteuse;
- il faut que cette société obtienne, en contrepartie de l'apport, la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire²⁴⁹.

L'avocat général a aussi noté que:

Le législateur communautaire a donc estimé nécessaire, dans une telle hypothèse, que les éléments d'actif et de passif inhérents à une activité déterminée, présentant des caractéristiques particulières d'autonomie, soient transférés dans leur globalité. Le non transfert d'un élément de l'actif inhérent à cette activité ne permettrait donc pas de qualifier l'opération comme un apport d'une branche d'activité au sens de l'article 2 de la directive²⁵⁰

La Cour de Justice dans cette affaire a constaté que :

un apport d'actifs doit, pour être visé par la directive, porter sur l'ensemble des éléments d'actif et de passif afférents à une branche d'activité²⁵¹ ... qu'il n'y a pas apport d'actifs au sens de la directive lorsqu'une transaction prévoit le maintien, dans le chef de la société apporteuse, du produit d'un emprunt important contracté par cette dernière et le transfert à la société bénéficiaire de l'apport des obligations y afférentes. Il n'importe pas à cet égard que la société apporteuse conserve un petit nombre d'actions d'une société tierce²⁵².

Dans cette affaire, la cour a aussi précisé le contenu de la notion « branche d'activité » :

²⁴⁷ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 2, point c.

²⁴⁸ Arrêt de la cour (cinquième chambre) 15 janvier 2002. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet.

²⁴⁹ Conclusions de l'avocat Général M. Antonio Tizzano présentées le 11 septembre 2001. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet. Point 19.

²⁵⁰ Conclusions de l'avocat Général M. Antonio Tizzano présentées le 11 septembre 2001. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet. Point 22.

²⁵¹ Arrêt de la cour (cinquième chambre) 15 janvier 2002. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet. Point 24.

²⁵² Arrêt de la cour (cinquième chambre) 15 janvier 2002. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet. Point 29.

«l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome»²⁵³.

La Cour a aussi proposé les critères d'une exploitation autonome :

Il en résulte que le fonctionnement autonome de l'exploitation doit être apprécié en premier lieu d'un point de vue fonctionnel - les actifs transférés doivent pouvoir fonctionner comme une entreprise autonome sans avoir besoin, à cet effet, d'investissements ou d'apports supplémentaires - et seulement en second lieu d'un point de vue financier²⁵⁴.

287. Donc, on peut conclure que la directive prévoit ses propres définitions définissant les opérations différentes de réorganisation des entreprises, bien qu'il n'existe pas de définition commune des plus values. Le but de la directive est de prévoir des règles communes au niveau européen de la fiscalité des entreprises en cas de réorganisation. Donc, la logique dicte que la directive doit utiliser ses propres définitions des opérations de réorganisation. Les pays membres doivent dûment transposer les définitions. La transposition du droit européen en droit national exige la créativité et la connaissance profonde du droit européen. Sinon, on risque que le sens des dispositions du droit européen puisse être changé. Il en résulterait une application différente des normes de droit européen au sein de l'UE. D'autre part, sachant qu'une des plus importantes sources du droit européen est la jurisprudence de la CJUE, les pays baltes, comme tous les autres États membres, en transposant le contenu du droit européen dans leur droit national, doivent prendre en considération, comment ces définitions sont interprétées dans la jurisprudence de la CJUE. Pour cette raison, on va étudier si les pays baltes, en tant que pays membres récents, ont dûment transposé les définitions de la directive dans leur droit national.

B. Le problème de la compatibilité des définitions des pays baltes avec les exigences du droit communautaire

288. Le droit estonien. Il faudrait noter, que le droit fiscal estonien utilise les mots « fusion », « division », « transformation d'une société », mais le droit fiscal estonien ne définit pas le contenu de ces définitions, et le droit commercial donne des définitions très brèves, adaptées plutôt aux besoins d'un droit commercial qu'aux besoins du droit fiscal.

289. Par contre, le droit fiscal estonien définit le « gain en capital ». En vertu de la loi fiscale estonienne, le gain ou la perte d'un transfert de propriété est la différence entre le coût d'acquisition

²⁵³ Arrêt de la cour (cinquième chambre) 15 janvier 2002. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet. Point 34.

²⁵⁴ Arrêt de la cour (cinquième chambre) 15 janvier 2002. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet. Point 35.

d'une propriété transférée et son prix de vente. En cas d'échange d'une propriété, le gain ou la perte est la différence entre le coût d'acquisition d'une propriété et le prix du marché de la propriété échangée²⁵⁵. Le contribuable a le droit de déduire les dépenses certifiées d'un gain ou compter de telles dépenses en perte si en cas de déduction des coûts d'acquisition d'une propriété vendue, le prix de vente d'une telle propriété est imposable en vertu des règles de l'imposition des revenus des affaires (en vertu du droit commun)²⁵⁶. Si la propriété est donnée à usage personnel, le contribuable qui était le propriétaire d'une propriété, doit augmenter ses revenus imposables du montant du prix de marché d'une telle propriété²⁵⁷.

Les coûts d'acquisition sont considérés comme toutes les dépenses liées à l'acquisition et à l'amélioration d'une telle propriété, y compris les commissions payées²⁵⁸. Les règles particulières sont appliquées en cas de vente de titres financiers.

290. On peut constater que la directive 90/434 n'est pas parfaitement transposée en droit fiscal estonien. D'abord, la directive 90/434 utilise ses propres définitions (« fusion », « scission », « scission partielle », « apport d'actifs », « échange d'actions », « branche d'activité »). Les définitions estoniennes, malgré l'existence de définitions des plus values pour les buts fiscaux, ne sont pas suffisantes pour constater que le sens des principes de la directive 90/434 est correctement transposé en droit fiscal estonien. Donc, **on propose de réviser les lois fiscales estoniennes, en transposant correctement ces définitions.**

291. Le droit letton. Le droit fiscal letton²⁵⁹ définit la fusion comme une des opérations suivantes :

- Une ou plusieurs sociétés continuent à subsister sans procédure de liquidation et transfèrent leurs actifs et passifs pour une autre société préexistante en échange des actions d'une société absorbante émises pour le bénéfice des actionnaires des sociétés cibles et/ou (selon les circonstances) une autre contrepartie monétaire reconnue;
- Une ou plusieurs sociétés continuent d'exister sans procédure de liquidation et transfèrent leurs actifs et passifs à une société qu'elles constituent et ses actionnaires en contrepartie reçoivent les titres du capital social de la société absorbante et/ou (selon les circonstances) autre contrepartie monétaire reconnue;

²⁵⁵ Partie 1 de l'article 37 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁵⁶ Partie 2 de l'article 37 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁵⁷ Partie 4 de l'article 37 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁵⁸ Partie 1 de l'article 38 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁵⁹ Partie 16 de la section 1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

- La société cesse d'exister et ses actifs et passifs sont transférés à une autre société qui possède toutes les actions de la société cible ;

Le droit fiscal letton²⁶⁰ donne la définition de la division (scission) :

- Une société (société scindée) cesse d'exister sans liquidation et transfère tous ses actifs et passifs à une ou plusieurs autres sociétés préexistantes ou nouvellement créées moyennant l'attribution à ses associés, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport ;
- Une société transfère une ou plusieurs branches de ses activités à une société qu'elle constitue moyennant la remise de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport ;

Le droit fiscal letton²⁶¹ donne une définition du transfert d'une branche d'activité – un processus dans lequel une société qui finit d'exister sans procédure de liquidation transfère une ou plusieurs branches de ses activités au bénéfice d'une autre société (société acquéreuse) moyennant l'attribution à ses associés de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport. La branche d'activité doit compter, d'un point de vue organisationnel, tous les actifs et passifs d'une activité économique indépendante. L'échange des actions est défini en droit fiscal letton²⁶² comme une opération par laquelle une société acquiert un holding d'un capital social d'une autre société en contrepartie de ses propres actions et/ou (selon les circonstances) une autre contrepartie monétaire reconnue à condition que la société acquéreuse possède la majorité des votes dans la société cible. Une contrepartie monétaire²⁶³ est définie comme le cash payé par la société absorbante, société cible ou société divisée et qui n'excède pas 10 % de la valeur nominale des actions transferts.

On peut constater que le droit fiscal letton utilise toutes les définitions nécessaires pour l'application des règles de la fiscalité de la directive 90/434. Bien que les définitions en droit européen et en droit fiscal letton ne soient pas exactement identiques, leur sens ne pose pas de problèmes de qualification des opérations à la façon requise par la directive 90/434.

292. Le droit lituanien. En droit lituanien, les opérations soit entre les unités lituaniennes, soit entre les unités lituaniennes et les unités étrangères qui sont définies dans la directive 90/434 sont considérées comme exonérées :

²⁶⁰ Partie 17 de la section 1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²⁶¹ Partie 14 de la section 1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²⁶² Partie 15 de la section 1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²⁶³ Partie 15 de la section 1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

- L'absorption – tous les actifs et passifs d'une unité sont transférés à une autre et l'unité scindée finit d'exister sans procédure de liquidation moyennant l'attribution aux associés de la société scindée, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport²⁶⁴ ;
- La fusion – tous les actifs et passifs de l'unité sont transférés à une unité nouvelle et les sociétés absorbantes finissent leur existence sans procédure de liquidation, le paiement en espèce ne peut dépasser 10 %²⁶⁵ ;
- L'acquisition d'un holding – une unité A, possédant 100 % d'une unité B absorbe tous les actifs et passifs de l'unité B²⁶⁶ ;
- Les scissions – les unités sont divisées et les actifs et passifs sont transférés aux unités nouvelles résultant d'une scission, la différence des prix est payée en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur du bilan²⁶⁷ ;
- Le transfert d'une branche d'activité – l'unité transfère une branche de son activité, qui peut être considérée comme une branche d'activité économique autonome moyennant l'attribution aux associés d'une société scindée, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport²⁶⁸ ;
- L'échange des actions – l'unité obtient un vote de contrôle (1/2 de la totalité des votes) dans une autre unité moyennant l'attribution aux associés de l'unité transférée, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social d'une unité bénéficiaire de l'apport²⁶⁹ ;
- Une société de type SE ou SCE transfère son adresse sociale en dehors de la Lituanie²⁷⁰.

293. Comme dans le cas letton, bien que les définitions en droit européen et en droit fiscal lituanien ne soient pas exactement identiques, leur sens ne pose pas de problèmes de qualification des

²⁶⁴ Point 1 de la partie 2 de l'article 41 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

²⁶⁵ Point 2 de la partie 2 de l'article 41 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

²⁶⁶ Point 3 de la partie 2 de l'article 41 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

²⁶⁷ Point 4 de la partie 2 de l'article 41 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

²⁶⁸ Points 5, 6 et 8 de la partie 2 de l'article 41 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

²⁶⁹ Point 7 de la partie 2 de l'article 41 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

²⁷⁰ Point 9 de la partie 2 de l'article 41 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

opérations à la façon requise par la directive 90/434. Donc, on peut constater, que les définitions du droit lituanien sont en principe compatibles avec les exigences du droit européen.

294. Donc, on peut constater, que seule l'Estonie n'a pas réussi à transposer correctement les définitions de la directive dans son droit fiscal national. La seule possibilité pour l'Estonie est le changement de la loi fiscale, en insérant les définitions manquantes.

295. La définition des « gains en capital » est un exercice assez compliqué. Les chercheurs en droit fiscal comparé (par exemple, H. J. Ault) n'ont pas trouvé la définition commune universelle, chaque pays utilise sa propre définition. Le droit fiscal international ne donne pas non plus de définition des gains en capital, bien que, dans la convention modèle, il existe un article 13 sur la fiscalité internationale des gains en capital. Toutefois, on peut identifier les principes communs de la fiscalité des gains en capital. Ces principes sont devenus les sources principales de l'inspiration des définitions utilisées en droit fiscal national des pays baltes.

296. Bien que, dans l'Union Européenne, les questions de la fiscalité directe restent dans le champ de la compétence des pays membres, l'Union Européenne a l'ambition d'harmoniser certaines questions transfrontalières. Parmi ces questions, c'est la fiscalité des opérations des réorganisations intra-communautaires, qui est réglée par la directive 90/434. Sachant que les pays membres différents utilisent des définitions différentes, la directive utilise ses propres définitions. Les pays membres sont obligés de transposer les définitions dans leur droit national.

Lituanie et Lettonie ont réussi à transposer le contenu des définitions des directives dans leur droit national. Il faudrait noter, que ces pays n'ont pas aveuglement copié les phrases des directives dans leurs textes de loi fiscale, mais ils ont réussi à adapter leur contenu aux autres dispositions du droit fiscal national.

L'Estonie a aussi essayé d'utiliser les définitions « fusion », « scission », « scission partielle », « apport d'actifs », « échange d'actions », « branche d'activité » du droit commercial pour les buts du droit fiscal. Toutefois, un tel modèle ne marche pas, parce que les définitions du droit commercial ne sont pas compatibles avec les définitions du droit fiscal, notamment avec les définitions de la directive 90/434. La seule sortie d'une telle situation est l'insertion des définitions de la directive dans la loi fiscale estonienne. L'Estonie éventuellement pourrait utiliser la bonne pratique de ses voisins baltiques.

Sous-section 2. Les règles de l'imposition des gains en capital

297. A côté des règles définissant les gains en capital, les autres règles importantes sont les règles établissant les principes de l'imposition des gains en capital. En droit européen, la directive 90/434 a

défini les principes de l'imposition des opérations de réorganisations intracommunautaires des entreprises. Dans le paragraphe premier, on va analyser le contenu de ces dispositions européennes.

298. Ensuite, le paragraphe deux va analyser les questions du droit conventionnel du droit fiscal des pays baltes.

§ 1. Question de la compatibilité des règles de la fiscalité des gains en capital du droit fiscal national des pays baltes avec le droit de l'UE

299. En tant que pays membres de l'Union Européenne, les pays baltes sont obligés de transposer dûment les obligations du droit européen dans leur droit national. La transposition du droit européen en droit fiscal national est un exercice assez compliqué et délicat. Sachant que les pays baltes n'ont pas une longue histoire du droit contemporain, comme les autres pays européens, cet exercice devient encore plus compliqué. Pour cette raison, on va d'abord voir quels sont les principes du droit européen de l'imposition des opérations de réorganisations intracommunautaires. Ensuite, on va voir comment les pays baltes ont réussi à transposer ces principes du droit européen dans leur droit national.

A. Les principes de l'imposition des gains en capital en droit européen

300. Comme le mentionne S. Bell²⁷¹, le but principal de la directive est d'établir des conditions de réorganisations égales dans toute l'Union Européenne. L'application élargie des règles nationales de la fiscalité des réorganisations n'est pas suffisante pour réaliser un tel but. Donc, au lieu d'élargir l'application de la fiscalité des réorganisations nationales aux réorganisations intracommunautaires, la directive a établi les règles communes établissant la base imposable dans le cas des opérations des réorganisations intracommunautaires.

301. La partie 1 de l'article 4 de la directive 90/434 établit la règle la plus importante, que la fusion, la scission ou la scission partielle transfrontalière intracommunautaire n'entraîne aucune imposition des plus-values. Les États membres sont aussi obligés de ne pas imposer les réserves formées par la société cible dans son État de résidence et prises, après l'opération de restructuration, par les établissements stables de la société absorbante²⁷². Au cas où le droit fiscal interne de l'État membre permet de diminuer le bénéfice imposable par les pertes des années précédentes, on permet aussi une telle diminution au cas où l'opération de la restructuration transfrontalière intracommunautaire (à

²⁷¹ S. Bell. Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations? *European Taxation*, May/June 2004, p. 121.

²⁷² Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 5.

condition que le droit fiscal interne le permette dans le cas d'une opération purement interne)²⁷³. L'imposition est aussi interdite en cas d'opération d'annulation des actions, quand la société absorbante détient déjà des parts sociales de la cible²⁷⁴. La directive interdit aussi d'imposer les plus values issues des opérations de fusion, scission, échange des actions ou aux mains des actionnaires (sauf en cas des soultes en espèces)²⁷⁵. Au cas où, selon le droit fiscal national, l'entreprise est considérée comme transparente, l'État membre a le droit de ne pas appliquer les règles de la directive²⁷⁶. Toutefois, en tel cas, l'État membre est obligé d'appliquer la déduction et l'exonération qui est applicable si les règles de la directive ne sont pas applicables²⁷⁷.

302. Comme la directive 90/435 applicable aux paiements des dividendes entre les sociétés mères et filles, la directive exige certaines conditions afin que le contribuable puisse bénéficier des privilèges de la directive :

- Les sociétés participantes aux réorganisations doivent avoir une des formes juridiques énumérées dans l'annexe de la directive²⁷⁸ ;
- Les sociétés doivent être considérées comme des résidentes fiscales en vertu du droit fiscal national d'un État membre et ne sont pas considérées, en vertu du traité fiscal avec l'État tiers comme ayant leur résidence fiscale au dehors de l'Union Européenne²⁷⁹ ;
- Les sociétés doivent être considérées comme assujetties à l'impôt sur le bénéfice des sociétés sans possibilité d'option et sans en être exonérées²⁸⁰ ;

Il est intéressant de noter que les actionnaires personnes physiques peuvent aussi bénéficier des avantages de la directive. Comme souligne K. Lozev²⁸¹, dans les affaires Leur-Bloem et Kofoed, il s'agissait d'actionnaires personnes physiques. Selon cet auteur, une réglementation nationale permettant de bénéficier des avantages de la directive seulement pour les actionnaires – personnes morales doit être considérée comme une transposition induite des dispositions de la directive au droit fiscal interne.

²⁷³ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 6.

²⁷⁴ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 7.

²⁷⁵ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 8.

²⁷⁶ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 10a. Partie 1.

²⁷⁷ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 10a. Partie 2.

²⁷⁸ Point a) de l'article 3 de la directive 90/434.

²⁷⁹ Point b) de l'article 3 de la directive 90/434.

²⁸⁰ Point c) de l'article 3 de la directive 90/434.

²⁸¹ K. Lozev. Survey of implementation of the EC Merger Directive – A Summary with Comments. European Taxation. February/March 2010. P. 86.

303. Il faut noter les tendances judiciaires de l'interprétation de la directive 90/4340. Dans l'affaire C-28/95 Leur-Bloem²⁸² la Cour de Justice devait répondre à la question, si au cas où le droit fiscal national est construit sur les notions identiques du droit communautaire, le tribunal national doit prendre en considération l'interprétation communautaire des normes communautaires. La Cour a répondu :

En effet, lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues en droit communautaire afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou, comme en l'espèce au principal, d'éventuelles distorsions de concurrence, il existe un intérêt communautaire certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit communautaire reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer

304. La Cour de Justice de l'Union Européenne dans l'affaire Kofoed²⁸³ avait une occasion d'interpréter les dispositions concernant l'utilisation abusive des dispositions de la directive et notamment, d'expliquer le contenu de l'article 11 de la directive 90/434. La position de la Cour, suivant le raisonnement de l'avocat général²⁸⁴, a constaté que :

il convient de relever que l'article 11, paragraphe 1, sous a), autorise les États membres à ne pas appliquer tout ou partie des dispositions de la directive, y compris les avantages fiscaux sur lesquels porte le litige au principal, ou à en retirer le bénéfice lorsque l'opération de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échange d'actions a, notamment, comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales²⁸⁵.

305. Le texte de la directive prévoit aussi une mesure anti-abus²⁸⁶. On permet aux États membres de ne pas appliquer les bénéfices de la directive au cas où, selon les circonstances, le but principal de l'opération de restructuration est, non pas l'opération économique elle-même, mais l'évasion des impôts ou même la fraude fiscale. Il faut noter que la directive ne définit ni « la fraude », ni

²⁸² Arrêt de la Cour. 17 juillet 1997. C-28/95 A. Leur-Bloem et Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. Point 32.

²⁸³ Arrêt de la Cour. C-321/05. Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet.

²⁸⁴ Conclusions de l'avocat Général Mme Juliane Kokott présentées le 8 février 2007. Affaire C-321/05 Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet. Point 59.

²⁸⁵ Arrêt de la Cour. C-321/05. Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet. Point 38.

²⁸⁶ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 11.

« l'évasion ». Sachant que le droit pénal des affaires n'est pas harmonisé au sein de l'Union Européenne, l'absence de définitions communautaires de ces notions pourrait être une source de problèmes et d'applications différentes. Ben J.M. Terra et Peter J. Wattel²⁸⁷ proposent une notion de fraude fiscale liée avec des activités criminelles.

306. La directive prévoit aussi des mesures facilitatrices qui permettent également de transférer l'adresse juridique de la SE (la Société Européenne ou *Societas Europae* en Latin) ou de SCE (la société coopérative européenne) et de continuer les activités économiques dans l'État de l'ancienne résidence par l'établissement stable sans aggravation de la situation fiscale d'une telle société. On peut s'interroger sur la compatibilité d'une telle régulation avec l'esprit du droit européen. D'abord, seules les entreprises ayant les formes juridiques de SE et SEC, en vertu du droit communautaire, peuvent utiliser la possibilité de diminuer le bénéfice imposable par le montant des pertes des années antérieures. Les sociétés ayant d'autres formes juridiques en vertu du droit national des pays membres ne peuvent bénéficier d'une telle possibilité. On peut soulever la question, si une telle réglementation du droit lituanien (ainsi que aussi du droit letton ou d'un autre pays membre de l'UE) n'est pas une restriction à la liberté d'établissement. Même si une telle disposition a pour but de transposer dans le droit national l'exigence du droit communautaire (partie 2 de l'article 10c de la directive 90/434 concernant les réorganisations intra-communautaires), cela limite le choix des formes juridiques. Par exemple, si une SE ou SCE transfère sa résidence dans un autre État membre sans liquidation, l'entreprise peut utiliser la possibilité de déduire son bénéfice imposable. Mais si une société établie en Lituanie ou Lettonie en vertu du droit lituanien ou letton souhaite transférer sa résidence dans un autre État membre, elle n'a pas une telle possibilité. La Cour de Justice, si une telle question lui est posée, devrait répondre, suivant la logique de toute sa jurisprudence, que les situations comparables doivent être traitées de manière similaire. Le traitement différent de situations comparables est, en vertu de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne, une discrimination interdite par le droit de l'UE.

307. Bien que la directive ne précise pas certaines notions, on peut parler d'un standard européen de la fiscalité des gains en capital. Il faudrait donc vérifier, si dans le droit fiscal des pays baltes ce standard est respecté.

²⁸⁷ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel. *European Tax Law*. Fourth Edition. Kluwer Law International. P. 563.

B. Les problèmes de la transposition des principes du droit européen de l'imposition des gains en capital en droit fiscal des pays baltes

308. Les problèmes de la transposition en droit estonien. La règle commune en droit fiscal estonien est que chaque gain de transfert de propriété²⁸⁸, de liquidation d'une société (la partie des gains excédant les coûts d'acquisition)²⁸⁹, ainsi que la réduction d'un capital social (la partie excédant les coûts d'acquisition)²⁹⁰ est imposable. Toutefois, en cas de fusion, scission ou transformation des sociétés, les revenus des gains ne sont pas imposables en droit fiscal estonien²⁹¹.

309. Le droit fiscal estonien applique des règles spécifiques dans le cas du transfert d'une résidence fiscale ainsi qu'en cas d'un transfert de la propriété d'un établissement stable se trouvant en Estonie. Si une société résidente fiscale estonienne est éliminée du registre commercial estonien sans procédure de liquidation, on impose les parts de capital social excédant les contributions apportées²⁹².

Si, après la radiation du registre commercial estonien d'une société résidente sans liquidation, le non-résident continue ses activités par l'établissement stable en Estonie, la valeur de la propriété prise en dehors du bilan d'un établissement stable est imposable, sauf les contributions financières et non monétaires de l'établissement stable ainsi que la propriété emportée en Estonie pour l'utilisation dans l'établissement stable après la radiation d'un registre de commerce²⁹³.

La règle de l'imposition de la propriété prise en dehors du capital social n'est pas applicable en cas de transfert d'une entreprise appartenant à un établissement stable pour une autre entreprise en contrepartie non monétaire ou en cas de fusion, division ou transformation, si les activités économiques sont continuées en Estonie. Si une entreprise est acquise par la société non-résidente, une acquisition est considérée comme la propriété emportée en Estonie pour l'utilisation dans l'établissement stable (et donc, non imposable). Si la société cédée appartient à l'établissement stable créé après la radiation du registre commercial estonien d'une société résidente sans liquidation, les règles prévues dans la partie 4-3 concernant les revenus non imposables sont aussi applicables²⁹⁴.

310. On peut constater que la directive 90/434 n'est pas parfaitement transposée en droit fiscal estonien. Premièrement, même si le droit fiscal estonien exonère en principe la fiscalité des plus

²⁸⁸ Partie 1 de l'article 15 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁸⁹ Partie 3 de l'article 15 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁹⁰ Partie 2 de l'article 15 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁹¹ Point 9 de la partie 4 de l'article 15 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁹² Partie 2 de l'article 434 du code commercial estonien de 15 février 1995. Version anglaise.

²⁹³ Partie 4-3 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

²⁹⁴ Partie 4-4 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

values issues des opérations de fusion, division ou transformation d'une société, l'absence de définitions de ces notions ne permet pas de constater que les exigences de la directive 90/434 de ne pas imposer certaines opérations sont respectées en droit fiscal estonien.

Deuxièmement, la directive oblige les États membres à ne pas imposer les plus values issues de l'opération du transfert d'un siège social d'une SE ou SCE. Le droit fiscal estonien ne donne pas de règle claire, bien qu'elle exonère certaines restructurations similaires. Donc une précision plus concrète d'une telle règle serait utile et aiderait à éviter les questions de l'interprétation du contenu du droit fiscal estonien.

311. Les problèmes de la transposition en droit letton. En droit fiscal letton²⁹⁵, aucune plus-value n'est imposable en cas d'une opération de transfert, fusion ou scission. La loi fiscale précise que les opérations exonérées sont les opérations entre des sociétés résidentes lettonnes ou entre des sociétés lettonnes et d'autres sociétés d'un autre État de l'Union Européenne.

Mais le droit fiscal letton²⁹⁶ permet de ne pas appliquer les bénéfices de l'exonération lorsque la société absorbante ne détient pas les titres au moins trois années après l'opération de transfert ou que le but de l'opération même est l'évasion fiscale. Il faut noter que la directive ne permet pas de soumettre les avantages de la directive à la condition additionnelle de détention des titres pendant trois ans. **Donc on peut constater qu'une telle exigence du droit fiscal letton n'est pas compatible avec le droit européen.** Le législateur letton doit supprimer cette exigence et ne soumettre les avantages de la directive à aucune condition additionnelle qui n'est pas prévue par la directive même.

312. Le droit fiscal letton permet aussi de transférer l'adresse juridique de la SE ou de la SCE et de continuer les activités économiques en Lettonie par l'établissement stable sans aggravation de la situation fiscale d'une telle société. Mais ces avantages ne sont pas applicables au cas où le but principal d'une telle opération est l'évasion fiscale²⁹⁷. Ainsi, ces avantages sont réservés aux sociétés de type SE ou SCE, les sociétés d'autres formes juridiques ne peuvent pas bénéficier de ces avantages.

313. Donc, on peut constater que la directive 90/434 n'a pas été transposée correctement en droit fiscal letton, parce que l'exigence de détention des titres par la société absorbante pendant une période de trois ans n'est pas compatible avec le droit communautaire et donc doit être supprimée.

²⁹⁵ Section 6-2 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²⁹⁶ Partie 4 de la section 6-2 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

²⁹⁷ Parties 14 et 15 de la section 6 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

314. Les problèmes de la transposition en droit lituanien. En droit lituanien, en principe, les opérations énumérées par la directive ne sont pas imposables²⁹⁸. Mais il y a certaines nuances. D'abord, l'exonération est soumise à la condition de détention des titres acquis dans l'opération énumérée pendant trois ans après l'opération. Si l'unité ne détient pas les titres acquis pendant trois ans, ils sont imposables, sauf si les titres sont transférés en vue de scission, transfert d'une branche d'activité ou échange des actions. La soulte en espèce est imposable.

315. Donc la directive 90/434 est en principe bien transposée en droit fiscal lituanien. Mais il faut noter la condition de détention des titres au moins trois ans – en vertu de la directive, l'exonération de l'imposition des opérations énumérées n'est soumise à aucune condition de détention des titres. Donc, **comme dans le cas du droit fiscal letton on peut constater une incompatibilité avec les exigences du droit communautaire.**

316. Comme on l'a vu, aucun des États baltes n'a totalement transposé correctement la directive 90/434 dans son droit fiscal national. On peut constater certaines raisons d'une telle situation :

- L'absence d'expérience de la transposition des directives ;
- Le manque de juristes spécialisés en droit européen ;
- Le manque d'expérience pratique de la fiscalité des opérations des restructurations des entreprises ;

Il faut noter qu'aucune de ces conditions n'élimine l'obligation d'accorder son droit fiscal national avec les exigences communautaires. Les pays baltes doivent dans les plus brefs délais faire les changements nécessaires dans leurs lois fiscales.

317. La transposition des exigences du droit européen au droit national est un processus délicat. D'abord, il faut respecter l'exigence européenne et le contenu essentiel d'une règle européenne ne peut être modifié pendant ce processus. L'interprétation et l'application d'une règle du droit européen doivent être uniques dans toute l'UE. En cas d'une mauvaise transposition, on peut parler d'une responsabilité d'État et d'une possibilité de compenser les pertes. D'autre part, afin que la règle européenne fonctionne dûment dans le système national du droit, il faut la traduire – l'insérer dans le système du droit national, non pas en copiant aveuglément le texte d'une règle, mais en utilisant les conceptions et notions qui sont déjà bien connues dans le système du droit national. En cas de systèmes de droit récents (les lois des pays baltes sont en vigueur seulement depuis 20 ans) c'est un exercice plus difficile qu'en cas de systèmes plus matures. Les conceptions de « fusion », « scission » ou « apport partiel de l'actif » n'étaient pas connues en Union Soviétique et donc les règles

²⁹⁸ Partie 9 de l'article 42 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

compliquées de la fiscalité de ces opérations ne sont pas aussi développées dans le droit fiscal des pays baltes que dans le droit fiscal d'États comme la France ou l'Allemagne. Les États baltes pourraient améliorer leur pratique de la transposition des règles européennes dans leurs systèmes nationaux du droit en copiant les meilleurs exemples des autres pays européennes.

§ 2. La base imposable élargie des gains en capital en droit fiscal conventionnel des pays baltes

318. Les questions de la fiscalité des gains en capital sont aussi réglées par les conventions fiscales. L'article 13 de la convention modèle donne les règles de partage du bénéfice imposable des gains en capital entre deux ou plusieurs États. Sachant que le droit fiscal des pays baltes est beaucoup inspiré par le droit fiscal des autres pays de l'OCDE et par les travaux de l'OCDE même, on va analyser les principes de la fiscalité des gains en capital de l'OCDE en tant que sources de l'inspiration des règles des pays baltes. Ensuite, on va voir quelles sont les dérogations aux principes de l'OCDE dans la pratique conventionnelle des pays baltes.

A. Les principes de la convention modèle de l'OCDE comme sources de l'inspiration des règles de l'imposition des gains en capital du droit fiscal interne des pays baltes

319. La fiscalité internationale des gains en capital est réglée par l'article 13 de la convention modèle de l'OCDE. Le droit fiscal international donne seulement la règle d'attribution du droit de l'imposition, toutes les autres questions restant dans le droit fiscal interne du pays auquel la convention fiscale attribue le droit de l'imposition.

L'OCDE soutient la position que la fiscalité des bénéfices des gains en capital et la fiscalité des bénéfices des revenus doivent être attribuées au même État. Le paragraphe 1 de l'article 13 de la convention modèle de l'OCDE prévoit le droit d'imposition des gains en capital provenant de l'aliénation des biens immobiliers pour l'État où ces biens immobiliers sont situés :

Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6, et situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État²⁹⁹.

Comme le mentionne S. Simontacchi³⁰⁰, ce raisonnement de l'OCDE accorde cet article avec les règles de l'article 6 (1) et 22 (1). L'article règle les situations bilatérales quand la personne qui cède la

²⁹⁹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Paragraphe 1 de l'article 13, P. 33.

³⁰⁰ S. Simontacchi. Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with special regard to immovable property. Kluwer Law International. 2007. P. 202.

propriété immobilière est un résident d'un État contractant et que la propriété même est située dans un autre État contractant. C'est la réalisation d'un principe de la fiscalité internationale, basé sur l'idée du lien économique entre la propriété immobilière et l'État où se trouve le bien immobilier, que la propriété immobilière doit être imposée en vertu du droit de l'État où se trouve la propriété. Un tel article ne règle pas les situations quand la propriété cédée se trouve dans l'État de résidence de la personne cédant ou dans l'État tiers (dans une telle situation, les règles de l'article 5 seront appliquées).

320. Le paragraphe 2 de l'article 13 règle la fiscalité des gains en capital de la propriété mobilière faisant partie de l'actif de l'établissement stable:

Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise), sont imposables dans cet autre État³⁰¹.

Comme le mentionne S. Simontacchi³⁰², dans la situation où l'établissement stable produit des gains en capital en cédant la propriété mobilière, le traitement fiscal dépend si la propriété cédée faisait partie de l'actif de l'établissement stable :

- Si la propriété cédée faisait partie de l'actif de l'établissement stable, on applique le paragraphe 2 de l'article 13 et les revenus seront imposables dans l'État où est établi l'établissement stable ;
- Si la propriété cédée ne faisait pas partie de l'actif de l'établissement stable, on applique le paragraphe 5 de l'article 13 et donc les revenus seront imposables dans l'État de résidence du cédant.
- A partir de l'année 2003, l'OCDE a introduit un nouveau paragraphe 4, concernant la règle d'imposition de l'aliénation des actions des sociétés immobilières :

Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions qui tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État³⁰³.

³⁰¹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Paragraphe 1 de l'article 13, P. 33.

³⁰² S. Simontacchi. Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with special regard to immovable property. Kluwer Law International. 2007. P. 172.

³⁰³ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Paragraphe 1 de l'article 13, P. 33.

Le paragraphe 4 avait été créé comme une mesure anti-abus, afin de donner un traitement fiscal égal pour deux opérations économiques : l'aliénation de la propriété immobilière elle-même et l'aliénation des actions de la société immobilière. Selon S. Simontacchi³⁰⁴, une telle stratégie de requalification ou ré-caractérisation d'une transaction, en changeant une provision distributive pour une autre, résulterait de l'attribution du droit d'imposer différemment que si on l'avait attribuée en absence d'une telle requalification.

Le paragraphe 4 est construit selon une approche bilatérale : la personne tirant le gain en capital doit être un résident fiscal d'un État contractant et la propriété immobilière doit être située dans un autre État contractant. Si la propriété immobilière se trouvait dans l'État de la résidence fiscale de la personne cédante ou dans un État tiers, on appliquerait les dispositions de l'article 13 (5) et le gain devrait être imposé par l'État de la résidence du cédant.

321. Il faut mentionner que le commentaire de l'article 13 de la convention modèle est assez court et on ne peut pas identifier la position officielle de l'OCDE. Par exemple, ni l'article lui-même, ni le commentaire ne précisent le contenu de la notion de « l'aliénation ». Reste la question de savoir si une telle notion est une notion indépendante du droit fiscal international ou si on pourrait simplement utiliser la définition du droit interne. S. Simontacchi³⁰⁵ propose d'insérer la précision de la définition de « l'aliénation » dans le commentaire de l'OCDE en utilisant une définition la plus large possible, y compris aussi pour les gains non réalisés. La définition des gains en capital est aussi absente. Selon S. Simontacchi³⁰⁶, la notion des « gains » doit être interprétée comme l'ensemble des profits perçus par l'aliénation de la propriété.

322. Les pays baltes utilisent l'article 13 de la convention modèle comme point de départ dans les négociations concernant la future convention fiscale. On peut voir une tendance générale de la pratique conventionnelle des pays baltes à suivre l'article 13.

323. La pratique conventionnelle en matière de fiscalité des gains en capital dans les pays baltes est en principe inspirée par l'article 13 de la convention modèle de l'OCDE. La source principale des trois pays baltes en matière de fiscalité conventionnelle des gains en capital était aussi l'article 13 de la convention modèle de l'OCDE. Toutefois, bien qu'on puisse voir une tendance générale de la pratique conventionnelle des pays baltes à suivre l'article 13 de la convention modèle de l'OCDE, il existe certaines particularités de la pratique conventionnelle baltique.

³⁰⁴ S. Simontacchi. *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with special regard to immovable property*. Kluwer Law International. 2007. P. 172.

³⁰⁵ S. Simontacchi. *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with special regard to immovable property*. Kluwer Law International. 2007. P. 323.

³⁰⁶ S. Simontacchi. *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with special regard to immovable property*. Kluwer Law International. 2007. P. 151.

B. Les dérogations à la convention modèle dans le droit des pays baltes

324. Les dispositions concernant l'aliénation d'une propriété mobilière. Le paragraphe 2 (qui prévoit les règles de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de la propriété d'un établissement stable) des conventions fiscales des trois pays baltes avec un grand nombre de pays contractants élargit la base imposable en cas de prestation frontalière de services en faveur de l'État de la prestation des services et au détriment de l'État du prestataire :

<i>Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State <u>or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State.</u></i>	<i>Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de la propriété d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant <u>ou de biens mobiliers appartenant à une base fixe dont un résident d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant dans le but de profession indépendante, y compris de tels gains provenant de l'aliénation d'un tel établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre Etat.</u></i>
---	--

Une telle disposition élargit la base imposable des gains en capital dans l'État de prestation des services. Contrairement au commentaire de l'OCDE, les gains en capital imposables comprennent non seulement les gains en transférant la propriété de l'établissement stable, mais aussi la propriété d'un résident d'un autre État contractant prestant des services sur le territoire de l'autre État.

325. Les mesures anti-abus. Le paragraphe 1 des conventions fiscales des pays baltes avec les pays nordiques (la Suède, le Danemark, la Norvège) prévoit une mesure anti-abus:

<i>Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in paragraph 2 of Article 6 and situated in the other Contracting State <u>or shares in a company the assets of which consist mainly of such property may be taxed in that other State.</u></i>	<i>Les gains tirés par un résident d'un Etat contractant provenant de l'aliénation de biens immobiliers visés au <u>paragraphe 2 de l'article 6 et situés dans l'autre Etat contractant ou actions d'une société dont les actifs se composent principalement de tels biens sont imposables dans cet autre de l'État.</u></i>
---	--

La précision a pour but d'éviter la situation où on évite l'imposition en transférant non pas la propriété immobilière elle-même, mais les parts sociales des sociétés la possédant. Il faut noter, que la notion « principalement » n'est pas précise et l'absence de définition claire d'une telle notion peut aggraver l'application d'un tel article.

326. D'autre part, les conventions fiscales avec un grand nombre de pays ne contiennent pas le paragraphe 4 de la convention modèle de l'OCDE, prévoyant l'imposition des gains d'aliénation des parts sociales de la société dont le capital social est formé des biens immobiliers se trouvant dans un autre État contractant ou utilise un certain pourcentage des valeurs des biens immobiliers dans les actions cédées. Le paragraphe prévoyant les mesures d'anti-abus avec les États-Unis est un miroir de la politique fiscale internationale des Etats Unis qui appliquent les règles particulières du droit fiscal

américain dans le cas de la fiscalité internationale des gains en capital de la propriété immobilière (on prévoit également que non seulement les actions, mais aussi les participations dans la fiducie sont prises en considération pour l'application d'une telle mesure anti-abus) :

<p>2. <i>For the purposes of this Article, the term "immovable (real) property situated in the other Contracting State" includes immovable (real) property referred to in Article 6 (Income from immovable (real) property) which is situated in that other State. It also includes shares of stock of a company the property of which consists at least 50 percent of immovable (real) property situated in that other State, and an interest in a partnership, trust or estate to the extent that its assets consist of immovable (real) property situated in that other State. In the United States the term includes a "United States real property interest".</i></p>	<p><i>Aux fins du présent article, le terme «bien immeuble, situé dans l'autre Etat contractant» comprend les biens immobiliers visés à l'article 6 (Revenus de la propriété immobilière) qui sont situés dans cet autre Etat. Il comprend également des actions d'une société dont la propriété se compose au moins pour 50 pour cent de biens immeubles situés dans cet autre Etat, et une participation dans une société, fiducie ou une succession dans la mesure où ces actifs immobiliers composé des biens sont situés dans cet autre Etat. Aux États-Unis, le terme inclut "un intérêt des biens immobiliers des Etats-Unis".</i></p>
--	---

327. Autres dispositions. La convention avec les Etats Unis contient un paragraphe supplémentaire:

<p><i>Payments described in paragraph 3 of Article 12 (Royalties) shall be taxable only in accordance with the provisions of Article 12.</i></p>	<p><i>Les paiements décrits au paragraphe 3 de l'article 12 (Redevances) sont imposables uniquement en conformité avec les dispositions de l'article 12.</i></p>
--	--

Selon l'explication technique, le but d'un tel paragraphe est de limiter les droits de l'imposition des revenus provenant des redevances. En vertu de la convention avec les Etats Unis, tous les revenus liés aux redevances doivent être imposables en vertu de l'article 12 de la convention.

La convention avec la Grèce contient un paragraphe supplémentaire, permettant à un Etat contractant de percevoir, conformément à sa propre législation, un impôt sur les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions dans une entreprise de cet Etat.

328. Conclusions. On peut voir la tendance de la pratique conventionnelle des pays baltes à élargir la base imposable des gains en capital en comparaison avec les règles de la convention modèle de l'OCDE au bénéfice de l'État où se trouve la propriété en cession. Sachant que les pays baltes sont des pays qui souhaitent attirer les investissements étrangers (les investissements des pays baltes à l'étranger sont plutôt moindres), il est logique que l'intérêt des fiscaux des pays baltes est d'élargir la base imposable des gains internationaux en capital en imposant les prestataires transfrontaliers des services.

329. Les autres dérogations à la convention modèle de l'OCDE sont en principe plutôt techniques.

330. La pratique conventionnelle des trois pays baltes en matière de fiscalité des gains en capital n'est pas homogène. Aucun des pays baltes ne dispose de son propre modèle d'imposition des gains en capital dans les situations internationales. Mais les ministères des finances des trois pays baltes ne devraient pas oublier, qu'il y a beaucoup plus d'investissements dans l'économie de chacun des trois pays baltes que d'investisseurs baltes à l'étranger. Donc l'intérêt des fiscaux des pays baltes est

d'imposer les gains dans l'État où se trouve la propriété transférée. La politique fiscale des pays baltes à la table des négociations concernant la convention fiscale doit être de persuader les pays partenaires d'accepter leurs propositions d'imposer les gains en capital en fonction du lieu où se trouve la propriété et, d'autre part, de dissuader les pays membres d'appliquer leurs propres règles qui prévoyaient l'imposition au bénéfice d'un pays investisseur.

331. Sachant que la plupart des investissements étrangers viennent des pays d'Europe occidentale (où les taux d'imposition des gains en capital sont souvent plus élevés que dans les pays baltes), il est logique que le droit conventionnel des pays baltes, prévoyant une base élargie d'imposition dans l'Etat de la prestation soit souvent favorable aux investisseurs étrangers.

Conclusions de la section 2 et les propositions

332. Sachant que les règles de chaque pays concernant la fiscalité des opérations des restructurations sont différentes, au lieu d'harmoniser ces règles, l'Union Européenne a développé les règles d'une base commune de la fiscalité des restructurations transfrontalières. Ainsi, l'Union Européenne a développé des règles communes concernant la politique communautaire de la fiscalité de transfert du siège social de la société d'un type SE ou SCE. On a constaté l'incompatibilité d'une telle règle avec les principes fondamentaux du droit communautaire. Un autre inconvénient de la directive est l'absence de définitions communes du droit fiscal pénal, telles que « fraude » ou « évasion ». Sachant que le droit fiscal pénal n'est pas harmonisé en Europe et que les pays différents utilisent des définitions différentes, le droit fiscal communautaire a besoin d'une définition communautaire et autonome du droit fiscal national. Si les institutions législatives européennes ne prennent pas l'initiative d'insérer de telles définitions dans le texte de la directive, la Cour de Justice devrait formuler une seule règle d'interprétation de ces notions dans sa jurisprudence.

333. La Cour de la Justice a interprété les dispositions de la directive de manière assez originale. Selon la position de la Cour de la Justice, développée dans l'affaire C-28/95 Leur Bloom, au cas où les situations purement internes sont réglées en droit fiscal national comme dans la directive 90/434, le droit fiscal doit prendre en considération l'interprétation communautaire de ces dispositions même en appliquant ces règles dans les situations purement internes. Une telle conclusion est très importante pour les pays baltes, parce que leurs règles de la fiscalité des restructurations sont inspirées par la directive. Donc les administrations fiscales des pays baltes doivent étudier attentivement la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne et appliquer de telles règles d'interprétation même dans les situations purement internes.

334. En tant que pays membres de l'Union Européenne, les pays baltes sont obligés de transposer les exigences de la directive 90/434 dans leur droit fiscal interne. En vertu de la logique du droit fiscal communautaire, les directives doivent être transposées en droit interne non en changeant leur sens, mais en assurant leur application commune dans toute l'Union Européenne. Mais aucun des pays baltes n'a transposé une telle directive dans son droit fiscal sans erreurs.

Le cas le plus compliqué, c'est celui de l'Estonie. Bien que le droit fiscal estonien utilise les notions de « fusion » « scission », leur contenu dans le contexte fiscal des ces notions n'est pas précisé. On propose au Gouvernement estonien de modifier les définitions « fusion », « scission », « scission partielle », « apport d'actifs », « échange d'actions », « branche d'activité ». Comme exemple de bonne pratique de la transposition des directives, on peut utiliser les textes de la loi fiscale

lituanienne et lettonne. Un autre problème de la transposition de la directive en droit fiscal estonien est l'absence d'une clause de non imposition d'un siège social d'une société du type SE ou SCE.

La Lituanie et la Lettonie, bien qu'elles aient transposé les principes de la directive 90/434 dans leur droit fiscal, ont aussi commis une erreur. En vertu du droit fiscal letton et lituanien, l'exonération de l'imposition des plus values n'est pas applicable lorsque la société absorbante ne détient pas les titres de la société absorbée pendant trois années après l'opération. Une telle exigence n'existe pas dans la directive.

On peut constater qu'aucun des pays baltes n'a correctement transposé la directive et, en plus, ils ont fait les mêmes erreurs. On peut proposer aux ministères des finances des trois pays baltes de réformer les lois fiscales réglant la fiscalité de telles opérations en utilisant les meilleurs exemples des autres pays de l'Union Européenne.

335. Contrairement aux autres articles de la convention modèle de l'OCDE, le commentaire de l'article 13 est assez court. Les définitions des notions « aliénation » et « gain » en commentaire de la convention modèle de l'OCDE sont absentes. L'absence de ces définitions pourrait éventuellement causer des difficultés d'application de cet article. Il ne faudrait pas oublier, que dans des systèmes juridiques différents l'aliénation et les gains sont définis de manière différente. Même les trois pays baltes, qui sont des pays voisins avec la même histoire politique, économique et fiscale n'utilisent pas de définitions identiques en droit fiscal interne. Donc l'absence de définitions des « gains » et de « l'aliénation » pourrait causer de grands problèmes d'application commune des dispositions conventionnelles. L'OCDE devrait développer ces définitions et les insérer dans une prochaine version d'un commentaire de la convention modèle. Autrement, l'absence des ces définitions autonomes du droit fiscal national pourrait compliquer l'application de l'article 13.

336. Les trois pays baltes attirent beaucoup plus d'investissements étrangers que les investisseurs baltes n'investissent dans les autres pays. L'intérêt logique des pays baltes en politique fiscale dans les négociations sur la future convention fiscale dans un tel cas est d'assurer que les investissements soient imposables dans les pays où se trouve la propriété. Mais, en réalité, la politique fiscale internationale des pays baltes, au lieu de développer ses propres modèles de l'article 13, accepte les propositions des autres pays. Les pays baltes n'ont pas leur même vision de l'article 13.

337. On peut proposer aux pays baltes de développer leur propre modèle de l'article 13, afin que, dans la plupart des situations, on attribue le droit d'imposer les gains en capital pour le pays où se trouve actuellement ou est enregistrée la propriété et essayer de proposer cette vision aux pays partenaires, au lieu de simplement accepter les propositions des autres pays.

Conclusions du chapitre I et les propositions.

338. On peut constater les deux principes fondamentaux de la fiscalité internationale des entreprises résidentes des pays baltes. Le premier principe, c'est la définition de la résidence fiscale des entreprises en vertu de la place d'enregistrement d'une société. Deuxièmement, c'est l'imposition des entreprises résidentes, d'un côté en vertu du principe de la mondialité des revenus imposables et, d'autre part, des non-résidentes en vertu du principe de territorialité.

339. Concernant les questions liées à la résidence fiscale, il faudrait noter que les pays baltes appliquent un seul critère de résidence fiscale des sociétés, celui de la place d'enregistrement. Mais, sachant que les autres pays européens appliquent plusieurs critères et que la résidence fiscale des sociétés pourrait être facilement transférée vers un autre pays européen, l'utilisation d'un seul critère pourrait être dommageable pour le fisc. Donc, on peut proposer pour les pays baltes d'insérer plusieurs critères (par exemple, la place de l'administration ou de la gestion effective) de la résidence des sociétés et prendre la meilleure pratique des autres pays pour l'application de tels critères.

340. On peut questionner le choix d'un principe de mondialité et, notamment, la compatibilité du principe de mondialité des revenus imposables des résidents avec l'objectif de la politique économique des états baltes d'attirer les investissements étrangers. Le principe de l'imposabilité territoriale des revenus gagnés par les sociétés résidents (y compris les sociétés des autres pays européens établies dans un des pays baltes) et par les établissements stables pourrait attirer plus d'investissements dans ces pays. Bien qu'une imposition territoriale des bénéficiaires des sociétés soit dommageable pour les revenus du fisc d'état, les pertes de revenus d'état subies à cause de la diminution d'une base imposable pourraient être compensées par les revenus imposables des sociétés nouvelles implantées dans les pays baltes grâce à la fiscalité attractive. L'établissement d'un principe de territorialité pourrait donner aux systèmes fiscaux des pays baltes une certaine marque d'attractivité. Aussi, sachant que l'Estonie ne possède pas de convention fiscale avec la Russie, l'application d'un principe de territorialité des revenus d'activité imposables pourrait diminuer la pression fiscale et le risque de double imposition des contribuables ayant des relations économiques avec la Russie.

341. On peut conclure que le système de la fiscalité des revenus d'activité des entreprises dans les pays baltes est en principe comparable avec les règles analogues des autres pays européens. On applique le principe de la territorialité des revenus imposables des non résidents et la mondialité des revenus imposables des résidents. D'un autre côté, les pays baltes utilisent leurs propres définitions internes et conventionnelles de la résidence fiscale. Certaines règles de la fiscalité ne sont pas compatibles avec le but général de la politique économique d'attirer les investissements étrangers. Pour cette raison, on a proposé les changer.

342. Dans le droit fiscal des trois pays baltes on prévoit en principe la réduction de l'impôt calculé sur les revenus des sources étrangères par le montant de l'impôt payé à l'étranger. En droit fiscal interne, la double imposition est éliminée en vertu du principe de l'imputation. Toutefois, l'élimination de la double imposition est soumise à la condition de la présentation d'une attestation de l'administration fiscale du pays étranger concerné prouvant le paiement d'un tel impôt dans cet État. Une telle condition, trop exigeante, limite la réalisation pratique du droit du contribuable à éliminer la double imposition. Pour cette raison, on propose d'éliminer une telle condition dans les cas où il existe une convention fiscale entre le pays balte et un autre État concerné. Ensuite, la réduction ne peut pas excéder le montant de l'impôt calculé en vertu des lois fiscales des pays baltes.

343. En droit fiscal conventionnel, on applique le principe de l'exemption et de l'imputation sans donner aucune préférence à l'un ou à l'autre, suivant les recommandations de l'OCDE. Sauf certaines exceptions, les dispositions concernant le crédit d'impôt fictif n'existent pas. Toutefois, l'existence des clauses de crédit d'impôts fictifs pourrait être utile, si on décidait à l'avenir de créer des dispositions particulières à la fiscalité favorable. Pour cette raison, on propose d'insérer les dispositions du crédit d'impôt fictif, afin de donner plus de marge de manœuvre dans la politique fiscale des pays baltes.

344. On a constaté l'incompatibilité des lois fiscales lituanienne et estonienne avec les exigences du droit européen en matière d'élimination de la double imposition. Ces lois ne donnent pas le droit d'éliminer la double imposition pour les entreprises ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie ou en Estonie). Donc les entreprises ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie ou en Estonie) sont discriminées. On propose de modifier les règles lituaniennes et estoniennes, permettant d'avoir accès aux dispositions concernant l'élimination de la double imposition aussi pour les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européen, lorsque leur situation fiscale est proche de la résidence fiscale.

345. Bien qu'il n'existe pas de définition universelle des « gains en capital », les définitions des plus values en droit fiscal national des pays baltes sont inspirées par les principes communs de l'imposition des plus values qui sont applicables par la plupart des pays du monde.

346. La pratique conventionnelle des pays baltes en matière de fiscalité internationale des gains en capital n'est pas homogène. Toutefois, on peut identifier la tendance à élargir la base imposable des gains en capital en imposant les prestataires des services dans l'État de la prestation de service et pas dans l'État de la résidence fiscale du prestataire. Aussi, on propose aux pays baltes de développer leur propre modèle de l'article 13 qui reflète mieux les intérêts de ces pays. L'esprit du modèle de l'article 13 prévoit l'imposition des gains en capital dans l'État où la cession est effectuée (où se trouvent les

actifs cédés) et non dans l'État de la résidence fiscale du cédant. Aussi, des mesures anti abus suffisantes doivent être prévues.

347. Aucun des pays baltes n'a réussi à transposer correctement la directive 90/434 dans son droit national. Dans le cas estonien, il faudrait définir certaines notions, dans les cas lituanien et letton, il faudrait supprimer le délai de trois ans de détention des titres. Ces modifications doivent être effectuées dans les plus brefs délais.

348. En droit européen, certaines modifications doivent aussi être effectuées. D'abord, afin de mieux adapter la forme juridique de la société européenne aux besoins des affaires intracommunautaires, on propose de définir, pour les mesures du droit communautaire, la résidence fiscale de la société européenne. Sans définition de la résidence fiscale de la société européenne, on peut avoir des situations, où, en l'absence d'une convention fiscale et en vertu du droit fiscal national des deux États membres différents, la société européenne peut théoriquement être considérée comme résidente ou non-résidente fiscale dans les deux États membres en fonction du critère de la résidence fiscale. Pour combler cette lacune juridique, on propose de définir un critère de la résidence fiscale de la SE qui soit applicable dans les situations ambiguës. Le choix d'une mesure du droit communautaire qui puisse éviter les différentes réglementations du statut fiscal au sein de l'UE et, d'autre part, l'établissement de ce seul critère ne menacerait pas la souveraineté des États membres en matière de fiscalité directe contrairement à des propositions plus radicales (*home state taxation* ou *common tax base*).

349. Ensuite, la directive 90/434 ne contient pas les définitions de « fraude » et « évasion. la Cour de Justice de l'Union Européenne devrait formuler une seule règle d'interprétation de ces notions dans sa jurisprudence.

350. Les intérêts ou les redevances payés par la société de personnes lettonne au bénéfice d'une autre société établie dans un autre pays membre subissent l'imposition par la retenue à la source. On propose de créer un standard de niveau européen, d'élimination de la double imposition des redevances et des intérêts payés par les sociétés transparentes en établissant une règle de l'exonération de la retenue à la source des intérêts et redevances payés par la société transparente à l'autre société établie dans un autre pays membre.

351. On propose pour l'OCDE de créer un standard mondial plus détaillé d'élimination de la double imposition. L'existence d'un standard mondial du prix de transfert a créé une interprétation commune de ces règles. Des règles uniques d'élimination de la double imposition pour le monde entier pourraient faciliter la coopération internationale des administrations fiscales ainsi que diminuer les charges de compatibilité pour les contribuables.

Chapitre II.
L'imposition des établissements stables

352. La notion d' « établissement stable » est une des plus importantes notions de la fiscalité internationale. C'est une fiction juridique pour diviser entre deux États le bénéfice imposable sur les revenus d'activité des entreprises exerçant les activités économiques dans un État autre que celui de sa résidence fiscale. La raison d'être de l'établissement stable est de délimiter quand l'état de la source a le droit d'imposer les revenus d'activité des entreprises non-résidentes. Cette notion était déjà mentionnée dans les premières conventions fiscales³⁰⁷. Donc la définition d'établissement stable n'est pas un exercice aussi facile qu'il peut paraître à première vue. Pour cette raison, la section 1 va analyser les questions de la définition de l'établissement stable. Ensuite, la section 2 va analyser la problématique des règles de l'imposition des établissements stables.

353. La notion d'établissement stable a été créée afin d'éliminer le phénomène de la double imposition (d'abord – double imposition juridique) des revenus d'activité des entreprises exerçant des activités dans un autre État que leur État de résidence en limitant le droit d'imposition de l'État de la résidence et de l'État de la source. Donc les règles de l'imposition d'un établissement stable sont parmi les plus importantes règles de la fiscalité internationale. Ces règles seront analysées dans la section 2 de ce chapitre.

Section 1. La définition d'établissement stable dans le droit fiscal des pays baltes

354. La notion d'établissement stable a été modifiée avec le temps. Si, au début du XXe siècle, la notion d'« établissement stable » était liée à la présence permanente physique, le commerce électronique a élargi l'ampleur de cette notion. Pour cette raison, il faudra examiner en détail le contenu de la notion « établissement stable » dans le contexte du droit fiscal des pays baltes. Les définitions jouent un rôle crucial dans le droit. D'abord, on va analyser les définitions en droit fiscal interne des pays baltes. Ensuite, on va voir quelles sont les particularités des définitions de l'établissement stable en droit conventionnel des pays baltes.

§ 1. Les définitions de l'établissement stable en droit national des pays baltes

355. Afin d'étudier comment le droit fiscal national des pays baltes définit l'établissement stable, il faut d'abord voir quelles sont les sources de l'inspiration d'une telle définition. Ensuite, on va étudier quelles sont les particularités des définitions de l'établissement stables en droit fiscal national des pays baltes par rapport à la définition de la convention modèle de l'OCDE.

³⁰⁷ R. Degesys. Besikeičianti nuolatinės buveinės samprata mokesčių teisėje. Jurisprudencija, 2003, t. 46 (38) ; 116-128. P. 117

A. Les sources de l'inspiration de la définition de l'établissement stable dans le droit fiscal interne des pays baltes

356. Comme on l'a déjà analysé, le but du droit fiscal international est seulement d'établir les règles de la répartition du bénéfice imposable entre deux États différents. La notion de droit fiscal international « établissement stable » est une des plus importantes façons de répartir les revenus. Si une entreprise, résident fiscal d'un État A, maintient un établissement stable dans l'État B, les revenus attribués à cet établissement stable doivent être imposés dans l'État B. Il est donc d'une importance cruciale de définir ce qui peut être considéré comme un établissement stable pour les buts des conventions fiscales internationales.

357. La définition la plus commune est proposée par la convention modèle de l'OCDE, article 5, paragraphe 1 :

Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité³⁰⁸.

Il faut noter que c'est une définition classique. Une définition analogue est aussi utilisée dans les conventions des États-Unis :

For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on³⁰⁹.

[Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par laquelle une entreprise exerce toute ou partie de son activité]

La définition de l'établissement stable dans la convention fiscale américaine, malgré ses différences avec le modèle de l'OCDE, est basée sur la conception de « l'établissement stable » élaborée par l'OCDE. La différence la plus considérable est la durée des constructions de moins de six mois (modèle des États-Unis) ou douze mois (modèle de l'OCDE). Les autres différences sont que le modèle américain contient aussi des règles différentes concernant les explorations et exploitations des activités offshore ainsi que les activités préparatoires ou auxiliaires. Malgré ces différences non essentielles, la définition américaine d'établissement stable est basée sur la notion élaborée par

³⁰⁸ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE.

³⁰⁹ Convention between the Republic of Latvia and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. 15th January 1998.

l'OCDE. Même *technical explanation*³¹⁰, un commentaire officiel de la convention États-Unis – Lettonie proposé par l'administration fiscale américaine concernant la définition d'établissement stable donne beaucoup de références au commentaire du modèle de l'OCDE.

358. L'établissement stable est une construction du droit fiscal, surtout utilisée pour les buts de la fiscalité internationale. Comme le mentionne E. Zannotti³¹¹, il n'a pas une définition unique de l'établissement stable en droit communautaire. La sixième directive de la TVA utilise la notion d'établissement stable :

Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle³¹².

Cette notion a été commentée par la Cour de Justice dans un arrêt *ARO Lease BV contre Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*³¹³:

Par conséquent, pour qu'un établissement puisse utilement être considéré, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti, il est nécessaire qu'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées³¹⁴.

Donc, selon la jurisprudence de la Cour de Justice, il est nécessaire que l'établissement stable (pour les buts de la TVA) soit bien équipé du point de vue humain et technique. Par contre, selon la définition d'établissement stable de l'OCDE pour le but des impôts directs, il n'est pas nécessaire que l'établissement stable maintienne un personnel dans un pays d'accueil. Donc, en conséquence, on ne peut pas comparer l'établissement stable pour le but de la TVA et l'établissement stable pour les buts des impôts directs.

Pour les impôts directs, la directive 90/435³¹⁵ donne une définition de l'établissement stable :

³¹⁰ Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect t Taxes on Income. Department of the Treasury. General Effective Date under Article 29: 1 January 2000.

³¹¹ Emiliano Zannotti. Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of PE: the impact of the EU fundamental freedoms. European taxation, November 2004.

³¹² L'article 9 (1) de la directive 77/388 du 17 mai 1977 du Conseil de la Communauté européenne économique, Journal officiel de CEE n° L 145 du 13/06/1977.

³¹³ Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 17 juillet 1997. - *ARO Lease BV contre Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*. Affaire C-190/95.

³¹⁴ Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 17 juillet 1997. - *ARO Lease BV contre Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*. Affaire C-190/95. Point 16.

³¹⁵ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO L 225 du 20.8.1990, p. 6–9.

Aux fins de l'application de la présente directive, les termes «**établissement stable**» désignent toute installation fixe d'affaires située dans un État membre dans laquelle l'activité d'une société d'un autre État membre est exercée en tout ou en partie, dans la mesure où les bénéfices de cette installation d'affaires sont assujettis à l'impôt dans l'État membre dans lequel elle se situe **en vertu du traité fiscal bilatéral applicable ou, en l'absence d'un tel traité, en vertu du droit national**³¹⁶

On pourrait souligner quelques spécificités de cette définition. D'abord, cette définition est utilisée seulement pour les buts de cette directive. Deuxièmement, cette définition définit l'établissement stable de la même façon que le paragraphe 1 de l'article 5 du modèle de la convention fiscale proposée par l'OCDE. Tenant compte de l'influence et de l'expérience de l'OCDE en matière de fiscalité internationale, ce n'est pas par hasard que l'auteur du texte de cette directive avait « prêté » la définition proposée par l'OCDE. Finalement, la définition de la directive elle-même donne la référence au droit fiscal international ou, en cas d'absence d'une convention, au droit fiscal national. Il faut noter que les autres auteurs soulignent aussi que le droit communautaire ne contient pas de définition autonome d'établissement stable³¹⁷, cette définition étant copiée sur le droit fiscal international.

359. Donc, **on peut constater que le droit fiscal communautaire ne contient pas de définition autonome de l'établissement stable pour les buts des impôts directs.** En conséquence, la notion de l'établissement stable en droit européen doit être interprétée et utilisée en tenant compte du contexte du droit fiscal international et du droit fiscal national (en cas d'absence d'une convention fiscale). Pour la même raison, il est difficile de chercher des racines de la définition de l'établissement stable dans les dispositions du droit européen.

360. Les définitions de l'établissement stable dans le droit fiscal des pays baltes sont en principe inspirées par la définition de la convention modèle de l'OCDE.

361. En droit fiscal estonien interne, la notion « établissement stable » est définie à l'article 7 de la loi de l'impôt sur le revenu :

*“permanent establishment” means the place through which the permanent economic activity of a non-resident is fully or partially carried out in Estonia*³¹⁸.

³¹⁶ L'article 2 de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO L 225 du 20.8.1990, p. 6–9.

³¹⁷ E. R. de la Blétière. Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international – nouvelles perspectives. Thèse de doctorat en droit, soutenue le 19 mars 2008. Université Paris I – Panthéon-Sorbonne, Ecole doctorale de droit privé. P. 336.

³¹⁸ Partie 1 de l'article 7 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

[L'établissement stable veut dire une installation par l'intermédiaire de laquelle les activités économiques permanentes de non-résident sont entièrement ou partiellement exercées en Estonie]

On peut observer à première vue la ressemblance de la définition de l'établissement stable en droit estonien avec la définition de la convention modèle de l'OCDE, malgré certaines différences.

362. En vertu du droit letton, on considère que le non-résident possède un établissement stable si les trois conditions suivantes sont remplies simultanément :

- Le non-résident utilise ce lieu spécial pour ses activités en Lettonie ;
- La place pour les activités est utilisée en permanence ou est établie pour une utilisation permanente ;
- La place pour les activités est utilisée pour des activités industrielles (activités commerciales)³¹⁹.

Ces principes du droit letton sont inspirés par la définition de l'établissement stable dans la convention modèle de l'OCDE. Comme la convention modèle de l'OCDE, le droit letton exige qu'une entreprise ait une place pour les activités en Lettonie, cette place doit être fixée et utilisée par les activités de l'entreprise. Ces principes sont largement décrits dans le commentaire de la convention modèle.

363. La loi lituanienne définit l'établissement stable comme un mode d'activités en Lituanie de non-résident³²⁰. Le non-résident est considéré comme exerçant en Lituanie les activités possédant un établissement stable si :

- il exerce des activités permanentes sur le territoire de Lituanie ;
- il exerce des activités ayant un représentant (agent) dépendant en Lituanie ;
- il utilise les chantiers, le lieu de l'installation, l'assemblage ;
- il utilise le lieu pour la recherche ou l'extraction des ressources naturelles ou utilise l'appareillage ou les constructions, y compris les navires et les puits.

Donc, comme dans le cas letton, le droit lituanien définit l'établissement stable suivant les principes de la convention modèle de l'OCDE. On souligne l'importance de la permanence de la présence d'activités soit dans une place fixe, soit par un représentant, le lieu des chantiers etc. ou le lieu d'extraction des ressources naturelles.

³¹⁹ Partie 7 de la section 14 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

³²⁰ Partie 22 de l'article 2 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

364. Le droit fiscal interne de Lettonie, Lituanie et Estonie contient la définition écrite (établie dans le texte de la loi fiscale) de l'établissement stable. On peut marquer les caractères communs des définitions d'établissement stable en droit fiscal interne des pays baltes :

- L'établissement stable est défini comme une place d'activités sur le territoire d'un pays d'accueil d'une entreprise non-résidente ;
- Cette place doit être utilisée pendant un certain temps (critère de permanence) ;
- Cette place doit être utilisée pour les activités de l'entreprise ;
- L'exécution de certaines activités ou la possession de certains lieux est considérée automatiquement comme un établissement stable (extraction de ressources naturelles, dispositions des chantiers ou des lieux similaires pour une certaine période) ;
- L'exécution des activités par un intermédiaire ayant le droit de représenter le non-résident pourra être considérée comme un établissement stable si certaines conditions liées à l'indépendance ou au mandat, au chiffre d'affaires etc. sont remplies.

365. On peut constater, que les définitions d'établissement stable utilisées par le droit interne des pays baltes sont inspirées des idées de l'OCDE. C'est naturel, parce que les pays baltes, en modernisant leurs systèmes d'imposition après la restauration de l'indépendance, ont utilisé l'aide des organisations internationales et des autres pays d'Europe occidentale.

366. D'autre part, on peut constater qu'en Europe il n'existe pas de standard unique pour la définition d'établissement stable pour le but du droit interne. Comme mentionne C. Garbarino³²¹, certains pays (France, Danemark, Pays Bas, Grèce) ne contiennent pas dans leurs systèmes de droit fiscal de définition de l'établissement stable dans leurs textes législatifs ou administratifs. Dans ces pays, la définition d'un établissement stable est élaborée par la jurisprudence. Par exemple, comme le mentionne B. Castagnède³²², les critères d'un cycle commercial complet en France ne sont pas définis dans les textes législatifs ou administratifs, mais élaborés par la jurisprudence du Conseil d'État.

Il existe des différences considérables parmi les pays européens en matière de définition d'établissement stable en droit interne. Par exemple, en droit fiscal italien, il suffit d'une durée de trois mois des chantiers pour les définir comme établissement stable³²³. En revanche le droit allemand exige que la durée ne soit pas inférieure à six mois³²⁴. On peut trouver beaucoup d'exemples comme celui-là, prouvant les différences des définitions de l'établissement stable. Par contre, les mêmes auteurs

³²¹ Aspetti internazionli della riforma fiscale. A cura di Carlo Garbarino. Egea, 2004, Milano. P. 1.

³²² Bernard Castagnède. Précis de la fiscalité internationale. Presses universitaires de France. 2002. P. 267-271.

³²³ Aspetti internazionli della riforma fiscale. A cura di Carlo Garbarino. Egea, 2004, Milano. P. 7.

³²⁴ Gerrit Frotscher. Internationales Steuerrecht. Verlag C. H. Beck München 2005. P. 138.

soulignent l'importance de la convention modèle de l'OCDE et les autres travaux de cette organisation internationale pour l'interprétation des définitions de l'établissement stable en droit interne.

367. Dans un tel contexte, il est important de voir quelles sont les particularités des définitions de l'établissement stable dans le droit national des pays baltes.

B. Les dérogations à la convention modèle des définitions du droit fiscal interne des pays baltes

368. Droit estonien. On peut observer à première vue la ressemblance de la définition de l'établissement stable en droit estonien avec la définition de la convention modèle de l'OCDE, malgré certaines différences :

l'établissement stable veut dire une installation [l'OCDE : installation fixe] par l'intermédiaire de laquelle les activités économiques permanentes [l'OCDE : activité ; version anglaise de l'OCDE : business] de non-résident sont entièrement ou partiellement exercées en Estonie

369. La première différence semble dangereuse : en vertu du droit estonien, il suffit qu'il y ait en Estonie une installation des affaires, alors que le standard proposé par l'OCDE exige qu'il existe « *un lien entre l'installation des affaires et un point géographique déterminé*³²⁵ ». Si l'administration fiscale estonienne appliquait la définition littérale de l'installation (sans exiger que cette installation soit fixe), cela peut créer une incompatibilité avec le standard de l'OCDE. D'autre part, la deuxième différence exige qu'une installation ait un certain degré de pertinence. Finalement, comme la définition du droit fiscal interne est applicable pour les situations où il n'a pas de normes du droit fiscal international qui soient applicables pour une telle situation, les États sont libres d'élargir la notion de l'établissement stable sans limites.

370. Le droit fiscal estonien donne aussi la liste des objets qui sont considérés comme des établissements stables :

1. *une filiale ;*
2. *un centre de gestion ou un bureau, usine ou atelier ;*
3. *un chantier de construction ou installation de montage ;*

³²⁵ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire de l'article 5, article 5, P. 90.

4. *le lieu de recherche ou d'extraction de ressources naturelles et les activités liées de surveillance ;*
5. *le lieu de prestation de services (y compris les services de gestion et des consultations)³²⁶ ;*

On peut voir quelques différences avec la convention modèle. D'abord, le point 4 donne une définition plus large que celle proposée par l'OCDE :

le lieu de recherche ou d'extraction des ressources naturelles et les activités liées de surveillance ;

Pour l'OCDE : une mine, un puits de pétrole, ou de gaz, une carrière, ou tout autre lieu d'extraction des ressources naturelles.

La définition du droit fiscal estonien ajoute les activités liées de surveillance. D'autre part, la convention modèle de l'OCDE ne connaît pas le point 5 (la place pour prestations de services). La troisième grande différence est que, en vertu de la convention modèle de l'OCDE, le chantier de construction ou de montage ne peut être considéré comme un établissement stable qu'à condition que sa durée dépasse douze mois³²⁷.

371. Une autre grande différence entre le droit fiscal estonien et la convention modèle est que la loi estonienne définit l'établissement stable de représentant:

If a representative of a non-resident operates in Estonia and is authorised to carry out and repeatedly carries out transactions in the name of the non-resident, such non-resident is deemed to have a permanent establishment in Estonia with respect to the transactions carried out in Estonia by the representative in the name of the non-resident³²⁸.

[Si le représentant d'un non-résident opère en Estonie, qu'il est autorisé à exercer et exerce plusieurs fois la transaction on nom du non-résident, un tel non-résident est considéré comme ayant un établissement stable en Estonie à l'égard des transactions exercées en Estonie par le représentant au nom du non-résident]

³²⁶ Partie 1 de l'article 7 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³²⁷ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire de l'article 5, article 16-20, P. 95-97.

³²⁸ Partie 2 de l'article 7 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

La convention modèle propose une définition plus étroite de l'établissement stable par représentant. D'abord, la convention modèle distingue les agents dépendants de non-résidents et les représentants exerçant les activités à leur propre compte. Seule l'existence d'un agent dépendant (employé ou non par le non-résident) est considérée comme un établissement stable en vertu de la convention modèle de l'OCDE. Si les activités sont exercées par un représentant indépendant du non-résident, un tel représentant ne sera pas considéré comme l'établissement stable d'un non-résident représenté.

Une autre différence entre le droit estonien et la convention modèle est que, en vertu de la convention modèle, il est exigé que le représentant ait « les pouvoirs lui permettant de conclure des contacts au nom de l'entreprise ». Le droit estonien exige seulement que le représentant soit autorisé et exerce plusieurs fois des transactions au nom de l'entreprise. Bien que la pratique des affaires et d'exercice des transactions ne soit pas possible sans conclure des contrats d'affaires, l'interprétation littérale d'une telle norme du droit estonien peut créer une interprétation différente de celle proposée par l'OCDE. D'un autre côté, les deux normes exigent que l'exercice des activités soit régulier.

La troisième différence est que la convention modèle prévoit l'exclusion de toutes les activités qui sont définies au paragraphe 4 de l'article 5 et qui, selon les dispositions du paragraphe 4, ne sont pas considérées comme l'établissement stable. Le droit estonien interne ne prévoit pas une telle exclusion.

372. On peut conclure que la définition d'établissement stable en droit estonien est beaucoup plus large que la définition proposée par le standard du droit fiscal international. Cette différence peut être expliquée par les buts différents du droit fiscal national et du droit fiscal international. Le but du droit fiscal international est seulement de proposer les règles de la répartition du bénéfice imposable entre deux États. Donc, c'est l'intérêt des États contractants de créer des règles claires et faciles à interpréter et à appliquer en pratique. D'autre part, le but du droit fiscal national est d'assurer des ressources financières suffisantes pour le trésor de l'État. Donc ici, il y a intérêt à créer des règles afin que la base imposable soit la plus large possible. Ces intérêts différents influencent les différentes définitions du droit fiscal national et du droit fiscal international.

373. On peut soulever la question de savoir si une telle définition est compatible avec la politique fiscale générale. D'un côté, afin d'attirer plus d'investissements étrangers, l'État estonien n'impose les revenus qu'au moment de la distribution. Comme on l'a vu dans le chapitre I, les bénéficiaires non distribués ne sont pas imposables en Estonie. D'autre part, en définissant l'établissement stable dans son droit fiscal national, l'Estonie utilise une définition beaucoup plus large que la définition proposée par l'OCDE. Une telle définition large pourrait dissuader les investisseurs étrangers d'investir en Estonie.

374. Droit letton. En comparaison avec les critères proposés par l'OCDE, il faut mentionner que la loi lettone ne souligne pas que la place utilisée pour les activités ne doit pas être une « *place fixe* », mais en général, les critères de l'établissement stable sont les mêmes que ceux proposés par l'OCDE.

375. Le droit letton contient aussi d'autres critères qui peuvent résulter de l'existence d'un établissement stable en Lettonie :

- Le non-résident utilise la place pour des constructions où s'exercent des activités de bâtiment, montage, installation ou des activités de surveillance ou consultations liées au bâtiment, au montage et à l'installation ;
- Le non-résident utilise l'équipement ou l'installation, les plates-formes ou les navires spéciaux pour la recherche ou l'acquisition de ressources naturelles ou exerce des activités de surveillance ou consultations liées avec les premières activités ;
- Pendant une ou plusieurs périodes qui ensemble excèdent 30 jours pendant six mois le non-résident fournit des services, y compris les services de consultation, gestion ou technique, en utilisant ses employés ou le personnel associé;
- Le non-résident utilise les activités d'une personne morale, physique ou d'un autre type pour le bénéfice de ses activités industrielles ou commerciales si la personne a le droit et utilise régulièrement le pouvoir de contracter au nom d'un non-résident³²⁹.

376. Le droit letton utilise des critères de l'existence d'établissement stable plus larges que le standard de l'OCDE. D'abord, selon le droit letton, l'établissement stable existe si le non résident exerce des activités de construction (ou des activités liées avec les constructions) sans aucune autre condition liée avec la durée des constructions. Selon le standard de l'OCDE³³⁰, le chantier de constructions est considéré comme établissement stable si la durée dépasse douze mois.

377. Le deuxième point définissant comme établissement stable le non-résident qui exerce des activités d'extraction de ressources naturelles est compatible avec le standard de l'OCDE – la convention modèle (point f du paragraphe 2 de l'article 5) définit également une telle situation comme l'existence d'un établissement stable.

378. Le troisième point est une exception à la pratique officielle de l'OCDE. Comme on l'a déjà analysé, la position contemporaine de l'OCDE ne s'oppose pas à l'imposition des services dans l'État de la prestation des services, mais ce n'est pas une politique recommandée par cette organisation. D'autre part, dans la proposition alternative pour l'imposition des services par l'OCDE, on prévoit d'autres conditions (la période de prestation des services doit excéder 183 jours, le seuil des revenus

³²⁹ Partie 8 de la section 14 de la loi sur les impôts lettone (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

³³⁰ Paragraphe 3 de l'article 5 de la convention modèle. Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire de l'article 5, article 16-20, P. 88.

perçus dans l'État de la source doit excéder 50 % des revenus globaux) qui n'existent pas dans le droit interne letton.

379. Le dernier point est pour souligner la situation quand le non-résident possède sur le territoire de Lettonie un agent ayant le droit de contracter au nom de l'entreprise étrangère. Dans le standard de l'OCDE, l'agent n'est considéré comme un établissement stable que si certaines conditions sont remplies (l'agent n'a pas la qualité d'un agent indépendant, l'agent possède une autorité suffisante pour entrer dans des relations contractuelles au nom de l'entreprise, ce pouvoir doit être utilisé habituellement par un agent). Le droit interne letton ne prévoit aucune condition additionnelle, il suffit qu'un agent possède une autorité pour conclure les contrats au nom de l'entreprise non-résidente et exerce cette autorité.

380. On peut conclure qu'en Lettonie, comme en Estonie, la notion d'établissement stable est beaucoup plus large que le standard de l'OCDE. Comme dans le cas de l'Estonie, on peut expliquer ce phénomène par le fait que, en absence d'obligations internationales, les États sont libres de déterminer la base imposable du bénéfice des entreprises, y compris de définir l'établissement stable. D'autre part, sachant que les trois pays baltes souhaitent attirer les investissements étrangers dans leurs pays, une définition de l'établissement stable plus large que le standard de l'OCDE pourrait dissuader les investisseurs à investir en Lettonie.

381. Droit lituanien. En droit fiscal lituanien, le texte de la loi réserve le pouvoir d'établir les critères de la permanence et d'un agent dépendant pour le gouvernement ou pour autre institution autorisée.

Le ministre des finances, dans son ordonnance du 27 février 2002 N° 54³³¹, a établi les critères selon lesquels l'activité de non-résident est considérée comme une activité permanente, si les deux conditions sont remplies :

- L'activité n'est pas une activité temporaire et ;
- On y exerce le cycle complet des opérations commerciales.

Selon le point 2.1 de l'ordonnance du ministre des finances, l'activité est considérée comme temporaire si la durée des activités ne dépasse pas 6 mois. Si le non-résident exerce les activités ensemble avec des sous-traitants, le temps pendant lequel les sous-traitants ont exercé les activités sur le territoire de Lituanie est pris en considération si les sous-traitants et le non-résident sont liés. De même, si le non-résident n'a pas exercé toutes les étapes du cycle complet des opérations commerciales, même si la période des activités dépassait 6 mois, ce n'est pas considéré comme une activité permanente, sauf les cas où cette étape est une activité autonome de non-résident ou une partie

³³¹ L'ordonnance du ministre des finances de la République de Lituanie du 27 février 2002, N° 54.

d'une activité autonome. Les activités de non-résident sont également considérées comme permanentes, même si elles semblent être une activité temporaire si :

- A cause des activités spécifiques, ces activités sont de courte durée, mais que le cycle complet des opérations commerciales, dont on peut identifier clairement la place des activités en Lituanie et que les revenus gagnés par cette activités sur le territoire de Lituanie, sont les seuls revenus obtenus de cette activité par ce non-résident, ou;
- Le non-résident exerce une activité courte chaque année (mais pendant au moins trois ans) ou une partie de cette activité. Dans ce cas, il faut que le cycle des opérations commerciales soit complet, ou ;
- Le non-résident a perçu pendant une période imposable les revenus de l'activité ou de la partie de l'activité sur le territoire de Lituanie plus de 50 000 LTL (environ 14 500 EUR), sauf si un tel non-résident peut prouver que ces revenus sont inférieurs à 15 % des revenus perçus de cette activité.

Le début des activités sur le territoire de Lituanie est considéré comme le jour du premier contrat.

Dans le même ordre d'idées, le ministre des finances a établi les critères de l'indépendance d'un représentant de non-résident. Le non-résident qui a un représentant sur le territoire de Lituanie n'est pas considéré comme possédant sur le territoire de Lituanie un établissement stable, si un représentant (agent) :

- est indépendant juridiquement et économiquement du non-résident représenté. L'indépendance juridique veut dire que le représentant (agent) a sa clientèle, il a établi un contrat de représentant avec le non-résident représenté dans lequel on a défini les critères de l'indépendance économique. L'indépendance économique veut dire que le représentant perçoit une rémunération pour les services d'intermédiation et couvre lui-même ses dépenses, et ;
- exerce les activités en son nom, et ;
- Les activités habituelles de non-résident correspondent aux activités exercées par le représentant.

Si le représentant correspond à ces critères d'indépendance, le non-résident n'est pas considéré comme possédant en Lituanie un établissement stable sauf quand :

- Bien que le représentant corresponde aux critères de l'indépendance, il représente un seul non-résident et que les revenus de cette activité sont une partie considérable de ceux du non-résident représenté et/ou du représentant ;

- Le représentant remplit les exigences des critères de l'indépendance seulement par la forme, non par le contenu.

D'un autre côté, le non-résident représenté par un représentant en Lituanie n'est pas considéré comme possédant un établissement stable si :

- Le représentant, bien qu'il donne au non-résident un rapport sur ses activités de représentation, remplit les critères d'un représentant indépendant ;
- Le représentant remplit les critères d'un représentant dépendant seulement par sa forme, non par son contenu.

382. On peut voir la tendance que le droit lituanien est en principe inspiré par le commentaire de l'OCDE qui prévoit en principe les mêmes règles en matière de « permanence » des activités ainsi que l'établissement permanent par voie de l'agent d'une entreprise représentée.

383. On peut soulever la question de savoir comment le juge national fiscal doit interpréter la définition de l'établissement stable en droit fiscal en cas d'absence d'une convention fiscale (cas où on applique seulement le droit fiscal interne). Est-ce que le juge est pleinement libre d'interpréter cette norme du droit fiscal interne, en suivant seulement les traditions et règles de l'interprétation de son système de droit ? Ou doit-il prendre en considération les travaux de l'OCDE (la convention modèle, son commentaire, les autres rapports et ouvrages concernant ce sujet) en tant que source d'inspiration ? On ne peut pas donner de réponse unique à cette question. D'un côté, en cas d'absence de convention, la situation est réglée seulement par les normes du droit interne. Suivant cette logique, on pourrait affirmer que le juge ne doit pas être obligé de prendre en considération les exigences du droit fiscal international, parce que, en l'absence de convention fiscale, son État n'a pas pris d'obligations du droit fiscal international applicables à cette situation. Comme aucune norme ne règle cette situation, le juge est libre d'interpréter les normes du droit fiscal interne à sa guise. Mais, d'un autre côté, le juge, en interprétant ces normes, ne doit pas oublier que cette situation dépasse quand même les frontières d'un seul État (il existe un élément international). Donc l'explication du droit fiscal international (y compris les normes de nature purement interne) peut influencer les personnes ressortissant d'autres juridictions et même les relations fiscales internationales de son État avec les autres États avec lesquels il n'existe pas de conventions fiscales, particulièrement, si une telle interprétation pourrait devenir un précédent à l'avenir (cas des institutions judiciaires fiscales d'État les plus hautes, comme le Conseil d'État en France ou le *Bundesfinanzhof* en Allemagne). Un des juristes lituaniens les plus respectés, ancien juge de la Cour Suprême de Lituanie, Valentinas Mikelėnas³³² affirme, que, au cas où la norme a été

³³² Valentinas Mikelėnas.. Lietuvos aukščiausiojo Teismo ir Šveicarijos Liucernos universiteto Internacionalizuotos ir europeizuotos privatinės teisės tyrimų centro 2008 m. balandžio 18 d. surengtos tarptautinės konferencijos PRIVATINĖS

transposée en droit interne du droit étranger ou dans les règles du droit international, le juge national est obligé d'utiliser la méthode comparée et même de prouver sa décision par la pratique du droit international et étranger. Sachant que les règles du droit fiscal international (même les normes purement internes) sont inspirées par les travaux de l'OCDE, il est clair que le juge national ne pourra ignorer le contexte international de ces normes et devra les interpréter en vertu des exigences du droit fiscal international (en vertu des sources de nature internationale du droit fiscal international, par exemple, les travaux de l'OCDE). Mais, d'autre part, en interprétant ces règles, le juge national ne doit pas oublier la nature nationale de ces normes (même si ces normes étaient transposées dans un droit fiscal national inspiré par les sources étrangères ou internationales) et les interpréter en respectant les règles et traditions de son système juridique. C'est-à-dire que le juge doit utiliser les sources internationales ou étrangères comme une aide à l'interprétation, mais seulement si une telle interprétation en vertu des sources internationales et étrangères n'est pas contraire au sens des normes internes en vertu du contexte du droit interne. En revanche, si une interprétation en vertu des sources internationales et étrangères est contraire au sens de la norme interprétée en droit interne, la priorité doit être donnée à l'interprétation en vertu du droit interne.

384. En conclusion, on peut constater que les définitions d'établissement stable en droit fiscal international interne des pays baltes sont en principe inspirées par les idées et travaux de l'OCDE. Mais elles ne sont pas identiques. Chaque pays utilise ses propres définitions, qui ne sont pas absolument identiques. Cela n'est pas particulier dans le contexte européen: les pays d'Europe utilisent des définitions variées et différentes d'établissement stable pour les buts du droit fiscal international interne.

385. Sachant que les trois pays baltes souhaitent attirer les investissements étrangers et essayent de créer un environnement fiscal favorable pour les investissements étrangers, on peut soulever la question de savoir si la définition large de l'établissement stable est un bon choix pour les pays baltes. La définition de l'établissement stable identique à la définition proposée par l'OCDE serait un meilleur choix, parce que cela pourrait proposer plus d'attractivité pour les systèmes fiscaux des pays baltes. Donc on pourrait proposer pour les pays baltes, au lieu d'utiliser leurs propres définitions d'établissement stable dans le droit fiscal interne, d'utiliser la définition de l'OCDE.

386. D'un autre côté, la définition de l'établissement stable du droit interne n'est applicable qu'en cas d'absence de convention entre les deux pays. Au cas où existe une convention, on applique la

définition de la convention. Pour cette raison, il faut bien comprendre quelles sont les particularités de la pratique conventionnelle des pays baltes en matière de définition d'un établissement stable.

§ 2. Les particularités des définitions de l'établissement stable en droit conventionnel des pays baltes

387. On a constaté qu'en principe les définitions de l'établissement stable en droit interne sont inspirées par la convention modèle de l'OCDE. Le modèle de la convention fiscale est aussi utilisé comme point de départ dans les négociations pour conclure la future convention fiscale. Toutefois, il existe certaines particularités en droit fiscal conventionnel des pays baltes. D'abord, ce sont les dispositions concernant la durée du chantier. Ensuite, les dispositions concernant l'établissement stable – représentant sont aussi souvent différentes de la convention modèle de l'OCDE.

A. Les dispositions concernant la durée du chantier

388. Le standard de la convention modèle de l'OCDE est qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois³³³. Toutefois, dans la pratique conventionnelle des pays baltes le chantier est souvent considéré comme un établissement stable, si sa durée dépasse 6 mois ou 9 mois (cela dépend du pays contractant). On peut voir que les trois pays baltes appliquent le même délai avec le même pays contractant. Donc, on peut conclure que la durée d'un délai est plutôt proposée par un autre pays que par un des pays baltes. Toutefois, une telle position correspond à l'intérêt des pays baltes à définir l'établissement stable de manière plus large que la convention modèle. Les pays baltes, en tant qu'économies en croissance attirent beaucoup d'investissements étrangers, y compris des constructeurs. Donc l'intérêt naturel des ministères des finances des pays baltes est d'imposer ces chantiers sur une base plus large. Toutefois, d'un autre côté, une telle pratique pourrait dissuader les investisseurs étrangers d'ouvrir des chantiers dans les pays baltes, parce que, souvent, l'investisseur étranger, avant la décision définitive d'investir, évalue sa situation fiscale. Et donc l'imposition des chantiers dans les pays baltes en fonction d'un délai plus court que dans la convention modèle de l'OCDE pourrait dissuader les investisseurs dans le secteur de la construction à investir dans les pays baltes.

389. Une autre particularité des définitions de l'établissement stable dans les conventions fiscales des pays baltes est la définition des chantiers qui sont considérés comme faisant l'établissement stable.

³³³ Partie 3 de l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE.

On peut voir la tendance générale d'une pratique conventionnelle des pays baltes à élargir une telle définition :

<p><i>A building site, a construction, assembly or installation project or <u>a supervisory (some countries - or consultancy) activity connected therewith</u> constitutes a permanent establishment only if such site, project or activity lasts for a period of more than X months.</i></p>	<p><i>Un chantier de construction, un projet de construction ou de montage ou <u>d'une surveillance (dans certains pays - ou de conseil) qui est une activité connectée avec la première</u>, constitue un établissement stable seulement si ce chantier, projet ou activité dure pendant une période de plus de X mois.</i></p>
---	--

Donc, en vertu d'une grande partie des conventions fiscales, sont considérés comme des établissements stables non seulement les chantiers de construction, mais aussi les chantiers de surveillance ou de conseil. Comme le délai plus court, c'est aussi une tendance à élargir la base imposable des établissements stables.

390. Il est intéressant de noter que la cour suprême administrative de Lituanie, dans sa décision du 1^{er} mars 2010³³⁴, a eu une occasion d'interpréter les dispositions de la convention lituano-polonaise. Selon le raisonnement de la cour, la circonstance définissant le fait de l'existence de l'établissement stable est la durée des chantiers. La durée doit être calculée à partir du jour de la première transaction.

391. Il faut remarquer la particularité de la convention de l'Estonie avec les États-Unis. La convention avec les États Unis est basée partiellement sur la convention modèle des Etats Unis. Pour cette raison, l'article 5 (établissement stable) est différent de celui de la convention modèle de l'OCDE. La partie 3 est formulée selon le modèle des Etats Unis (différemment pour les conventions États-Unis – Lituanie et États Unis – Lettonie):

<p><i>The term "permanent establishment" also includes a building site or construction or installation project, <u>or an installation or drilling rig or ship used for the exploration or exploitation of natural resources, but only if it lasts more than 6 months.</u></i></p>	<p><i>Le terme «établissement stable» comprend également un chantier de construction ou projet de construction ou d'installation, <u>ou une plate-forme d'installation de forage ou un navire utilisé pour l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles, mais seulement si elle dure plus de 6 mois.</u></i></p>
---	---

A la différence du modèle des États Unis, la durée prévue est de 6 mois, et non de 12 mois comme dans la version standard du modèle.

Aussi, dans un commentaire de la convention proposé par le département du Trésor des États Unis, on propose une interprétation différente de la partie 4 de l'OCDE: « Dans le modèle des États-Unis, toute combinaison des activités autre n'est pas réputée donner naissance à un établissement stable, sans l'exigence supplémentaire que la combinaison, à la différence de chaque activité constitutive, soit préparatoire ou auxiliaire. Il est supposé que si des activités préparatoires ou auxiliaires sont combinées, la combinaison en général sera également d'un caractère qui est

³³⁴ La décision de la cour suprême administrative de la République de Lituanie 1^{er} mars 2010.

préparatoire ou auxiliaire. Si, toutefois, ce n'est pas le cas, un établissement stable peut résulter d'une combinaison d'activités ».

392. Ces particularités montrent que pour chaque pays balte ainsi pour que le pays contractant on utilise les règles spécifiques de l'interprétation ou de l'application d'une durée des chantiers, bien que souvent les dispositions concernant la durée des chantiers sont proposées par un autre pays et pas par un des pays baltes.

393. En conclusion, on peut constater la tendance générale de la pratique conventionnelle des pays baltes à élargir la définition de la notion d'établissement stable en comparaison avec la convention modèle de l'OCDE. On peut souligner deux aspects d'une base élargie d'une telle définition : la durée plus courte des chantiers (6 ou 9 mois au lieu de 12 mois) et la considération comme établissement stables des chantiers de surveillance ou de conseil.

B. Les dispositions concernant l'établissement stable – représentant

394. La convention modèle de l'OCDE prévoit qu'on considère un représentant comme l'établissement stable d'une entreprise non résidente lorsque un tel représentant n'est pas un représentant indépendant, opérant pour son propre compte. La plupart des conventions des trois pays baltes contiennent une partie supplémentaire qui précise les critères de l'indépendance d'un représentant :

<i>However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise {Austria, Allemagne, Azerbaijan, Belgium, France, Allemande, Greece, Hungary, Ireland, Italy, Korea, Switzerland, USA, Turkey, Singapore, - and where the conditions between the agent and the enterprise differ from those which would be made <u>between independent persons</u>}, he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph {Austria, Azerbaijan, Belgium, France, Germany, Hungary, Ireland, USA, Turkey, Singapore - In such case the provisions of paragraph 5 shall apply.}</i>

<i>Toutefois, lorsque les activités d'un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise {Autriche, Azerbaïdjan, Belgique, France, Allemagne, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Corée, Suisse, États Unis, Turquie, Singapour - et où les conditions entre l'agent et l'entreprise diffèrent de celles qui seraient convenues <u>entre des personnes indépendantes</u>}, il ne sera pas considéré comme un agent d'un statut indépendant au sens du présent paragraphe {Autriche, Azerbaïdjan, Belgique, France, Allemagne, Hongrie, Irlande, États Unis, Turquie, Singapour- Dans ce cas, les dispositions du paragraphe 5 s'appliquent.}</i>

De telles dispositions exigent qu'un agent, pour être considéré comme un agent indépendant, doit remplir les conditions d'exercice des transactions avec l'entreprise représentée dans les conditions de la pleine concurrence. Une différence par rapport à la convention modèle de l'OCDE est que la pratique conventionnelle des pays baltes exige que, afin de considérer un représentant comme un représentant indépendant il faut que les transactions entre un tel représentant et une entreprise non-résidente représentée soient faites dans les conditions de la pleine concurrence.

395. Il faut marquer certaines particularités du droit conventionnel lituanien. Concernant les dispositions de l'établissement stable – représentant (paragraphe 5), il faut mentionner qu'on exige l'utilisation permanente de son mandat pour être considéré comme un établissement stable.

Concernant les dispositions sur le représentant indépendant (paragraphe 6), l'administration fiscale lituanienne souligne deux aspects de l'indépendance d'un représentant vis-à-vis du non résident:

- **L'indépendance juridique** – veut dire que le représentant est responsable des résultats de son travail, mais il n'est pas directement contrôlé par le non-résident. S'il obtient des instructions détaillées d'un non-résident, un tel résident ne peut pas être considéré comme indépendant.
- **L'indépendance économique** – le critère crucial est la personne qui couvre les dépenses du représentant. Si les dépenses sont couvertes par le non-résident représenté – un tel représentant n'est pas considéré comme indépendant. A contrario, si le représentant couvre lui-même ses dépenses, il est considéré comme indépendant.

Un autre facteur déterminant le statut d'un représentant comme indépendant ou non indépendant est la rémunération d'un résident. Si la rémunération d'un représentant est fixée indépendamment des résultats, un tel représentant n'est pas considéré comme indépendant. Un tel critère est une particularité lituanienne parce que ce n'est pas dans la dernière version du commentaire de la convention modèle de l'OCDE.

396. Les institutions judiciaires lituaniennes, notamment la commission des contentieux fiscaux, utilisent le commentaire de la convention-modèle de l'OCDE comme un moyen d'interprétation³³⁵ des dispositions de l'article 5 des conventions fiscales. Donc, les institutions judiciaires lituaniennes, comme les institutions de la plupart des pays³³⁶, prennent en considération le commentaire de la convention de l'OCDE, bien qu'officiellement ce commentaire n'est pas une source obligatoire.

397. Cette particularité montre, que, comme dans le cas des chantiers, les dispositions conventionnelles concernant le représentant en tant que l'établissement stable sont interprétées dans chaque pays suivant les traditions juridiques particulières d'un tel pays, bien qu'en principe ces dispositions sont inspirées par la convention modèle de l'OCDE.

³³⁵ La décision de la Commission des contentieux fiscaux du 20 février 2009, N° S- 44 (7-5/2009); La décision de la Commission des contentieux fiscaux du 3 août 2009, N° S-209(7-187/2009); La décision de la Commission des contentieux fiscaux du 9 février 2010, N° S-48(7-420/2009); La décision de la Commission des contentieux fiscaux du 2 octobre 2009, N° S-299(7-251/2009).

³³⁶ Guglielmo Maisto. Courts and Tax Treaty Law. IBFD. Vol. 3. EC and International Tax Law Series. P. 194.

398. On peut conclure que les pays baltes utilisent la base de l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE pour leur pratique conventionnelle fiscale. Mais on peut aussi observer des tendances de divergence avec la pratique de l'OCDE communes aux trois pays:

- **La durée des chantiers** – le standard de l'OCDE est de 12 mois. Mais, dans la pratique conventionnelle des pays baltes la grande partie des conventions prévoient une durée de 9 mois ou 6 mois, avec un grand nombre de pays.
- **L'établissement stable - représentant** – le représentant n'est pas considéré comme ayant un statut de représentant indépendant, si la presque totalité des contrats sont conclus au nom de l'entreprise ou si les transactions entre un tel représentant et une entreprise non-résidente représentée ne sont pas faites dans les conditions de la pleine concurrence.

Aussi, certaines formulations des conventions avec certains pays partenaires sont utilisées dans les conventions des pays baltes avec le même pays partenaire. La pratique conventionnelle est un miroir de la politique fiscale.

D'un autre côté, il faut souligner la tradition de chaque pays à interpréter les dispositions concernant la définition d'un établissement stable indépendamment, suivant les traditions juridiques de ce pays.

399. Donc, on peut faire quelques conclusions sur la définition d'établissement stable.

Premièrement, les pays baltes utilisent la définition d'établissement stable proposée par l'OCDE comme un point de départ pour formuler les définitions du droit interne et conventionnel. L'idée générale des définitions du droit interne est inspirée par l'OCDE. Ainsi, la définition employée dans les conventions fiscales des pays baltes est empruntée à la convention-modèle de l'OCDE.

D'autre part, les définitions de l'établissement stable en droit fiscal interne ne sont pas identiques à celles proposées par l'OCDE. On peut même voir une tendance à appliquer cette définition dans le droit interne plus largement que la définition proposée par l'OCDE. Par exemple, l'OCDE exige que la durée des chantiers soit de 12 mois pour être considérée comme l'établissement stable, le droit des pays baltes exige une durée de 6 mois (Lituanie) ou même aucune période définie (Lettonie). Un autre exemple pourrait être la définition du droit fiscal interne des pays baltes plus large que la définition proposée par l'OCDE d'agent comme établissement stable.

Deuxièmement, les définitions employées dans les conventions fiscales conclues par les pays baltes sont aussi inspirées par l'OCDE. C'est évident, parce que presque la totalité des conventions fiscales des pays baltes (sauf les conventions avec les États-Unis) sont inspirées par la convention-modèle de l'OCDE. Donc, il est normal que les pays baltes, comme une grande partie du monde,

prennent la convention-modèle de l'OCDE comme point de départ dans les négociations concernant la convention fiscale.

Troisièmement, il ne faut pas oublier que la convention fiscale est un résultat de négociations bilatérales. Dans ces négociations, chaque pays partie à la convention future a son propre intérêt pour définir l'établissement stable. Cet intérêt est inspiré par la définition d'établissement stable en droit fiscal interne. C'est-à-dire qu'il faut chercher un compromis entre les deux propositions de la définition. Donc, le résultat est qu'automatiquement on aura des définitions variées d'établissement stable avec des pays partenaires différents. On peut y voir la tendance de la pratique conventionnelle des pays baltes à élargir la définition d'établissement stable. Les meilleurs exemples d'une telle tendance pourraient être la durée des chantiers (la grande partie des conventions fiscales des pays baltes prévoit une durée inférieure à la convention-modèle de l'OCDE) ou l'établissement stable – représentant (la grande partie des conventions fiscales des pays baltes prévoit des dispositions définissant la présence d'un représentant comme l'établissement stable, contrairement à la convention-modèle de l'OCDE). Donc, les pays baltes « transposent » leur tendance du droit fiscal interne à élargir la définition de l'établissement stable aussi en droit fiscal conventionnel.

400. On peut poser la question de savoir si cette stratégie est la meilleure pour attirer les investissements étrangers. La définition plus large de l'établissement signifie une base imposable plus large des revenus d'activité des non-résidents. Sachant que dans la politique étrangère économique chaque pays balte souhaite attirer les investissements, l'élargissement de la base imposable ne semble pas le meilleur choix pour la politique fiscale. En revanche, l'utilisation de la définition proposée par l'OCDE de l'établissement stable dans le droit fiscal national et la pratique communautaire pourrait donner une image d'un système fiscal stable et attractif au niveau international. D'un autre côté, une personne souhaitant investir à l'étranger analyse souvent la situation fiscale internationale, en tenant compte des particularités de sa propre situation.

401. On a aussi constaté une tendance à interpréter les dispositions définissant l'établissement stable par chaque pays indépendamment, suivant les traditions juridiques de ce pays. Sachant que la plupart des pays du monde ont leurs propres traditions de l'interprétation des dispositions conventionnelles, on ne peut pas affirmer que c'est une particularité des pays baltes.

Section 2. Les principes généraux de l'imposition des établissements stables dans les pays baltes

402. Le premier but du droit fiscal international est de supprimer la double imposition. Un des plus importants instruments pour atteindre ce but est la conception de l'établissement stable, qui est utilisé en cas de répartition du bénéfice imposable des revenus d'activité des entreprises. Donc, dans cette section, on va étudier d'abord les principes généraux du bénéfice imposable dans les pays baltes. Ensuite, on verra les tendances du droit conventionnel des pays baltes.

§ 1. Les principes généraux de l'imposition des établissements stables du droit national des pays baltes

403. Dans les trois pays baltes la fiscalité des entreprises est définie selon des logiques différentes, comme on a déjà constaté.

La Lituanie et la Lettonie utilisent les principes traditionnels de la détermination de la notion des revenus et des règles du calcul du bénéfice imposable. La notion de revenus dans ces pays englobe tous les types des revenus perçus ou gagnés par le contribuable. Le fait générateur est le moment d'obtention de ces revenus. Le bénéfice imposable est calculé en fonction du résultat comptable après des corrections fiscales. Le bénéfice imposable est calculé en vertu du résultat comptable après certaines corrections des déductions.

En Estonie, contrairement à ses voisins baltes, la notion de revenu englobant tous les types des revenus perçus ou obtenus n'existe pas. La loi donne seulement la liste des paiements faits par une entreprise au bénéfice des personnes tierces quand on considère que ces paiements sont le fait générateur de l'impôt sur le revenu. Les règles de calcul du bénéfice imposable n'existent pas non plus, parce que les montants payés en vertu de la loi sont aussi les bénéfices imposables.

404. Sachant que dans les différents pays baltes le bénéfice imposable est calculé en vertu de principes différents, il est nécessaire d'étudier les principes de l'imposition des revenus des établissements stables. On va d'abord analyser les principes de l'imposition des revenus des établissements stables dans les systèmes où le bénéfice imposable des entreprises est calculé en vertu du principe traditionnel :

Le bénéfice imposable = revenus perçus – revenus non imposables – les déductions

Ensuite, on a déjà constaté que le système de l'imposition des revenus en Estonie est très innovant. On n'impose que les revenus distribués qui sont énumérés dans la loi. Donc il est très important de voir comment, dans ce système, on impose les établissements stables.

A. Les principes de l'imposition des revenus des établissements stables dans les systèmes traditionnels du calcul du bénéfice imposable

405. En vertu des principes traditionnels de l'imposition des revenus d'activités, le bénéfice imposable d'un établissement stable est calculé en fonction des revenus perçus par cet établissement stable moins les revenus non imposables et les déductions.

406. Le droit lituanien en principe suit ce principe. L'article 4 de la loi sur l'impôt sur le bénéfice³³⁷ prévoit que la base imposable des établissements stables établis sur le territoire de Lituanie est :

- Les revenus perçus par les établissements stables ;
- Les revenus des télécommunications internationales perçus par les établissements stables ;
- 50 % des revenus des transports qui commencent en Lituanie et finissent à l'étranger ou commencent à l'étranger et finissent en Lituanie et qui sont attribués pour les établissements stables établis en Lituanie;
- les revenus perçus à l'étranger qui sont attribués pour les établissements stables établis en Lituanie.

Donc, les revenus de l'établissement stable en Lituanie du non-résident sont considérés comme l'ensemble des revenus, c'est-à-dire les revenus perçus en Lituanie et les revenus de cet établissement stable établi en Lituanie perçus à l'étranger (les revenus globaux ou *worldwide taxation*).

L'article 11 de la loi sur l'impôt sur le bénéfice prévoit les règles de calcul du bénéfice imposable des établissements stables des non-résidents établis en Lituanie. Le bénéfice imposable est calculé selon la formule :

Le bénéfice imposable des établissements stables = revenus perçus – revenus non imposables – les déductions loïsibles des montants limités – la déduction liées avec les revenus d'un établissement stable

Le règlement du gouvernement du 5 mars 2002, N° 321³³⁸ précise ce que signifient les déductions liées avec les revenus d'un établissement stable :

- les dépenses réellement dépensées et nécessaires pour obtenir le bénéfice d'un établissement stable ;

³³⁷ Partie 3 de l'article 4 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

³³⁸ Le règlement du gouvernement du 5 mars 2002 N° 321, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2002, N° 26-931.

- les autres dépenses réellement dépensées et liées directement à un tel établissement stable ou une partie des dépenses, calculées en proportion entre le bénéfice de non-résident et le bénéfice d'un établissement stable, y compris :
 - les intérêts, payés comme une contrepartie pour la dette utilisée par l'établissement stable, ou la partie des intérêts, proportionnelle à la partie des dettes utilisées par un établissement stable ;
 - les redevances (y compris les redevances pour les droits voisins), les contreparties pour le droit d'utilisation d'un objet de la propriété industrielle, la franchise, ou la contrepartie pour le secret industriel, commercial ou scientifique et la contrepartie pour la violation des droits d'auteurs ou droits voisins, payés pour les droits ou informations utilisés par l'établissement stable ou la partie proportionnelle à la partie des revenus du non-résident et les revenus d'un établissement stable ;
 - la partie des dépenses qui ont été dépensées par le non-résident comme contrepartie pour la propriété industrielle, à condition que cette propriété industrielle soit utilisée par l'établissement stable. La dépense d'acquisition de la propriété intellectuelle, calculée proportionnellement à la relation entre les revenus d'un établissement stable et les revenus du non-résident, peut être déduite seulement pendant la période où ils étaient perçus et seulement si la propriété industrielle est utilisée pour gagner les revenus d'un établissement stable;
- Ces dépenses ne peuvent être déduites qu'une seule fois :
- On ne peut pas déduire les dépenses, si le non-résident est enregistré ou autrement organisé dans des territoires d'imposition faible (la liste est établie par le ministre des finances).

Le règlement³³⁹ donne aussi la liste des dépenses qui ne peuvent pas être déduites :

- Certaines dépenses, qui ne peuvent pas être déduites en vertu de la loi sur l'impôt sur le bénéfice³⁴⁰ ;

³³⁹ Le point 6 d'un règlement du gouvernement du 5 mars 2002 N° 321, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2002, N° 26-931.

³⁴⁰ L'article 31 de la loi sur l'impôt sur le bénéfice donne la liste des dépenses qui ne peuvent pas être déduites:

- La taxe sur la valeur ajoutée ;
- Les paiements de retard et autres paiements de sanctions payés au bénéfice du fisc de l'état ;
- Les intérêts ou autres types des paiements pour le retard ;
- Les parties des déductions loaisibles excédant les montants loaisibles ;
- Les paiements versés plus de 18 mois auparavant, mais qui étaient réellement liés avec les résidents des territoires d'imposition faible ;
- Les cadeaux (sauf les cadeaux pour ses propres employés) ;
- Les paiements sans documents requis ;
- L'indemnisation pour le dommage fait par le contribuable ;

- Les dépenses liées avec la gestion d'un tel établissement stable ;
- Les intérêts payés par l'établissement stable au bénéfice de son non-résident (l'entreprise mère), sauf les intérêts payés par l'établissement stable au bénéfice de son non-résident (établissement de crédit) en contrepartie de l'utilisation du capital d'un non-résident (établissement de crédit) pour gagner les revenus d'un établissement stable ;
- Les redevances (y compris les redevances pour les droits voisins), les contreparties pour le droit d'utilisation d'un objet de la propriété industrielle, la franchise, ou la contrepartie pour le secret industriel, commercial, scientifique et la contrepartie pour la violation des droits d'auteurs ou droits voisins, payés par l'établissement stable au bénéfice du non-résident, si un tel non résident reçoit les redevances ou les contreparties.

Si le non-résident possède quelques établissements stables sur le territoire de la Lituanie, le bénéfice de ces établissements stables est calculé et imposable séparément si deux conditions sont remplies³⁴¹ :

- Les activités exercées par l'établissement stables sont différentes, et ;
- Les établissements stables, qui exercent des activités différentes, sont gérés séparément;

En calculant séparément le bénéfice imposable des quelques établissements stables, on ne peut pas diminuer le bénéfice imposable d'un établissement stable par les revenus non imposables perçus par un autre établissement stable. De même, les dépenses faites par un établissement stable ne peuvent pas être augmentées par les déductions loïsibles et les déductions loïsibles des montants limités perçus par un autre établissement stable³⁴².

On considère que les activités d'un établissement stable d'un non-résident commencent le jour de la première transaction. La fin d'un établissement stable est le jour de la fin de toutes les transactions. Si les transactions sont interrompues temporairement (par exemple, à cause de la saison),

-
- Les dividendes ;
 - Les dépenses qui ne sont pas nécessaires pour gagner les revenus ;
 - Les erreurs et corrections de comptabilité des années fiscales précédentes (en vertu de la loi comptable) ;
 - La réévaluation des actifs et des passifs, sauf les dérivées financières pour gérer le risque ;
 - La taxe sociale ;
 - Les déductions loïsibles et les déductions loïsibles de montants limités qui sont faits pour gagner les revenus qui, en vertu de la loi, sont considérées comme les revenus non imposables ;
 - Les dépenses liées avec les revenus perçus de transportation internationale maritime, si le contribuable a choisi d'appliquer l'impôt fixe pour les revenus des transports internationaux maritimes ;
 - Les déductions loïsibles et les déductions loïsibles des montants limités des établissements stables des résidents de Lituanie, établis sur le territoire d'états de l'espace économique européen avec lesquels la Lituanie a fait les conventions fiscales et ces établissements stables sont assujettis à l'impôt sur le bénéfice ou un impôt similaire.

³⁴¹ Le point 7 d'un règlement du gouvernement du 5 mars 2002 N° 321, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2002, N° 26-931.

³⁴² Le point 8 d'un règlement du gouvernement du 5 mars 2002 N° 321, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2002, N° 26-931.

ce n'est pas considéré comme la fin d'un établissement stable³⁴³. L'année fiscale d'un non-résident doit coïncider avec l'année calendaire (l'année civile). L'établissement stable a le droit de demander une dérogation à cette règle à l'administration fiscale centrale à cause des particularités de ces activités. La première année fiscale d'un établissement stable, c'est l'année où cet établissement stable devait être ou a été enregistré. La dernière année fiscale d'un établissement stable est l'année à partir du premier jour de telle année jusqu'au jour de terminaison des activités. Si l'établissement stable est cédé à un autre non-résident et que l'année fiscale de l'acquéreur ne coïncide pas avec l'année calendaire (l'année civile), l'année fiscale d'un établissement stable peut être définie à nouveau.

Le commentaire de la loi précise que, au cas où le non-résident exerce ses activités en Lituanie par quelques établissements stables, les revenus de chaque établissement stable sont pris en considération séparément.

Selon le commentaire, l'établissement stable est considéré comme un contribuable séparé ou une unité séparée. Les revenus attribués à cet établissement stable sont calculés en fonction du montant de revenus qu'on peut espérer au cas où cet établissement stable est une entité séparée, de quels droits et obligations sont attribués à cet établissement stable en exerçant les fonctions confiées à cet établissement stable, et quels actifs et passifs sont attribués à cet établissement stable.

Le commentaire précise aussi que, au cas où l'unité étrangère exerce des activités en Lituanie par un établissement stable qui exerce des activités de surveillance, livraison, production d'équipement commercial, industriel ou scientifique, installation, construction ou autres activités similaires et qu'une ou plusieurs étapes sont exercées en Lituanie et une ou plusieurs étapes le sont à l'étranger, les revenus imposables sont seulement les revenus perçus à cause des activités exercées en Lituanie. Cette notion est applicable quand les activités exercées en Lituanie et à l'étranger sont séparées, et que la rémunération pour les activités est aussi séparée dans les contrats ou dans les autres documents.

407. Bien que le sujet principal de cette thèse doctorale ne soit pas la problématique des prix de transfert, il faudra en analyser les aspects les plus importants afin de mieux comprendre le système de la division de la répartition du bénéfice en présence d'établissement stable.

408. Les règles des prix de transfert sont établies par l'ordre du ministre des finances³⁴⁴. Les règles concernant les prix de transfert, comme en Lettonie et Estonie, sont inspirées par les travaux de

³⁴³ Le point 2 d'un règlement du gouvernement du 5 mars 2002 N° 321, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2002, N° 26-931.

³⁴⁴ L'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril, 2004. VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).

l'OCDE, l'ordre même donne la référence à la recommandation de l'OCDE concernant les prix de transfert³⁴⁵. Pour calculer le prix de transfert, la Lituanie utilise les méthodes proposées par l'OCDE:

- Méthode du prix comparable³⁴⁶;
- Méthode du prix de revente³⁴⁷;
- Méthode des dépenses³⁴⁸;
- Méthode du profit distribué³⁴⁹;
- Méthode de rentabilité de transaction³⁵⁰.

Les principes de ces méthodes sont inspirés par l'OCDE ainsi que les règles concernant l'application des prix de transfert pour les règles de documentation, intra-groupe services et la propriété intellectuelle. Mais, en revanche, le droit lituanien donne la préférence à la méthode du prix comparable, quand les circonstances le permettent³⁵¹. Les recommandations de l'OCDE donnent la préférence seulement pour les méthodes traditionnelles (méthode du prix comparable, méthode du prix de revente, méthode des dépenses) par rapport aux autres méthodes, sans distinguer laquelle des méthodes traditionnelles est la meilleure et préférable³⁵². Dans sa doctrine, la Commission des contentieux fiscaux a expliqué que la raison d'être des règles des prix de transfert doit aider l'entreprise multinationale à calculer les impôts dans chaque État où le bénéfice pourrait être imposable de manière juste et précise et doit aussi aider l'administration fiscale à vérifier que les impôts ont été calculés de manière juste et précise³⁵³. L'administration fiscale, en calculant le prix de transfert ou vérifiant le prix de transfert calculé par le contribuable, doit fonder ses décisions par les règles de prix de transfert³⁵⁴.

³⁴⁵ Point 78 de l'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril, 2004. VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).

³⁴⁶ Point 24 de l'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril, 2004. VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).

³⁴⁷ Point 27 de l'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril, 2004. VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).

³⁴⁸ Point 34 de l'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril, 2004. VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).

³⁴⁹ Point 40 de l'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril 2004. VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).

³⁵⁰ Point 46 de l'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril 2004. VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).

³⁵¹ Point 22 de l'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril 2004. VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).

³⁵² OECE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD July 2010.

http://www.svcmscentral.com/SVsitefiles/nlc/contenido/doc/073214_OECD%20TP%20Guidelines%20June%202010.pdf P. 59-60.

³⁵³ La décision du 23 novembre 2007 N° S-216(7-200/2007) de la Commission des contentieux fiscaux.

³⁵⁴ La décision du 16 janvier 2009 S-24(7-309/2008) de la Commission des contentieux fiscaux.

409. Si un résident fiscal lituanien a subi des pertes pendant l'année fiscale, le droit fiscal lituanien permet en principe l'utilisation des pertes pour diminuer le bénéfice imposable³⁵⁵. Les pertes peuvent être utilisées pendant une période indéfinie, mais on ne peut plus les utiliser, si le contribuable ne continue plus les activités qui étaient les causes des pertes³⁵⁶. La loi lituanienne ne permet pas d'utiliser les pertes des établissements stables des entreprises lituaniennes établis à l'extérieur de la Lituanie qui, en vertu des lois du pays d'accueil, sont considérées comme les contribuables du pays d'accueil³⁵⁷.

410. D'un autre côté, la loi fiscale ne permet pas d'utiliser les pertes subies par les sociétés étrangères du groupe pour diminuer le bénéfice imposable d'un établissement stable établi en Lituanie, bien qu'en principe la loi fiscale permet de diminuer (sous certaines conditions) par ces pertes le bénéfice imposable d'une unité lituanienne³⁵⁸. On peut s'interroger sur la compatibilité d'un tel traitement différent des sociétés résidentes en Lituanie d'une part et les établissements stables des non-résidents se trouvant en Lituanie avec l'esprit de l'arrêt *Saint Gobain* d'autre part. Donc, on peut constater que le droit fiscal lituanien, dans le champ de la fiscalité des groupes, n'est pas compatible avec les exigences du droit communautaire. On peut proposer de modifier la loi fiscale, en prévoyant aussi la possibilité de diminuer le bénéfice imposable des établissements stables des non-résidents se trouvant en Lituanie par les pertes des sociétés étrangères des mêmes groupes dans les mêmes conditions que pour les sociétés résidentes.

411. En vertu du droit lituanien, on impose les établissements stables en vertu de leurs revenus mondiaux. C'est-à-dire que **la Lituanie impose les revenus d'activité des établissements stables en vertu du principe de mondialité des revenus imposables.**

412. En droit letton, le bénéfice imposable d'un établissement stable est aussi calculé suivant les principes traditionnels. En vertu de la loi lettonne³⁵⁹, la base imposable d'un bureau d'un représentant permanent (*permanent representative office* en anglais) est les revenus perçus en Lettonie et à l'étranger. Si le non-résident exerce des activités économiques directes (y compris le commerce ou la prestation des services) et en même temps possède un établissement stable sur le territoire de Lettonie,

³⁵⁵ Partie 1 de l'article 30 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

³⁵⁶ Partie 4 de l'article 30 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

³⁵⁷ Partie 5 de l'article 30 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

³⁵⁸ Partie 4 de l'article 56-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

³⁵⁹ Partie 2 de la section 3 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

les revenus des activités économiques exercées en Lettonie doivent être intégrés au bilan d'un établissement stable et l'impôt doit être payé³⁶⁰.

413. La loi lettone précise aussi, que le revenu imposable est le bilan du profit et des pertes, calculé en vertu de la loi comptable³⁶¹. La méthode de calcul est précisée par le règlement du gouvernement³⁶². En vertu de ce règlement, le non-résident est obligé de fournir la déclaration fiscale avec son bilan à l'administration fiscale³⁶³ dans les 4 mois à partir de la fin d'une année fiscale. Si les opérations imposables sont terminées avant la fin de l'année fiscale, la déclaration et le bilan doivent être fournis dans les trente jours suivant la fin des opérations. Le montant des revenus doit être calculé en vertu de la loi comptable et corrigé en vertu du droit fiscal³⁶⁴. Les revenus imposables doivent être calculés en présupposant que l'établissement stable est une entité indépendante (en comparant cet établissement stable avec la société lettone – résident fiscal letton exerçant les mêmes activités) qui exerce ces activités indépendamment du non-résident ou des autres personnes. Certains paiements d'un établissement stable pour le bénéfice d'un non-résident doivent être intégrés dans le revenu imposable d'un établissement stable :

- Paiements pour la propriété intellectuelle ou pour l'utilisation d'une telle propriété ;
- Paiements pour les prestations des services ;
- Loyer ;
- Les intérêts (sauf les intérêts interbancaires n'excédant le montant du LIBOR (taux interbancaire offert à Londres) que 3 %) ³⁶⁵.

Les revenus imposables d'un établissement stable de non-résident peuvent être liés au montant des dépenses liées aux activités d'un établissement stable et à condition que l'établissement stable dispose des documents prouvant la structure et le but de ces paiements³⁶⁶.

En calculant les revenus imposables, on doit prendre en considération ces règles³⁶⁷ :

³⁶⁰ Partie 3 de la section 3 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁶¹ Partie 1 de la section 4 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁶² Partie 2 de la section 4 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁶³ Point 2 du règlement du gouvernement No. 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement d'impôt pour les établissements stables de non-résidents (version anglaise).

³⁶⁴ Point 3 du règlement du gouvernement No. 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement des impôts pour les établissements stables de non-résidents“ (version anglaise).

³⁶⁵ Points 5-6 du règlement du gouvernement No. 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement des impôts pour les établissements stables de non-résidents“ (version anglaise).

³⁶⁶ Point 7 du règlement du gouvernement No 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement des impôts pour les établissements stables de non-résidents“ (version anglaise).

³⁶⁷ Point 9 du règlement du gouvernement No 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement des impôts pour les établissements stables de non-résidents“ (version anglaise).

- On intègre au bénéfice imposable la différence des prix des marchandises vendues ou des services prêtés si les prix sont plus bas que les prix du marché libre ou si les marchandises vendues (les services prêtés) sont considérées comme vendues ou prêtées par le non-résident lui-même ou ses établissements stables ;
- On intègre au bénéfice imposable la différence des prix des marchandises ou les services achetés par l'établissement stable au cas où le prix est plus haut que le prix de la concurrence pleine, ou les marchandises ou les services sont considérés comme achetés par le non-résident lui-même ou des personnes liées ;
- On intègre au bénéfice imposable la différence entre la valeur de transaction et le prix de la concurrence pleine si la transaction est considérée comme exercée entre le non-résident lui-même et ses établissements stables.

Si la durée des activités de non résident sur le territoire de Lettonie n'excède pas 12 mois, il a le droit d'appliquer la méthode simplifiée pour déterminer les revenus imposables³⁶⁸. En appliquant la méthode simplifiée, on considère que le bénéfice imposable est égal à 20 % de tous les revenus du non-résident. L'établissement stable doit informer l'administration fiscale concernant l'application d'une méthode simplifiée dans les 10 jours à partir de l'enregistrement d'un établissement stable. Si l'établissement stable utilise cette option, on peut aussi conclure avec la clientèle (les résidents ou autres établissements stables des non-résidents) que la clientèle calcule directement et verse l'impôt dû pour le compte d'un budget d'État³⁶⁹. L'administration fiscale doit aussi être informée de ces accords. Si l'impôt n'est pas dûment calculé et payé, le client avec qui l'établissement stable a fait l'accord, reste responsable en vertu des lois fiscales³⁷⁰. Les établissements stables des non-résidents qui sont résidents de territoires qui sont considérés comme des paradis fiscaux (*tax-free and low-tax countries* en anglais) déterminés par la réglementation du gouvernement ne peuvent pas utiliser l'option de méthode simplifiée³⁷¹.

414. Concernant les règles des prix de transfert en droit letton, la loi lettonne donne à l'administration fiscale lettonne le droit de corriger le montant des impôts dûs par le contribuable, si le

³⁶⁸ Point 10 du règlement du gouvernement No 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement de l'impôt pour les établissements stables de non-résidents“ (version anglaise).

³⁶⁹ Point 11 du règlement du gouvernement No 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement de l'impôt pour les établissements stables de non-résidents“ (version anglaise).

³⁷⁰ Point 14 du règlement du gouvernement No 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement de l'impôt pour les établissements stables de non-résidents,„(version anglaise).

³⁷¹ Point 15 du règlement du gouvernement No 587. 27 décembre 2002. „procédures de détermination des revenus imposables et paiement de l'impôt pour les établissements stables de non-résidents,„(version anglaise).

contribuable, en calculant la base imposable, n'a pas utilisé les prix de la pleine concurrence³⁷². Pour calculer le prix de transfert, la Lettonie utilise les méthodes proposées par l'OCDE³⁷³:

- Méthode du prix comparable;
- Méthode du prix de revente;
- Méthode des dépenses;
- Méthode du profit distribué;
- Méthode de rentabilité de transaction;

En choisissant la méthode du prix de transfert, le droit fiscal letton³⁷⁴ donne la priorité aux méthodes traditionnelles. Les autres méthodes peuvent être utilisées (méthode de profit distribué et méthode de rentabilité de transaction), si l'utilisation des méthodes traditionnelles ne donne pas un résultat suffisant. On conseille aux contribuables de suivre les recommandations de l'OCDE³⁷⁵.

415. Si le résultat comptable d'un résident letton a produit des pertes, la loi lettone³⁷⁶ donne le droit de diminuer la base imposable des profits du montant des pertes pendant la période de huit années qui suit l'année des pertes. La même règle est applicable, quand le contribuable décide de transférer sa résidence fiscale dans un autre pays de l'Union Européenne et continuer ses activités en Lettonie par l'établissement stable. Dans ce cas, l'établissement stable a le droit de diminuer sa base imposable par les pertes qui résultent des activités en Lettonie.

416. En principe, le droit fiscal letton permet la déductibilité des pertes³⁷⁷. La période de déductibilité est de huit années successives à partir de l'année où les pertes ont été subies. La loi lettone prévoit aussi une disposition : si une société qui était auparavant résidente en Lettonie transfère sa résidence fiscale dans un autre État membre hors de Lettonie et continue ses activités sur le territoire letton par l'établissement stable, un tel établissement stable garde le droit d'utiliser les pertes subies en Lettonie par la société lettone³⁷⁸.

417. Le droit fiscal letton prévoit aussi le régime des groupes³⁷⁹. Le groupe comprend une entreprise mère et des sociétés filles. Au moins 90 % des parts sociales ou actions doivent être

³⁷² Partie 2 de la section 23-2 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

³⁷³ Points 84-94 du règlement du gouvernement No 556. 4 juillet 2006. (version anglaise).

³⁷⁴ Point 87 du règlement du gouvernement No 556. 4 juillet 2006. (version anglaise).

³⁷⁵ Point 93 du règlement du gouvernement No 556. 4 juillet 2006. (version anglaise).

³⁷⁶ Partie 1 de la section 14 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁷⁷ Section 14 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁷⁸ Parte 1-2 de la section 14 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁷⁹ Section 14-1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

possédées par l'entreprise mère ou par les autres sociétés filles de la même l'entreprise mère³⁸⁰. Les entreprises ne sont pas considérées comme constituant le groupe, si une entreprise tierce (qui ne fait pas partie d'un groupe) peut influencer les droits de gestion d'une entreprise mère ou d'une filiale ou s'il existe entre les entreprises tierces un accord concernant la gestion des entreprises du groupe³⁸¹. Au cas où le résultat imposable d'une société résidente lettonne montre des pertes, le bénéfice imposable d'une autre société résidente lettonne (ou d'un établissement stable d'une société de groupe se trouvant en Lettonie) peut être diminué d'un montant ne dépassant pas le montant des pertes, calculées en vertu de la loi lettonne³⁸². Si une société participant au groupe résident d'un État avec lequel la Lettonie a conclu une convention fiscale ou d'un autre État de l'Espace Economique Européen a produit des pertes pendant une période imposable et qu'il n'y a pas de possibilité de prendre en considération les pertes afin de diminuer le bénéfice imposable de cette même société pendant les périodes imposables dans le futur, ni de l'utiliser pendant la même période par une autre société résidente d'un même État, le bénéfice imposable d'une société résidente lettonne (ou d'un établissement stable d'un société de groupe se trouvant en Lettonie) peut être diminué d'un montant ne dépassant pas le montant des pertes, calculées en vertu de la loi lettonne³⁸³. Les pertes peuvent être transférées pour diminuer le bénéfice imposable d'une société résidente lettonne, si certaines conditions sont remplies :

- Les deux sociétés sont membres d'un groupe pendant la période entière pendant lequel les pertes étaient subies ;
- La période imposable des deux sociétés (ou d'un établissement stable d'une société de groupe se trouvant en Lettonie) finit le même jour ;
- Les deux membres d'un groupe (ou un établissement stable d'une société de groupe se trouvant en Lettonie) déposent les bilans préparés et vérifiés selon les exigences du droit de l'État de résidence ;
- Aucune société participante d'un groupe, y compris les résidents d'un État avec lequel la Lettonie a conclu la convention fiscale, ou d'un autre État de l'Espace Economique Européen ne bénéficie de l'exemption de l'impôt sur le bénéfice des sociétés ni n'applique les taux réduits ou les exemptions applicables en Lettonie ;

³⁸⁰ Parties 2-3 de la section 14-1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁸¹ Partie 5 de la section 14-1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁸² Partie 6 de la section 14-1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁸³ Partie 6-1 de la section 14-1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

- Aucune société participante d'un groupe (ou d'un établissement stable d'une société de groupe se trouvant en Lettonie) n'est débitrice des impôts pour l'État de Lettonie³⁸⁴.

Les pertes d'une société (ou d'un établissement stable d'une société de groupe se trouvant en Lettonie) qui étaient déjà transférées pour une autre société (ou un établissement stable d'une société de groupe se trouvant en Lettonie) ne peuvent pas être couvertes par la première société par les bénéfices de la même année ou une autre³⁸⁵. Les pertes transférées d'une société (ou d'un établissement stable d'une société de groupe se trouvant en Lettonie) à une autre société (ou à un établissement stable d'une société de groupe se trouvant en Lettonie) ne peuvent pas excéder le montant du bénéfice imposable d'une telle société³⁸⁶. Si une société résidente d'un État avec lequel la Lettonie a conclu une convention fiscale ou d'un autre État de l'Espace Economique Européen souhaite transférer les pertes à la société participant à un groupe résident de Lettonie, la première société doit déposer :

1. Le bilan préparé selon les exigences du droit letton et corrigé selon les exigences du droit fiscal letton ;
2. L'annexe de la déclaration d'un impôt où il est certifié que les pertes sont prises dans une société qui est membre d'un groupe pendant une telle période et justifie pourquoi les deux sociétés doivent être considérées comme les membres d'un même groupe et que les pertes n'étaient pas transférées pour les autres contribuables ;
3. Le document d'une autorité fiscale d'un État de la résidence où il est certifié que :
 - a. L'entreprise participe au groupe concret des sociétés ;
 - b. Les pertes ont été subies pendant une période concrète ;
 - c. Le fait qu'il n'y a pas de possibilité de prendre en considération les pertes afin de diminuer le bénéfice imposable d'une même société pendant les périodes imposables à l'avenir, ni de les utiliser pendant la même période par une autre société résidente d'un même État³⁸⁷.

418. Il faut reconnaître que le droit fiscal interne letton reconnaît les principes du droit communautaire prétorien élaborés dans les arrêts *Saint Gobain* et *Marks & Spencer*. Selon les exigences du droit letton, on peut transférer les pertes au sein du groupe (la notion de groupe est définie dans la loi fiscale lettonne) même à d'autres sociétés membres du groupe résidant dans un

³⁸⁴ Partie 7-1 de la section 14-1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁸⁵ Partie 8 de la section 14-1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁸⁶ Partie 9 de la section 14-1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

³⁸⁷ Partie 12 de la section 14-1 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

autre État. C'est le principe de l'affaire *Marks & Spencer*. Ainsi, le traitement égal des sociétés résidentes en Lettonie et les établissements stables des non-résidents se trouvant en Lettonie est compatible avec l'esprit de l'arrêt *Saint Gobain*. Donc, on peut constater que le droit fiscal letton dans le champ de la fiscalité des groupes est compatible avec les exigences du droit communautaire.

419. Donc on peut constater, que le droit letton définit l'imposabilité des revenus d'activité des établissements stables en vertu d'un principe de mondialité. On impose les revenus d'activité des établissements stables établis en Lettonie des sources lettonnes ainsi que des sources étrangères.

B. Les principes de l'imposition des revenus des établissements stables dans le système du calcul du bénéfice imposable innovant

420. On a déjà constaté que l'Estonie applique des principes innovants en calculant le bénéfice imposable d'une entreprise. Au lieu de définir la formule du calcul du bénéfice imposable, la loi fiscale estonienne énumère la liste des paiements qui sont considérés comme des revenus imposables. On va analyser comment ce principe de la fiscalité estonienne est applicable dans le cas de l'imposition d'un établissement stable.

421. La loi estonienne³⁸⁸, contrairement aux deux autres pays baltes, énumère une liste des paiements par l'établissement stable qui sont considérés comme le fait générateur de l'imposition :

- **L'avantage en nature**³⁸⁹ – la loi définit l'avantage en nature comme toutes les marchandises, les services et rémunérations, qui sont donnés au bénéficiaire d'un salarié, fonctionnaire ou membre d'un organe de contrôle ou de gestion indépendamment du moment où l'avantage en nature a été attribué. L'avantage en nature peut être :

- La couverture totale ou partielle des dépenses de logement ;
- L'utilisation d'un véhicule pour des buts non liés avec le travail ;

Le paiement des primes d'assurance, sauf si une telle obligation est prévue par la loi ;

- La compensation des voyages d'affaires à l'étranger excédant les limites prévues par la loi ;
- La compensation pour l'utilisation de la voiture privée pour les buts de travail excédant les limites prévues par la loi ;
- Les crédits prêtés en contrepartie d'intérêts à un taux inférieur au taux établi par le ministre des finances ;

³⁸⁸ L'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³⁸⁹ Partie 2 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

- La vente à un prix inférieur au prix de pleine concurrence ou le transfert gratuit d'une chose, sureté, droit de propriété ou service ;
- L'acquisition à un prix supérieur au prix de pleine concurrence ou le transfert gratuit d'une chose, sureté, droit de propriété ou service ;
- L'exonération d'une dette sauf au cas où le coût de collecte est supérieur au montant de cette dette ;
- La couverture des dépenses pour l'éducation formelle ou informelle, sauf dans les cas énumérés par la loi.
- **Les donations**³⁹⁰ – sauf les donations d'un montant inférieur à 150 kronas estonien (environ 10 EUR) et les donations au bénéfice des institutions de charité énumérées par la loi. On impose les donations sans prendre en compte le facteur de résidence fiscale du bénéficiaire.
- **Certains paiements de distribution d'un profit d'établissement stable**³⁹¹ :
 - La valeur de propriété d'un établissement stable d'un montant excédant sa valeur de bilan ;
 - Les paiements par l'établissement stable au bénéfice d'un non-résident, si aucune contrepartie n'était fournie au bénéfice de l'établissement stable ;
 - Les paiements par l'établissement stable au bénéfice d'une partie tierce, si aucune contrepartie n'était fournie au bénéfice de l'établissement stable ;

La règle de l'imposition des distributions du profit n'est pas applicable si³⁹² :

- Le bénéficiaire des dividendes possède au moins 10 % de la société payant les dividendes au moment de la distribution des dividendes, et ;
 1. Les dividendes étaient payés par la société résidente dans un État avec lequel l'Estonie a fait une convention fiscale ou la Suisse (sauf les sociétés établies dans les territoires d'imposition faible), ou;
 2. Les dividendes étaient payés par une société non mentionnée dans le paragraphe 1 (sauf les sociétés établies dans les territoires d'imposition faible) et l'impôt était retenu sur les dividendes où une partie du profit était imposée. On ne

³⁹⁰ Partie 3 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³⁹¹ Partie 3 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³⁹² Partie 4-1 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

prendra en considération que l'impôt qui est établi en vertu de la loi ou de la convention fiscale³⁹³.

Si, après la radiation du registre commercial estonien d'une société résidente sans liquidation, le non-résident continue ses activités par l'établissement stable en Estonie, la valeur de la propriété prise en dehors du bilan d'un établissement stable est imposable, sauf les contributions financières et non monétaires de l'établissement stable ainsi que la propriété emportée en Estonie pour l'utilisation dans l'établissement stable après la radiation du registre de commerce³⁹⁴.

L'exception des dividendes n'est pas applicable en cas de transfert d'une entreprise appartenant à un établissement stable pour une autre entreprise en contrepartie non monétaire ou en cas de fusion, division ou transformation, si les activités économiques sont continuées en Estonie. Si une entreprise est acquise par la société non-résidente, l'acquisition est considérée comme une propriété emportée en Estonie pour l'utilisation dans l'établissement stable (et donc, non imposable). Si la société cédée dépend de l'établissement stable créé après la radiation du registre commercial estonien d'une société résidente sans liquidation, les règles prévues dans la partie 4-3 concernant les revenus non imposables sont aussi applicables³⁹⁵.

En calculant le prix de transfert des transactions dont l'établissement stable fait partie, on utilise les prix entre les entités indépendantes dans les conditions similaires³⁹⁶. L'administration fiscale a, dans cette situation, le droit de demander au contribuable de fournir des informations supplémentaires³⁹⁷. Les règles de prix de transfert sont concrétisées dans les régulations du ministre des finances³⁹⁸.

Ces règles sont applicables en cas de transactions entre le non-résident et son établissement stable ou le résident fiscal estonien et son établissement stable. Il faut noter que les règles suivent les principes généraux de l'idée de prix de transfert proposée par l'OCDE³⁹⁹, par exemple, en analysant la comparabilité des transactions, le règlement estonien prend en considération de tels facteurs comme caractéristiques de l'objet des transactions (marchandises, services, propriété intellectuelle), analyse

³⁹³ Partie 4-2 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³⁹⁴ Partie 4-3 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³⁹⁵ Partie 4-4 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³⁹⁶ Partie 4-6 de l'article 53 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³⁹⁷ Partie 7 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

³⁹⁸ Parties 6 et 8 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise), Parties 1-3 de l'article 1 d'un règlement N°. 53 du ministre des finances du 10 novembre 2006 concernant les méthodes de détermination de la valeur de transaction entre les personnes associées.

³⁹⁹ OECDE Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD July 2010. http://www.svcmscentral.com/SVsitefiles/nlc/contenido/doc/073214_OECD%20TP%20Guidelines%20June%202010.pdf

d'activités des parties (et, notamment, le risque porté dans une transaction), conditions d'une transaction ou d'un contrat (si le comportement des parties est conforme avec les conditions d'un contrat), les conditions économiques (l'environnement des affaires, les prix des capitaux, remplacement des marchandises), la stratégie des affaires (changement d'environnement juridique, changements politiques, gestion des risques). L'OCDE propose de prendre en considération les mêmes facteurs⁴⁰⁰.

422. Le règlement propose, pour évaluer si une transaction est évaluée par les parties aux prix de la pleine concurrence, les méthodes suivantes :

- Méthode du prix comparable (*comparable price method* en anglais)⁴⁰¹ ;
- Méthode du prix de revente (*resale price method* en anglais)⁴⁰² ;
- Méthode des dépenses (*expenditure method* en anglais)⁴⁰³ ;
- Méthode du profit distribué (*Distributed profit method* en anglais)⁴⁰⁴ ;
- Méthode de rentabilité des transactions (*transaction yield method* en anglais)⁴⁰⁵ ;

La plupart des règles concernant l'utilisation des méthodes sont inspirées par l'OCDE, malgré certaines particularités. Ainsi, les règles concernant les contrats de distributions et la documentation des affaires sont aussi créées en utilisant l'exemple de l'OCDE. Finalement, le règlement du ministre des finances fait référence au document de l'OCDE (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) comme moyen d'interprétation des règles estoniennes de prix de transfert⁴⁰⁶. Le document de l'OCDE peut être utilisé comme un moyen d'interprétation à condition que les règles de l'OCDE ne soient pas contraires aux règles estoniennes.

423. On peut conclure que le système estonien de la fiscalité des établissements stables, comme tous les principes de la fiscalité estonienne des entreprises, est très innovant. Au lieu de fixer le principe ou la définition de la base imposable, on énumère la liste des revenus qui sont considérés

⁴⁰⁰ OECE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD July 2010. http://www.svcmscentral.com/SVsitefiles/nlc/contenido/doc/073214_OECD%20TP%20Guidelines%20June%202010.pdf. P.43-49.

⁴⁰¹ L'article 12 du règlement N°53 du ministre des finances du 10 novembre 2006 concernant les méthodes de détermination de la valeur de transaction entre les personnes associées.

⁴⁰² L'article 13 du règlement N°53 du ministre des finances du 10 novembre 2006 concernant les méthodes de détermination de la valeur de transaction entre les personnes associées.

⁴⁰³ L'article 14 du règlement N°53 du ministre des finances du 10 novembre 2006 concernant les méthodes de détermination de la valeur de transaction entre les personnes associées.

⁴⁰⁴ L'article 15 du règlement N°53 du ministre des finances du 10 novembre 2006 concernant les méthodes de détermination de la valeur de transaction entre les personnes associées.

⁴⁰⁵ L'article 16 du règlement N°53 du ministre des finances du 10 novembre 2006 concernant les méthodes de détermination de la valeur de transaction entre les personnes associées.

⁴⁰⁶ L'article 20 du règlement N°53 du ministre des finances du 10 novembre 2006 concernant les méthodes de détermination de la valeur de transaction entre les personnes associées.

comme des revenus imposables des établissements stables établis en Estonie. Mais, d'un autre côté, le droit fiscal estonien emploie les règles et méthodes des prix de transfert proposées par l'OCDE. Donc, on ne peut pas dire que l'Estonie, en décidant de créer ses règles du droit fiscal international de manière très innovatrice, ignore l'expérience mondiale en ce domaine. Au contraire, le droit fiscal estonien lui-même fait référence aux travaux de l'OCDE en matière de prix de transfert comme un matériel supplémentaire de l'interprétation des règles estoniennes.

424. Aussi, il faudrait souligner que les établissements stables sont imposables en vertu d'un principe de responsabilité illimitée. La base imposable des non-résidents estoniens repose sur les revenus d'activité perçus en Estonie ainsi qu'à l'étranger. Sachant que cette règle n'est pas définie au niveau international, on peut constater que chaque État est libre de définir les principes (la mondialité ou la territorialité) applicables pour l'imposition du bénéfice imposable des établissements stables. Donc l'Estonie est aussi libre d'imposer les établissements stables en vertu du principe de mondialité.

425. Bien que la région des pays baltes soit une très petite région d'Europe, les règles concernant l'imposition des établissements stables sont complètement différentes. Ces différences sont inspirées par les principes différents du calcul du bénéfice imposable des entreprises. On peut voir la tendance que les principes du calcul du bénéfice imposable des entreprises résidentes sont aussi applicables (après certaines modifications) pour le calcul du bénéfice imposable des établissements stables.

426. Dans leur droit fiscal interne, les pays baltes prévoient des dispositions variées concernant la répartition du bénéfice imposable en cas de présence d'un établissement stable. Les principes de la détermination sont différents : l'Estonie énumère simplement la liste des paiements imposables alors que la Lettonie et la Lituanie établissent une formule de calcul. Donc la pratique du droit interne des pays baltes est différente des principes proposés par l'OCDE.

427. D'un autre côté, il faut, néanmoins, reconnaître l'importance des travaux de l'OCDE pour les règles du droit interne dans le domaine des prix de transfert. Les règles du droit fiscal interne des pays baltes en matière de prix de transfert sont entièrement inspirées par les recommandations de l'OCDE et suivent les conseils de cette organisation. Les réglementations ou les commentaires officiels des lois fiscales font référence aux rapports de l'OCDE, bien que l'Estonie soit seule membre de cette organisation. Mais, d'autre part, la pratique de l'OCDE dans le domaine des prix de transfert n'est pas transposée aveuglément en droit interne. Il existe des différences de détail pour les règles des prix de transferts. Par exemple, la Lettonie et l'Estonie ne prévoient aucune hiérarchie des méthodes de calcul des prix de transfert, alors que la Lituanie donne la priorité aux méthodes traditionnelles.

428. Les trois pays baltes imposent les établissements stables en vertu d'un principe de mondialité. On peut s'interroger sur la logique de la politique fiscale internationale des trois pays baltes qui impose les revenus d'activité des établissements stables en vertu du principe de mondialité. Une telle

règle est basée sur l'idée que l'établissement stable utilise l'infrastructure d'un État où un tel établissement stable est établi. Mais, sachant que la politique économique de ces États souhaite attirer plus d'investissements étrangers, on peut se demander si l'imposition des établissements stables est le meilleur choix. Sachant que le principe de territorialité est plus favorable pour les investissements étrangers, on peut proposer de changer les règles du droit fiscal national pour le principe de la territorialité de l'imposition du bénéfice imposable des établissements stables. Une telle règle serait très importante dans le droit fiscal estonien et letton, en raison de l'absence de convention fiscale.

429. D'un autre côté, l'OCDE ne donne aucune indication selon quel principe – territorialité ou mondialité - on doit imposer les revenus d'activité des établissements stables. Sachant que l'établissement stable est d'abord une fiction juridique pour diviser le bénéfice imposable, on peut présumer que les revenus d'un établissement stable sont seulement des revenus provenant de l'État où un tel établissement stable est établi. Mais une telle approche n'est pas formulée dans les travaux de l'OCDE. Dans les documents de l'OCDE, on parle beaucoup de ces principes comme « entreprise distincte » ou « prix de pleine concurrence » mais on ne mentionne pas si les revenus imposables des établissements stables doivent être calculés en tenant compte des revenus gagnés seulement dans l'état où est établi un tel établissement stable ou sur les revenus mondiaux. Donc, on pourrait préciser la base imposable des établissements stables et les principes applicables pour l'imposition des revenus d'établissement stable dans les rapports de l'OCDE. Une telle question deviendrait actuelle si une entreprise établie sur le territoire d'un État A et possédant un établissement stable sur le territoire d'un État B fournit des services dans un État C par l'intermédiaire d'un établissement stable. La question est de savoir quel état est compétent pour imposer de tels revenus d'établissement stable ayant leurs sources dans l'État. L'OCDE, en tant que l'organisation compétente, pourrait élaborer les règles de la répartition de tels revenus d'établissement stable. Donc on peut proposer que l'OCDE élabore une règle que les revenus d'un établissement stable doivent être imposables en vertu des mêmes principes qui sont applicables aux entreprises en vertu du droit fiscal du pays où l'établissement stable est établi.

430. On a constaté l'incompatibilité des lois fiscales lituanienne et estonienne avec les exigences du droit européen en matière d'élimination de la double imposition. Ces lois ne donnent pas le droit d'éliminer la double imposition pour les entreprises ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie ou en Estonie). Donc les entreprises ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie ou en Estonie) sont discriminées. Toutefois, l'effet négatif de ces dispositions est éliminé en appliquant les dispositions des conventions fiscales entre la Lituanie ou l'Estonie et l'autre pays membre concerné. Néanmoins, ni la Lituanie, ni

l'Estonie n'ont conclu de conventions fiscales avec Chypre⁴⁰⁷. Donc, théoriquement une situation où les dispositions du droit fiscal interne de Lituanie ou Estonie ne permettraient pas d'éliminer la double imposition pour l'établissement stable se trouvant sur le territoire lituanien ou estonien de l'entreprise résidente à Chypre est possible. Bien que, en réalité, une telle situation soit peu probable, grâce aux règles de la fiscalité favorable de Chypre, on propose néanmoins de modifier les règles lituaniennes et estoniennes, permettant d'avoir accès aux dispositions concernant l'élimination de la double imposition aussi pour les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européenne, lorsque leur situation fiscale est proche de la résidence fiscale.

§ 2. Les tendances du droit conventionnel des pays baltes

431. Les pays baltes, comme le reste du monde, utilisent la notion d'établissement stable pour limiter leur juridiction fiscale. Comme on l'a analysé dans la première section de ce chapitre, la notion de l'établissement stable employée dans le droit fiscal interne des pays baltes est inspirée par les idées et travaux de l'OCDE. Dans ce paragraphe, on va examiner si les règles conventionnelles des pays baltes de la répartition du bénéfice imposable en présence d'établissement stable sont aussi compatibles avec les principes et idées de l'OCDE. D'abord, on va examiner les tendances générales de la pratique conventionnelle des pays baltes. Ensuite, on va voir quelles sont les dispositions particulières des conventions fiscales des pays baltes.

A. Les tendances générales

432. La plupart des conventions fiscales des pays baltes, et, notamment, l'article 7 qui définit les règles de la répartition entre l'entreprise mère non-résidente et l'établissement stable sont inspirées par les principes de la convention modèle de l'OCDE. Il faudra donc analyser les dispositions de la convention modèle et ses limites afin de comprendre mieux les problèmes des dispositions conventionnelles des pays baltes.

433. Bien que la notion d'établissement stable existait déjà dans les premières conventions fiscales du monde, les règles de l'imputation à l'établissement stable sont un sujet de discussions jusqu'à maintenant. Comme le mentionne Ph. Baker et G. Colier⁴⁰⁸, les discussions sur un tel sujet sont

⁴⁰⁷ En octobre 2012, la convention fiscale entre l'Estonie et Chypre était signée, par contre, elle n'est pas encore en vigueur en novembre 2013.

⁴⁰⁸ Philip Baker and Richard Colier. 2008 OECD model: Changes to the commentary on article 7 and the attribution of profits to permanent establishments. Bulletin for International Taxation, May, June 2009. P. 199

devenus plus actives en 1990. Finalement, L'OCDE a proposé son approche officielle⁴⁰⁹ (« *authorised OECD approach* ») afin de proposer un standard unique global pour l'imputation des bénéfices aux établissements stables. Certains auteurs⁴¹⁰ espèrent que les travaux de l'OCDE vont aider les pays partenaires à trouver un consensus sur ce sujet. Toutefois, tous les États membres de l'OCDE et d'autres États n'acceptent pas cette approche officielle, cela montre qu'un certain nombre d'États ont fait des réserves sur l'article de la convention modèle de l'OCDE et des observations sur son commentaire.

434. D'abord, l'approche officielle de l'OCDE considère un établissement stable comme une entité fonctionnellement séparée. C'est-à-dire qu'un établissement stable est considéré comme une entreprise séparée fonctionnant dans les conditions de la pleine concurrence. Donc les profits d'une telle entité doivent être calculés en tenant compte de cette présomption. Le processus du calcul du bénéfice attribuable à l'établissement stable comporte deux points.

435. Le premier point, c'est la définition de certains paramètres. Ces paramètres montrent dans quelles conditions les affaires de l'établissement stable sont exercées et s'il est une entité indépendante. Le premier pas c'est l'analyse factuelle et fonctionnelle.

436. Afin de faire une telle analyse, certaines présomptions sont levées. Les fonctions sont attribuées à l'établissement stable, en tant qu'entité séparée. Quand les fonctions sont attribuées, il y a les risques de bonne réalisation des fonctions. Donc, les risques sont aussi attribués à l'établissement stable. L'attribution des risques est automatiquement liée avec l'exigence d'un personnel pour gérer de tels risques. Aussi, le risque attribué à l'établissement stable exige qu'un certain niveau du capital soit dans les mains de cet établissement stable. Dans le domaine des services financiers, le niveau du capital exigé pour l'exercice de certaines opérations est défini par le droit financier. Parallèlement, on peut présumer le niveau du capital exigé pour l'exercice les opérations non-financières.

437. Le deuxième point, c'est la correction des transactions entre l'établissement stable et l'autre partie de l'entreprise dans les conditions de la pleine concurrence.

438. Les conditions de la pleine concurrence (« *arm's length principle* » en anglais) sont définies comme celles qui auraient été réalisées entre deux entreprises indépendantes. Afin d'aider les contribuables et les administrations fiscales, l'OCDE a proposé certaines recommandations et standards du principe de la pleine concurrence⁴¹¹.

⁴⁰⁹ Organisation for Economic Cooperation and Development. Centre for tax Policy and Administration. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. December 2006.

⁴¹⁰ Mary Bennet. The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The 2008 Commentary on Art. 7 of the OECD Model Convention. European Taxation, September 2008. P. 471.

⁴¹¹ Organisation for Economic Cooperation and Development. Transfer pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 2001.

439. On peut voir la tendance à appliquer ces principes de l'OCDE dans la pratique judiciaire des pays baltes. La cour administrative de Vilnius, dans sa décision du 25 juin 2008⁴¹², avait une occasion d'interpréter les dispositions de l'article 7 de la convention fiscale avec le Royaume Uni. Le litige portait sur une entreprise anglaise qui avait exercé des activités en Lituanie par sa société fille établie en Lituanie ainsi que par un établissement stable et, en même temps, directement d'un bureau central sans avoir l'établissement stable en Lituanie. L'administration fiscale considérait que la totalité des revenus devait être attribuée à l'entreprise établie en Lituanie, et donc imposable en Lituanie en tant que résidente. Mais l'entreprise a soutenu la position, que, en vertu de l'article 7 de la convention fiscale, quand l'entreprise possède l'établissement stable en Lituanie, seuls les revenus attribuables à un tel établissement stable peuvent être imposables en Lituanie. La cour a décidé que, dans une telle situation, il incombe à l'administration fiscale de vérifier si les revenus étaient déjà imposés dans le Royaume Uni, afin d'éviter la double imposition.

440. On peut marquer certains points de critique concernant la position des pays baltes en cas d'imposition des prestataires des services. Selon la politique officielle de l'OCDE, la prestation de services n'est imposable dans le pays de prestations qu'en cas de présence d'un établissement stable. Une telle position est aussi applicable dans la pratique conventionnelle des pays baltes. Mais certains pays ne sont pas d'accord avec ce point de vue. Certains pays (Norvège, Australie, Nouvelle Zélande)⁴¹³ appliquent des dispositions spéciales dans leurs politiques fiscales internationales, permettant d'imposer les prestataires des services non-résidents même en cas d'absence d'un établissement stable. Comme mentionne Carol A. Dunahoo et Gary D. Sprague, le succès de l'OCDE en matière de fiscalité internationale est basé sur la possibilité de trouver un consensus entre les intérêts divergents de ses pays membres. Pour cette raison, dans le dernier commentaire de la dernière version du modèle de la convention fiscale concernant les revenus et la fortune⁴¹⁴, l'OCDE avait abandonné l'application stricte du critère d'établissement stable et a proposé une option alternative en insérant dans les conventions fiscales bilatérales la disposition suivante :

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3, si une entreprise d'un État contractant exécute des prestations de services dans l'autre État contractant

a) par l'intermédiaire d'une personne physique qui est présente dans cet autre État pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois et si plus de 50 pour cent des recettes brutes imputables aux activités

⁴¹² La décision de la cour administrative de Vilnius de 25 juin 2008 N° I-1781-171/2008.

⁴¹³ Carol A. Dunahoo and Gary D. Sprague. 2008 OECD Model: Changes to the Commentary on Article 5 Regarding the Treatment of Services: More Choices, Less Clarity. Bulletin for international taxation, May/June 2009.

⁴¹⁴ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire, article 42.23

d'exploitation active exercées par l'entreprise au cours de cette ou ces périodes proviennent des prestations de services exécutées dans cet autre État par l'intermédiaire de cette personne, ou

b) pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois, et ces prestations de services sont exécutées pour un même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui sont présentes et exécutent ces prestations de services dans cet autre État

les activités exercées dans cet autre État dans le cadre de l'exécution de ces prestations de services sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État, sauf si ces prestations de services sont limitées à celles qui sont mentionnées dans le paragraphe 4 et qui, si elles étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Aux fins de ce paragraphe, les prestations de services exécutées par une personne physique pour une entreprise ne sont pas considérées être exécutées par une autre entreprise par l'intermédiaire de cette personne physique à moins que cette autre entreprise ne supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées par cette personne physique.

L'inclusion d'un tel paragraphe, proposée pour la première fois en décembre 2006⁴¹⁵, est un tournant dans la politique fiscale internationale de l'OCDE. C'est une exception au principe d'établissement stable. Certains auteurs⁴¹⁶ parlent déjà de l'abandon du critère d'établissement stable. Les autres (Hans Pijl⁴¹⁷) soulignent les inconvénients de ces dispositions. Certains seuils sont applicables dans cette proposition :

1. Seuil de présence – l'intermédiaire doit être présent dans le pays d'accueil pendant au moins 183 jours durant une période de douze mois ;
2. Seuil des revenus – au moins 50 % des revenus totaux de l'entreprise doivent être perçus dans le pays d'accueil.

Hans Pijl souligne que cette disposition est pleine d'ambiguïtés. D'abord, il n'est pas facile de savoir comment calculer les 183 jours. Est-ce qu'il faut compter aussi les week-ends, les jours de préparation, etc ? De plus, le seuil de 50 % des revenus totaux limite l'application de cet article

⁴¹⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development. The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes. Public Discussion Draft. 8 December 2006. Centre for Tax Policy and Administration. <http://www.oecd.org/dataoecd/2/20/37811491.pdf>

⁴¹⁶ Carol A. Dunahoo and Gary D. Sprague. 2008 OECD Model: Changes to the Commentary on Article 5 Regarding the Treatment of Services: More Choices, Less Clarity. Bulletin for international taxation, May/June 2009.

⁴¹⁷ Hans Pijl. The OECD Services permanent establishment alternative. European taxation, September 2008.

uniquement aux petites et moyennes entreprises. C'est-à-dire que les grandes entreprises internationales (et, parmi elles les grands prestataires des services comme les banques internationales, compagnies d'assurances etc.) ne seront pas taxés dans les pays d'accueil.

441. On peut se demander si cet article proposé pour l'OCDE est suffisant au sein de l'Union Européenne. En répondant à cette question, il faut d'abord se souvenir, que le droit communautaire a libéralisé le régime juridique de la prestation des services transfrontaliers intracommunautaires. Grâce aux directives des services et à la jurisprudence de la Cour de Justice (comme l'affaire célèbre du *Cassis de Dijon*), juridiquement, il y a peu de différence entre la prestation de service au sein du pays de la résidence du prestataire et celle dans un autre État membre, sauf que les prestataires intracommunautaires doivent respecter les normes d'intérêt public (normes du *general good* en anglais) du pays d'accueil dans certains conditions définies par le droit communautaire. Les normes du droit fiscal interne sont *à priori* les normes du *general good* à condition qu'elles soient applicables de manière non discriminatoire.

442. Donc, le droit communautaire a créé un environnement juridique très favorable à la prestation des services intracommunautaires. Mais le droit fiscal international est ralenti par rapport au développement du droit communautaire de la prestation des services. Si on applique les règles de l'établissement stable, tous les prestataires de services n'ayant pas d'établissement stable dans un pays d'accueil échappent à l'imposition dans ce pays. Si on prend en compte les nouvelles propositions de l'OCDE sur la fiscalité des prestataires des services, seules les petites et moyennes entreprises qui dépassent ces deux seuils seront taxées dans le pays d'accueil. Les grandes entreprises prestataires avec une structure internationale et aussi un réseau de prestation des services internationale restent non taxées dans les pays d'accueil ou le pays des sources de revenus. Cela crée de grandes possibilités de *tax planning*. Par exemple, si l'entreprise est établie (donc, en terminologie fiscale, a sa résidence fiscale) dans un pays à fiscalité faible au sein de l'Union Européenne (Gibraltar, l'Irlande, Chypre ou les pays Baltes) et développe un réseau de prestation de services sans établissement stable dans les pays d'accueil, il échappe aux charges fiscales des pays de la source des revenus. **Cette situation demande une révision générale du système d'imposition des prestataires de services internationaux.**

443. Dans ce contexte, on propose pour les pays baltes, en tant qu'économies attirant beaucoup d'investissements étrangers, de considérer la possibilité d'imposer les prestataires des services même s'ils opèrent sans établissement stable dans les pays baltes. Les pays baltes peuvent appliquer la disposition proposée par le commentaire de la convention modèle de l'OCDE, ou bien on peut appliquer le seuil de présence ainsi que le seuil des revenus plus inférieurs.

444. En matière d'élimination de la double imposition, les conventions fiscales des pays baltes ne contiennent pas de dispositions spécifiques concernant les établissements stables. Au cas où la convention applicable prévoit le droit d'imposition à l'État où l'établissement stable est situé, un autre État serait obligé d'éliminer la double imposition en appliquant les règles de l'article 23 de ladite convention.

445. Donc, en conclusion, on peut constater que les trois pays baltes ont accepté, en général, la pratique proposée par la convention-modèle de l'OCDE en matière d'attribution des bénéfices imposables aux établissements stables. La plupart des conventions fiscales des trois pays baltes sont identiques à la convention-modèle de l'OCDE. Donc, **on peut constater la tendance principale à suivre la pratique de l'OCDE.**

446. Toutefois, les pays baltes n'ont pas aveuglément pris les dispositions de la convention modèle dans leur droit conventionnel. Sachant que la convention modèle est d'abord un résultat de négociations entre deux pays, il faudrait analyser les dispositions particulières du droit conventionnel des pays baltes, afin de comprendre mieux les tendances de la pratique conventionnelle de ces pays.

B. Les dispositions particulières

447. Bien qu'en principe les conventions fiscales des pays baltes soient inspirées par la convention modèle de l'OCDE, on peut marquer certaines particularités de la pratique conventionnelle des pays baltes. D'abord, on applique des dispositions spécifiques concernant les règles anti abus. Ensuite, on va étudier plus en détail la position restrictive des pays baltes concernant la déductibilité des charges subies par les établissements stables ainsi que les autres dispositions particulières.

448. **Dispositions spécifiques anti-abus.** Avec certains pays (la Suède, la Norvège, l'Islande, la Finlande, le Danemark, la Grèce) le paragraphe 1 est formulé autrement, prévoyant certaines dispositions anti-abus:

<p><i>The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to:</i></p> <p><i>(a) that permanent establishment; or</i></p> <p><i>(b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or</i></p> <p><i>(c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.</i></p>	<p><i>Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat à moins que l'entreprise exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce une telle activité, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables:</i></p> <p><i>(a) à un tel établissement stable, ou</i></p> <p><i>(b) des ventes dans cet autre Etat de marchandises de même nature ou similaires à ceux vendus par l'établissement stable, ou</i></p> <p><i>(c) d'autres activités commerciales exercées dans cet autre Etat de même nature ou similaires à celles exercées par cet établissement stable.</i></p> <p><i>{Danemark, Islande, Finlande, Norvège, Suède - Les</i></p>
---	---

<p><i>{Denmark, Island, Finland, Norway, Sweden - The provisions of sub-paragraphs (b) and (c) shall not apply if the enterprise shows that such sales or activities could not reasonably have been undertaken by that permanent establishment. Greece – only (a) and (b) provisions shall apply.}</i></p>	<p><i>dispositions des alinéas (b) et (c) ne s'appliquent pas si l'entreprise montre que les ventes ou ces activités ne pouvaient raisonnablement avoir été entreprises par cet établissement stable. Dans le cas de la convention avec la Grèce, on applique seulement les dispositions (a) et (b).}</i></p>
--	---

Dans la pratique conventionnelle des pays baltes on peut aussi trouver une autre formulation des dispositions anti-abus :

<p><i>However, profits derived from the sale of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold, or from other business activities of the same or similar kind as those effected, through that permanent establishment may be considered attributable to that permanent establishment if it is established that such sales or activities were structured in a manner intended to avoid taxation in the State where the permanent establishment is situated.</i></p>	<p><i>Toutefois, les bénéfices tirés de la vente de biens ou de marchandises de même nature ou similaires à ceux vendus, ou d'autres activités commerciales de même nature ou similaires à celles exercées par cet établissement stable peuvent être considérés comme étant imputables à cet établissement stable s'il est établi que de telles ventes ou activités ont été structurées de manière à éviter la taxation dans l'Etat où l'établissement stable est situé.</i></p>
--	--

Ces dispositions sont destinées à lutter contre un type d'abus de droit, quand l'entreprise résidente d'un État contractant possède, parallèlement, un établissement stable dans un autre État contractant et, en même temps, exerce directement des activités identiques ou similaires à celles exercées par l'établissement stable dans un territoire de l'État d'accueil. Ces dispositions élargissent automatiquement la base imposable des établissements stables.

449. Dispositions concernant la limitation des charges déductibles. La déductibilité des charges déductibles est une question assez compliquée. Afin de comprendre mieux l'importance des dispositions du droit fiscal conventionnel des pays baltes concernant la déductibilité des charges, il faut d'abord analyser la position de l'OCDE concernant cette question.

450. Le paragraphe 3 de l'article 7 de la convention modèle de l'OCDE prévoit la déductibilité des dépenses subies par l'établissement stable :

Pour déterminer le bénéfice d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs⁴¹⁸.

Cette disposition a été interprétée de plusieurs façons : certains commentateurs voulaient proposer que toutes les dépenses soient déductibles par l'établissement stable, même si elles sont contraires au principe de la pleine concurrence. D'autres interprètes proposent de n'admettre que la déductibilité des dépenses qui sont faites à l'intérieur de la juridiction de l'établissement stable ou pas

⁴¹⁸ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE, paragraphe 3 de l'article 7, P. 29

directement par l'établissement stable⁴¹⁹. L'approche officielle de l'OCDE propose de ne prendre en considération les dépenses effectuées par l'établissement stable que quand on attribue les profits à l'établissement stable. Comme mentionné dans un Rapport, l'OCDE laisse le droit interne régler les questions de la déductibilité des dépenses :

Furthermore, the authorised OECD approach only determines which expenses should be attributed to the PE. It does not go on to determine whether those expenses, once attributed, are deductible when computing the profit of the PE. That will be determined under the domestic law of the host country⁴²⁰.

[Donc, l'approche autorisée de l'OCDE définit seulement, quelles dépenses doivent être attribuées pour l'établissement stable. Elle ne détermine pas, si de telles dépenses, attribuées à l'établissement stable, sont déductibles des profits de l'établissement stable. Cela doit être déterminé par le droit interne du pays d'accueil.]

Toutefois, dans un commentaire de la convention modèle (version de juin 2008) de l'OCDE, on pouvait trouver une recommandation pour savoir quelles dépenses doivent être considérées comme déductibles :

Le paragraphe indique que, dans la détermination des bénéficiaires d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéficiaires déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans les conditions similaires aurait réalisés. Par conséquent, si le paragraphe fixe une règle applicable à la détermination du bénéfice d'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéficiaires ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante⁴²¹.

Donc, il est difficile de déterminer la position officielle de l'OCDE. D'un côté, cette organisation laisse le droit national de l'État d'accueil régler les questions de déductibilité des dépenses dépensées par l'établissement stable. D'autre part, dans le commentaire cité, elle propose la déductibilité de ses dépenses en tenant compte du principe de la pleine concurrence. Le paragraphe 3 de l'article 24 (non-discrimination) prévoit aussi une disposition similaire :

⁴¹⁹ Organisation for Economic Cooperation and Development. Centre for tax Policy and Administration. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. December 2006. P. 71.

⁴²⁰ Organisation for Economic Cooperation and Development. Centre for tax Policy and Administration. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. December 2006. P. 72.

⁴²¹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 3 de l'article 7, P. 139

*L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans un autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité*⁴²².

Les intentions de ce paragraphe sont plus clairement expliquées dans le commentaire :

*Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise, en général, la déduction imposable, outre celle d'imputer à l'établissement stable une quote-part des frais généraux du siège. Cette déduction doit être permise sans autres restrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes*⁴²³.

Ainsi, les établissements stables doivent avoir la possibilité de déduire les pertes des années précédentes ou les utiliser pour diminuer le résultat fiscal à l'avenir, si le droit fiscal interne du pays d'accueil le prévoit pour ses propres résidents⁴²⁴

Le commentaire propose aussi une solution au cas où les dispositions du droit interne d'un pays d'accueil concernant la déductibilité des dépenses imputées par l'établissement stable, sont contraires au principe de la pleine concurrence :

*En outre, il est évident que dans le cas de transfert d'un établissement stable à son siège (ou vice versa), l'application des règles en matière de prix de transfert fondées sur le principe de la pleine concurrence ne pourra être considérée comme violation du paragraphe 3 et ce, même si lesdites règles ne s'appliquent pas aux transferts au sein d'une entreprise contractant là où est situé ledit établissement*⁴²⁵.

Donc, on peut cristalliser la position de l'OCDE concernant la déductibilité des dépenses pour l'établissement stable de la manière suivante : l'OCDE est en faveur de la déductibilité des dépenses imputées par l'établissement stable, en vertu du droit fiscal interne du pays d'accueil (les mêmes dispositions qui sont applicables pour les entreprises résidentes), mais à condition que l'application de telles dispositions soit compatible avec le principe de prix de transfert de la pleine concurrence. En cas de différence entre les prix de transfert de la pleine concurrence et la possibilité de déductibilité en vertu du droit fiscal du pays interne, la priorité doit être donnée aux prix de transferts de la pleine concurrence.

⁴²² Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Paragraphe 3 de l'article 24, P. 39

⁴²³ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 3 de l'article 24, Point 40. P. 323.

⁴²⁴ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 3 de l'article 24, Point 40, partie c. P. 324.

⁴²⁵ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 3 de l'article 24, Point 42. P. 324.

451. La position de l'OCDE semble bien fondée et compatible avec l'esprit général de la convention modèle et, notamment, avec l'article 24 sur la « non-discrimination ». Mais, comme la pratique des États le montre, et comme l'avait reconnu la même OCDE, il y a des interprétations différentes des dispositions conventionnelles mentionnées. Cela crée plusieurs options possibles et cette situation est loin d'un standard unique de la division du pouvoir à imposer. Une des possibilités est la modification du paragraphe 3 de l'article 7. On pourrait proposer une formulation suivante de cette disposition :

Pour déterminer les bénéficiaires d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs, appliquant les mêmes règles du droit interne de l'État où se trouve l'établissement stable à la même façon que de telles dispositions sont applicables pour les résidents de cet État. Toutefois, si l'application de telles dispositions est contraire au principe des prix de transfert de la pleine concurrence, le montant des dépenses déductibles doit être celui qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans les conditions similaires aurait réalisé.

Version anglaise:

In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere, applying the same rules of the internal law of the state where the permanent establishment is situated as it is applied for the residents of this state. However, if the application of these rules would be contrary to the application of the principle of arm's length, the sum of deduction must be those that a separate and distinct enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions would have made.

452. Dans le contexte de la pratique conventionnelle des pays baltes, la possibilité de déduire les charges subies par les établissements stables est assez limitée. Le paragraphe 3 qui prévoit la possibilité de déduire certaines charges subies par les établissements stables avec certains pays (la Grèce, l'Ukraine, le Kazakhstan, la Moldavie) contient une phrase supplémentaire qui exclut la possibilité de déduire certaines charges:

<i>However, no such deduction shall be allowed in respect of amounts, if any, paid (otherwise than towards reimbursement of actual expenses) by the permanent establishment to the head office of the</i>	<i>Toutefois, aucune déduction n'est admise à l'égard des montants (autres que le remboursement des frais encourus) versés, le cas échéant, par l'établissement stable au siège central de l'entreprise ou par l'un de</i>
---	--

<i>enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission, for specific services performed or for management, or, except in case of a banking enterprise, by way of interest on moneys lent to the permanent establishment by the enterprise.</i>	<i>ses autres bureaux, comme les redevances, les frais ou autres paiements similaires en contrepartie de l'utilisation de brevets ou autres droits, ou par voie de commission pour des services précis rendus ou pour la gestion, ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées à l'établissement stable par l'entreprise mère possédant un tel établissement stable.</i>
--	---

453. Donc dans la pratique conventionnelle des pays baltes, certaines charges (redevances, intérêts, etc.) sont automatiquement considérées comme non déductibles par les établissements stables. Cela reflète la position générale des pays baltes à élargir la base imposable des établissements stables.

La position de la Lituanie concernant les charges déductibles subies par les établissements stables est encore plus restrictive. Le paragraphe 3 de l'article 7 de la convention avec les États-Unis contient une phrase supplémentaire :

<i>A Contracting State may, consistent with its law, impose limitations on deductions, so long as these limitations are consistent with the concept of net income.</i>	<i>Un État contractant peut, conformément à sa législation, imposer des restrictions sur les déductions, pour autant que ces restrictions soient compatibles avec la notion de bénéfice net.</i>
--	--

Cette disposition permet à l'État de l'établissement stable de limiter certaines déductions. Selon le commentaire de l'administration fiscale américaine⁴²⁶, une telle disposition a été demandée par l'administration fiscale lituanienne et permet à l'État de l'établissement stable de limiter certaines déductions comme, par exemple, les dépenses pour les divertissements. Mais, selon le commentaire de l'administration fiscale lituanienne, les dépenses, comme les salaires des employés, les intérêts etc. doivent être en tous cas loïsibles, parce qu'une limitation de déduction de telles dépenses serait contraire à la conception des « revenus nets »⁴²⁷.

454. Ces dérogations montrent la volonté des pays baltes de limiter la déductibilité des charges subies par les établissements stables et donc élargir la base imposable des établissements stables.

455. Les conventions avec les États-Unis. Les conventions des trois pays baltes avec les États-Unis contiennent une phrase supplémentaire:

<i>For the purposes of the Convention, the term "business profits" means profits derived from any trade or business. It includes, for example, profits from manufacturing, mercantile, fishing, transportation, communications or extractive activities, and from the furnishing of personal services of another person, including the furnishing by a company of the personal services of its employees. It does not include income received by</i>	<i>Pour l'application de la Convention, les "bénéfices des entreprises" désigne les bénéfices provenant de toute activité industrielle ou commerciale. Il contient, par exemple, les bénéfices provenant de la fabrication, du commerce, de la pêche, du transport, des communications ou des activités d'extraction ou de la prestation de services d'une autre personne, y compris la prestation par une entreprise des services personnels de ses employés. Il ne contient pas les</i>
--	---

⁴²⁶ Department of the Treasury. Technical Explanation of the Convention Between the United States of America and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income. Version électronique: <http://www.irs.ustreas.gov/pub/irs-trty/lithtech.pdf> P. 24.

⁴²⁷ Version électronique du commentaire des conventions fiscales par l'administration fiscale lituanienne: www.vmi.lt.

<i>an individual for his performance of personal services either as an employee or in an independent capacity.</i>	<i>revenus reçus par un particulier pour sa prestation de services personnels, soit en tant que salarié ou à titre indépendant.</i>
--	---

Une telle formulation de ces dispositions reflète la volonté de l'administration fiscale américaine d'appliquer une définition la plus large possible du „bénéfice imposable“. Ces dispositions existent dans la convention-modèle des Etats-Unis, bien qu'elles n'existent pas dans la convention-modèle de l'OCDE.

456. Les dispositions spécifiques concernant le secteur de l'assurance. Les conventions fiscales de l'Estonie avec un grand nombre de pays (Malte, le Kazakhstan, l'Ukraine, l'Irlande, Singapour, la Moldavie, la Turquie, l'Italie, l'Arménie, la Chine, la Biélorussie, le Canada, la Croatie, la Belgique, l'Allemagne) contiennent un paragraphe supplémentaire:

<i>Nothing in this Article shall prevent a Contracting State from applying its law relating to the taxation of any person who carries on the business of insurance {Canada – (as long as that law is in effect on the date of signature of this Convention and has not been changed otherwise than in minor respects so as not to affect its general character).}</i>	<i>Rien dans le présent article n'empêche un Etat contractant d'appliquer sa législation concernant l'imposition de chaque personne qui exerce l'activité d'assurance {Canada - (aussi longtemps que cette loi est en vigueur à la date de la signature de la présente Convention et n'a pas été modifiée autrement que sur des points mineurs qui n'en affectent pas le caractère général).}</i>
---	---

Une telle disposition, allumant le feu vert pour l'application de dispositions concernant l'imposition des entreprises d'assurance (selon les directives d'assurance communautaires, l'activité d'assurance et de la réassurance ne peut être exercée que par des sociétés ayant les formes juridiques spécifiques définies dans les directives), pourrait être expliquée par le fait que l'Estonie est devenue, dans les dernières années, un centre régional d'assurance, donc l'Etat d'Estonie a intérêt à imposer les assureurs. Donc on peut voir la tendance et la volonté de l'Estonie d'utiliser les dispositions des conventions fiscales pour créer des conditions fiscales favorables pour la place financière estonienne.

457. Conclusions. La pratique conventionnelle des trois pays baltes dans le cas de l'article 7 (bénéfice des entreprises) est similaire.

D'abord, les trois pays baltes ont accepté, en général, la pratique proposée par la convention-modèle de l'OCDE. La plupart des conventions fiscales des trois pays baltes sont identiques à la convention-modèle de l'OCDE. Donc, **on peut constater la tendance principale à suivre la pratique de l'OCDE.** Cela veut dire que la pratique conventionnelle de l'OCDE est importante pour Lituanie et Lettonie, bien que ces pays ne soient pas encore membres de cette organisation.

Concernant les dérogations à la convention-modèle de l'OCDE, il faut souligner que les pays baltes utilisent les mêmes formulations des dispositions avec les mêmes pays partenaires. Mais il reste à répondre à une question, à savoir si une telle tendance est influencée par les pays baltes ou par leurs

pays partenaires. Par exemple, dans le cas des conventions avec les Etats-Unis, la plupart des dérogations sont construites en prenant exemple sur la convention-modèle des Etats-Unis, donc proposées par les Etats-Unis. On ne peut pas oublier, que les pays baltes sont de petits Etats qui ne peuvent pas entièrement dicter leur volonté à la table des négociations concernant la convention fiscale. En tous cas, les **dérogations à la convention-modèle de l'OCDE ne sont pas si importantes qu'on pourrait changer le système de répartition du bénéfice imposable en principe**. Sauf en matière de la déductibilité des charges on peut voir que la position des pays baltes est assez restrictive, bien que la position de l'OCDE soit assez libérale.

La convention avec les Etats-Unis contient des dispositions qui sont spéciales à la convention-modèle des Etats-Unis, bien qu'elles n'existent pas dans la convention-modèle de l'OCDE.

D'autre part, on pourrait parler de certaines dérogations à la convention-modèle de l'OCDE particulières à certains pays baltes. Le meilleur exemple pourrait être la disposition conventionnelle estonienne concernant les règles d'imposition des sociétés d'assurance. En tant que pays important pour l'assurance, l'Estonie applique des dispositions spécifiques conventionnelles à l'imposition de l'assurance. Ces dispositions sont destinées à créer des conditions fiscales favorables à la création de la place financière estonienne. De même, la Lituanie a demandé des dérogations concernant les limites de déductibilité des charges dans le cas de la convention avec les Etats-Unis.

Ensuite, un nombre considérable de conventions prévoient des mesures anti-abus, en permettant la possibilité d'imputer à un établissement stable certaines activités économiques (ventes et autres activités commerciales). Donc, en appliquant cette mesure anti-abus, on peut voir une tendance à élargir la base imposable des établissements stables plus que ce qui est prévu par la convention-modèle de l'OCDE.

On peut identifier la position assez restrictive des pays baltes dans la pratique conventionnelle concernant les charges déductibles. Si la position de l'OCDE concernant un tel sujet est relativement libérale, les pays baltes dans la pratique conventionnelle appliquent des dispositions assez restrictives. La position la plus restrictive est lituanienne. En appliquant les dispositions concernant les charges déductibles des établissements stables, on peut voir une tendance à les limiter et à justifier l'application des dispositions du droit fiscal interne lituanien concernant les limites des déductions. Comme on l'a vu, le droit fiscal interne lituanien connaît des règles qui limitent la déductibilité des certaines charges déductibles (par exemple, les dépenses pour le divertissement) ou prévoit des montants maximaux déductibles (les charges des voyages à l'étranger). Certaines dispositions conventionnelles analysées élargissent l'application de telles règles même dans les situations réglées par les conventions fiscales.

458. Donc on peut identifier et souligner la tendance des pays baltes à élargir la base imposable par les dispositions des conventions fiscales concernant l'attribution du bénéfice imposable aux établissements stables. On a déjà constaté la tendance à élargir la définition des établissements stables, on peut donc constater la même tendance avec les règles concernant l'imposition des établissements stables.

459. On propose d'insérer dans les dispositions conventionnelles des trois pays baltes les mesures de l'imposition des prestataires des services. L'OCDE propose déjà une alternative à l'imposition des services. Les pays baltes pourraient utiliser une telle option, sans appliquer les seuils de présence et les seuils de pourcentage des revenus limitant l'applicabilité d'une telle mesure.

Conclusions du chapitre II

460. La conception de l'établissement stable dans le droit fiscal des trois pays baltes est inspirée par la convention - modèle de l'OCDE et les autres rapports de cette organisation. D'autre part, aucun pays ne suit aveuglément les propositions de l'OCDE concernant l'établissement stable. Au contraire, **on peut voir la tendance à élargir la base imposable des établissements stables des entreprises non-résidentes en droit fiscal national et conventionnel de chaque pays.**

461. Sachant que le but de la politique économique des pays baltes est d'attirer les investissements étrangers, on propose de modifier les définitions de l'établissement stable dans le droit fiscal des trois pays baltes en utilisant les définitions proposées par l'OCDE aussi dans le droit fiscal interne. Une définition plus étroite et identique au standard de l'OCDE pourrait aider à attirer les investissements.

462. Les pays baltes, en tant que petits États, ne peuvent pas influencer beaucoup la position des autres pays partenaires dans les négociations concernant les conventions fiscales. On peut voir que certaines dérogations avec certains pays sont identiques dans les conventions fiscales avec la Lettonie, l'Estonie et la Lituanie. Mais, d'un autre côté, on peut voir la tendance à suivre les idées générales proposées par l'OCDE pour la construction de telles dérogations conventionnelles.

463. En matière de règles des prix de transfert, on peut constater la tendance à suivre les recommandations de l'OCDE. Mais on ne suit pas aveuglément ces recommandations, on peut voir en détail les différences entre les trois pays.

464. Dans les règles de répartition du bénéfice imposable entre l'établissement stable et la société non-résidente, on voit que les règles du droit fiscal interne sont influencées par les traditions juridiques et fiscales générales. L'Estonie énumère la liste des revenus des établissements stables qui sont considérés comme des revenus imposables. La Lettonie et la Lituanie, en revanche, établissent une formule de calcul du bénéfice imposable.

465. Dans les règles de répartition du bénéfice imposable entre l'établissement stable et la société non-résidente du droit fiscal conventionnel, un grand nombre de conventions sont identiques à la convention – modèle de l'OCDE. Ainsi, il existe des dérogations « particulières » aux pays baltes : les trois pays appliquent des mesures anti-abus, l'Estonie applique des dispositions concernant le secteur de l'assurance. Mais, de telles dérogations à la convention - modèle ne sont pas essentielles à la convention modèle de l'OCDE. Aussi, on a constaté la position assez restrictive des conventions des pays baltes concernant la déductibilité des charges.

466. L'OCDE dans ses travaux, ne précise pas les principes de l'imposition des établissements stables : mondialité ou territorialité. Actuellement, les pays baltes imposent les établissements stables

en vertu d'un principe de mondialité. On propose à l'OCDE d'élaborer une règle, que les revenus d'un établissement stable doivent être imposables en vertu des mêmes principes, qui sont utilisés pour l'imposabilité des entreprises en vertu du droit fiscal du pays où l'établissement stable est établi. Pour les pays baltes, on propose d'imposer les revenus de l'activité des établissements stables en vertu d'un principe de territorialité. Une telle mesure pourrait contribuer à l'attractivité d'un système fiscal. L'applicabilité d'un principe de territorialité pour l'ensemble des revenus d'activité (y compris, pour les revenus des établissements stables des non-résidents) pourrait aider à créer un système fiscal attractif pour les investissements étrangers.

467. La Lettonie et la Lituanie ont établi des régimes de transfert des pertes. On peut constater que les règles du droit fiscal letton concernant le transfert des pertes sont compatibles avec les exigences du droit communautaire. Le droit fiscal lituanien dans le champ de la fiscalité des groupes n'est pas compatible avec les exigences du droit communautaire. On propose la modification de la loi fiscale, permettant aussi de diminuer le bénéfice imposable des établissements stables des non-résidents se trouvant en Lituanie par les pertes des sociétés étrangères des mêmes groupes dans les mêmes conditions qui sont applicables pour la diminution du bénéfice imposable des sociétés résidentes.

468. On peut constater, que **le droit fiscal des trois pays baltes suit les recommandations de l'OCDE et est, en principe, malgré certaines dérogations, compatible avec le standard de l'imposition des établissements stables proposé par cette organisation.**

Conclusions de la première partie

469. Les systèmes contemporains de fiscalité des revenus d'activité des entreprises des pays baltes sont assez différents. Toutefois, on peut trouver des points communs. Les trois pays baltes ont la même histoire générale et fiscale. Les trois pays baltes, en tant que pays en développement, souhaitent attirer les investissements étrangers. Pour cette raison, ils essaient de rendre leurs systèmes d'imposition plus attractifs pour les investisseurs étrangers. Les trois pays baltes essaient de créer des systèmes d'imposition des revenus d'activités des entreprises assez attractifs pour les investisseurs étrangers. La Lituanie et la Lettonie ont établi des systèmes classiques de la fiscalité des entreprises. La Lettonie et la Lituanie appliquent des taux assez bas (en comparaison avec les autres pays européens). Le système estonien de la fiscalité des entreprises est un des plus innovateurs. Contrairement aux systèmes d'imposition classiques, en Estonie on n'impose que le bénéfice distribué. La liste des paiements qui sont considérés comme les revenus imposables est énumérée par la loi fiscale.

470. Pour déterminer la base de l'impôt sur le bénéfice des entreprises résidentes dans le contexte international, on applique dans les pays baltes le principe de la mondialité des revenus imposables d'activité. C'est-à-dire que les trois pays baltes appliquent le concept de l'imposition des revenus globaux des personnes morales résidentes. Les sociétés résidentes sont imposables sur l'ensemble des revenus (sans distinction entre revenus actifs et passifs) en vertu du principe de la mondialité des revenus imposables. D'un autre côté, les principes applicables dans le cas de l'imposabilité des non-résidents dépendent d'un fait, à savoir si le non-résident possède un établissement stable sur le territoire d'un pays balte. En cas d'imposition des revenus d'un tel non-résident lié avec l'établissement stable, on applique le principe de la mondialité des revenus imposables (sans distinguer les revenus imposables entre revenus passifs et les revenus d'activité). Par contre, les revenus des non-résidents ne possédant pas d'établissement stable ne sont imposables que sur des sources territoriales. Donc on peut constater que de tels revenus sont imposables en vertu d'un principe de territorialité. La distinction des revenus entre revenus actifs et revenus passifs ne joue aucun rôle.

471. Concernant les règles du droit fiscal international en matière des établissements stables, il faut constater que l'OCDE, dans ses rapports, ne mentionne pas clairement, quel principe – mondialité ou territorialité – on propose de choisir pour les États en matière d'imposition du bénéfice imposable des établissements stables établis sur leurs territoires. Une telle absence de règle claire au niveau international donne aux États la liberté de décider eux-mêmes quel principe est le meilleur pour la fiscalité des établissements stables établis dans leurs territoires. L'OCDE, en tant que l'organisation

compétente, pourrait élaborer des règles de la répartition de tels revenus d'établissement stable. Donc, on peut proposer à l'OCDE de développer une règle, que les revenus d'un établissement stable doivent être imposables en vertu des mêmes principes qui sont utilisés pour imposer les entreprises résidentes en vertu du droit fiscal du pays où l'établissement stable est établi.

472. Concernant les questions liées à la résidence fiscale, il faut noter que les pays baltes appliquent un seul critère de résidence fiscale des sociétés, celui de la place d'enregistrement. Mais, sachant que les autres pays européens appliquent plusieurs critères et que la résidence fiscale des sociétés pourrait être facilement transférée vers un autre pays européen, l'utilisation d'un seul critère pourrait être dommageable pour le fisc. Donc, on peut proposer pour les pays baltes d'insérer plusieurs critères (par exemple, la place d'administrations ou de gestion effective) de la résidence des sociétés et prendre la meilleure pratique des autres pays pour l'application de tels critères.

473. On peut questionner le choix d'un principe de mondialité et, notamment, la compatibilité du principe de mondialité des revenus imposables des résidents avec l'objectif de la politique économique des états baltes d'attirer les investissements étrangers. Le principe de l'imposabilité territoriale des revenus gagnés par les sociétés résidents (y compris les sociétés européennes établies dans un des pays baltes) et par les établissements stables pourraient attirer plus d'investissements dans ces pays. Bien qu'une imposition territoriale des bénéficiaires des sociétés soit dommageable pour les revenus du fisc d'état, les pertes des revenus d'état subies à cause de la diminution d'une base imposable pourraient être compensées par les revenus imposables des sociétés nouvelles implantées dans les pays baltes grâce à la fiscalité attractive. L'établissement d'un principe de territorialité pourrait donner aux systèmes fiscaux des pays baltes une certaine marque de l'attractivité. Aussi, sachant que l'Estonie ne possède pas de conventions fiscales avec la Russie, l'application d'un principe de territorialité des revenus d'activité imposables pourrait diminuer la pression fiscale et le risque de double imposition des contribuables ayant des relations économiques avec la Russie. Le principe de territorialité doit être applicable aussi dans le cas de l'imposition des établissements stables établis dans les pays baltes. Actuellement, dans les pays baltes, les revenus des établissements stables sont imposables en vertu d'un principe de mondialité. Toutefois, sachant que les pays baltes souhaitent attirer plus d'investissements étrangers, on propose d'imposer les revenus perçus par les établissements stables établis dans les pays baltes en vertu du principe de territorialité.

474. On a constaté que la définition de l'établissement stable dans le droit fiscal national et conventionnel des pays baltes est en principe inspirée par l'OCDE. Toutefois, on a constaté la tendance du droit fiscal national et conventionnel des trois pays baltes à élargir la base imposable des établissements stables. On propose pour les pays baltes d'utiliser aussi la définition de l'établissement stable proposée par l'OCDE pour les buts du droit fiscal interne. La définition plus large de

l'établissement stable qui est actuellement utilisée dans le droit fiscal interne des trois pays baltes signifie que la base imposable des revenus d'activité des non-résidents est plus large. Sachant que, dans la politique étrangère économique, chaque pays balte souhaite attirer les investissements, l'élargissement de la base imposable ne semble pas un meilleur choix de la politique fiscale.

475. Le droit de l'Union Européenne exige, en principe, le traitement égal dans les situations égales des sociétés résidentes et des établissements stables des sociétés non-résidentes. Toutefois, on a constaté un traitement discriminatoire des établissements stables en droit fiscal lituanien en matière de diminution du bénéfice imposables par les pertes des sociétés étrangères appartenant à un même groupe. On propose de modifier la loi fiscale lituanienne en prévoyant une telle possibilité aussi pour les établissements stables.

476. Un challenge de la conception de l'établissement stable touche le commerce international des services. Récemment, l'OCDE a proposé une dérogation qui permet pour un pays d'accueil d'imposer certains prestataires de services même si ils ne possèdent pas un établissement stable dans un pays de prestations des services. Une telle proposition est très actuelle dans le contexte de la libéralisation de la prestation des services au sein de l'Union Européenne. Aussi, on propose pour les pays baltes d'imposer les prestataires de services opérant sur leurs territoires sans y avoir un établissement stable.

477. En matière de fiscalité internationale des gains en capital, les définitions des gains en capital du droit fiscal des pays baltes sont inspirées par les principes communs de la fiscalité des plus values qui sont applicables par la plupart des pays du monde. Comme dans le cas des établissements stables, on peut y voir une tendance à élargir la base imposable des gains en capital du droit conventionnel des pays baltes.

478. Aucun des pays baltes n'a transposé correctement les dispositions de la directive 90/434 dans son droit national. La Lituanie et la Lettonie ont prévu un délai de détention des titres qui n'existe pas dans les dispositions de la directive. L'Estonie n'a pas transposé les dispositions concernant les définitions de la directive. Les pays baltes doivent modifier les textes de leurs lois fiscales dans les plus brefs délais. On peut expliquer ce phénomène par un manque d'expérience à transposer les règles du droit européen en droit national et l'absence de dispositions réglant les questions des réorganisations transnationales dans la tradition juridique des pays baltes.

479. Les pays baltes n'ont pas de modèle de l'article 13 des conventions fiscales, souvent les propositions des autres pays deviennent droit conventionnel des pays baltes. On leur propose de développer leur propre modèle de l'article 13, permettant d'attribuer le droit d'imposer les gains en capital pour le pays où se trouve actuellement, ou est enregistrée la propriété et essayer de proposer cette vision aux pays partenaires, au lieu de simplement accepter les propositions des autres pays.

480. Concernant l'élimination de la double imposition, dans le droit fiscal des trois pays baltes on prévoit, en principe, la réduction de l'impôt calculé sur les revenus des sources étrangères par le montant de l'impôt payé à l'étranger. En droit fiscal interne, la double imposition est éliminée en vertu du principe de l'imputation. Toutefois, ce droit est limité. D'abord, l'élimination de la double imposition est soumise à la condition de la présentation d'une attestation de l'administration fiscale du pays étranger concerné. On propose d'éliminer une telle condition dans les cas où existe une convention fiscale entre les deux pays concernés. Ensuite, la réduction ne peut pas excéder le montant de l'impôt calculé en vertu des lois fiscales des pays baltes. Dans les règles conventionnelles concernant l'élimination de la double imposition, on applique les principes de l'exemption et de l'imputation sans donner aucune préférence à un ou à l'autre. Les dites dispositions des conventions fiscales des pays baltes suivent, en principe, les recommandations de l'OCDE. Sauf certaines exceptions, les conventions fiscales des pays baltes ne contiennent pas de dispositions concernant le crédit d'impôt fictif. Toutefois, l'existence des clauses de crédit d'impôts fictifs pourrait être utile, si on décidait à l'avenir de créer les dispositions particulières de la fiscalité favorable. Pour cette raison, on propose d'insérer les dispositions de crédit d'impôt fictif, afin de donner plus de marge de manœuvre à la politique fiscale des pays baltes. L'existence de telles clauses serait utile à l'avenir pour modifier les règles fiscales, afin d'attirer plus d'investissements étrangers.

481. En vertu des lois fiscales lituanienne et estonienne, les entreprises ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie ou en Estonie) n'ont pas le droit d'éliminer la double imposition, un tel droit est réservé aux entreprises résidentes. C'est là une incompatibilité avec les exigences du droit européen. Bien que l'incidence pratique de ce problème soit peu probable grâce aux dispositions conventionnelles, on propose de modifier les règles lituanienes et estoniennes, permettant d'avoir accès aux dispositions concernant l'élimination de la double imposition aussi pour les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européen, lorsque leur situation fiscale est proche de la résidence fiscale.

482. On peut faire une proposition pour modifier les dispositions du droit européen. Afin de mieux adapter la forme juridique de la société européenne aux besoins des affaires intracommunautaires, on propose de définir, pour les mesures du droit communautaire, la résidence fiscale de la société européenne. On propose de définir un critère de la résidence fiscale de la SE qui soit applicable dans les situations ambiguës et le choix d'une mesure du droit communautaire qui puisse éviter les différentes réglementations de statut fiscal au sein de l'UE. Ensuite, la directive 90/434 ne contient pas les définitions de « fraude » et « évvasion. Sachant que le droit fiscal pénal n'est pas harmonisé en Europe et que les pays différents utilisent des définitions différentes, le droit fiscal communautaire a besoin d'une définition communautaire et autonome du droit fiscal national. Si les institutions

européennes législatives ne prennent pas l'initiative d'insérer de telles définitions dans le texte de la directive, la Cour de Justice devrait formuler une seule règle d'interprétation de ces notions dans sa jurisprudence.

483. Il faut souligner la tendance de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne développée dans l'affaire C-28/95 *Leur Bloom*, au cas où les situations purement internes sont réglées en droit fiscal national. Comme dans la directive 90/434, le droit fiscal doit prendre en considération l'interprétation communautaire de ces mêmes dispositions en appliquant ces règles dans les situations purement internes. Donc, les administrations fiscales des pays membres doivent étudier attentivement la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne et appliquer de telles règles d'interprétation même dans les situations purement internes.

484. On a constaté l'incompatibilité d'une règle de la directive 90/434 avec les principes fondamentaux du droit communautaire. La directive prévoit des mesures simplifiées qui permettent de transférer l'adresse juridique d'une SE (la Société Européenne ou *Societas Europae* en Latin) ou d'une SCE (la société coopérative européenne) et de continuer les activités économiques dans l'État de l'ancienne résidence par l'établissement stable sans aggravation de la situation fiscale d'une telle société. Mais si une société établie en Lituanie ou Lettonie en vertu du droit lituanien ou letton ou du droit d'un autre pays membre souhaite transférer sa résidence dans un autre État membre, elle n'a pas une telle possibilité. On peut questionner la compatibilité d'une telle régulation avec l'esprit du droit européen. La Cour de Justice, si une telle question est posée devant cette institution, devrait répondre, suivant la logique de toute sa jurisprudence, que les situations comparables doivent être traitées de manière similaire. Le traitement différent de situations comparables est, en vertu de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne, une discrimination interdite par le droit européen.

485. On a constaté l'absence de la règle de l'élimination de la double imposition des intérêts et des redevances dans le droit de l'Union Européenne. Pour cette raison, on propose de créer un standard de niveau européen d'élimination de la double imposition des redevances et des intérêts payés par les sociétés transparentes subis par la retenue à la source. Il faudrait établir une règle d'exonération de la retenue à la source des intérêts et redevances payés par la société transparente au bénéfice de l'autre société établie dans un autre pays membre.

486. On a développé la proposition de modifier les dispositions de la convention modèle de l'OCDE. La modification de la convention modèle de l'OCDE concernant la déductibilité des dépenses imputées par les établissements stables aiderait à créer un standard unique global de la répartition internationale du bénéfice imposable. Donc, on propose de modifier la convention modèle en insérant une précision concernant la déductibilité des dépenses subies par l'établissement stable juste au cas où de telles dépenses sont au prix de la pleine concurrence.

487. Concernant l'article 13 de la convention modèle, il faut remarquer qu'il n'existe pas de définition universelle des gains en capital. L'absence de ces définitions pourrait éventuellement causer des difficultés d'application de cet article. Pour cette raison, on propose à l'OCDE de développer les définitions des notions « aliénation » et « gain » et de les insérer dans une prochaine version d'un commentaire de la convention modèle.

488. L'existence d'un standard mondial plus détaillé d'élimination de la double imposition serait aussi utile. L'existence d'un standard mondial du prix de transfert a créé une interprétation commune de ces règles et a aidé à éviter les litiges vides. Des règles uniques d'élimination de la double imposition pour le monde entier pourraient faciliter la coopération internationale des administrations fiscales ainsi que diminuer les charges de compatibilité pour les contribuables. Pour cette raison, on encourage l'OCDE à créer un standard plus détaillé de l'élimination de la double imposition.

489. On peut conclure que le système de la fiscalité des revenus d'activité des entreprises dans les pays baltes est en principe comparable aux règles analogues des autres pays européens. On applique le principe de la territorialité des revenus imposables des non résidents et la mondialité des revenus imposables des résidents et des établissements stables. D'un autre côté, les pays baltes utilisent leurs propres définitions internes et conventionnelles de la résidence fiscale et de l'établissement stable. Certaines règles de la fiscalité ne sont pas compatibles avec le but général de la politique économique d'attirer les investissements étrangers. Pour cette raison, on a proposé de les changer.

490. Ensuite, on a constaté l'incompatibilité des dispositions du droit fiscal des pays baltes en matière de réorganisations internationales avec les exigences du droit européen. Dans ce cas là, il ne reste qu'à modifier les textes des lois fiscales. Enfin, on peut voir la tendance générale à élargir la base imposable des revenus d'activité (dispositions conventionnelles concernant la résidence fiscale, établissements stables, gains en capital). Cette tendance est inspirée par la volonté des ministères des finances d'obtenir plus de revenus en imposant les revenus d'activités des entreprises. Toutefois, sachant que les trois pays baltes souhaitent attirer les investissements dans leur pays, on propose à l'avenir de formuler des dispositions fiscales suivant les propositions de l'OCDE sans essayer d'élargir la base imposable.

DEUXIÈME PARTIE
FISCALITÉ INTERNATIONALE DES ENTREPRISES
EN MATIÈRE DE REVENUS PASSIFS

491. Contrairement aux revenus d'activité, on exige juste une participation passive d'un bénéficiaire pour gagner des revenus passifs. Si on gagne des revenus d'activité grâce à la participation active d'un bénéficiaire (par exemple en exerçant une profession commerciale ou indépendante, en gérant une entreprise ou un établissement stable ou en cédant un élément d'actif), les revenus passifs sont gagnés par un simple investissement d'argent sans participation active, par exemple, en investissant de l'argent dans les actions d'une société ou dans les autres parts sociales.

492. Bien que la distinction entre revenus d'activité et revenus passifs soit plus scientifique que purement juridique, on considère traditionnellement les dividendes, les intérêts et les redevances comme des revenus passifs. Les dividendes sont les fruits d'un investissement dans des entreprises en prenant aussi tous les risques des affaires et toutes les conséquences de tels risques. Le prêteur, contrairement à l'investisseur, prend seulement le risque du crédit. Le propriétaire des droits intellectuels, aussi comme prêteur, prête ses droits à son débiteur qui en retour doit lui verser des redevances.

493. La nature différente des dividendes d'un côté et des intérêts ainsi que des redevances de l'autre, implique des règles différentes de la fiscalité. Sachant que les dividendes sont les produits d'un profit d'entreprise, la plupart des États imposent les dividendes en tant que la distribution des profits. Par contre, les intérêts et les redevances sont souvent considérés comme des charges déductibles et donc non imposables. Tenant compte de cette distinction principale entre les dividendes et les intérêts, la deuxième partie de cette thèse doctorale est divisée en deux chapitres : l'un est consacré à la problématique de la fiscalité internationale des dividendes, l'autre, aux intérêts et redevances.

494. Une autre particularité des revenus passifs est que le capital pourrait être facilement transféré dans un autre État, contrairement à la force de travail. Pour cette raison, beaucoup des États du monde imposent les revenus passifs plus légèrement que les revenus d'activité. Ainsi, afin de créer une ambiance favorable aux investissements étrangers, beaucoup des États du monde appliquent des mécanismes variés de la fiscalité de l'exonération partielle ou totale des dividendes aux mains des associés.

495. Au plan international, la première question est de savoir quel État – l'État de la résidence d'un bénéficiaire ou l'État de la source des revenus passifs est compétent pour imposer les revenus passifs. On propose souvent un certain compromis entre les intérêts divergents des deux États : on donne un droit limité à l'État de la source à imposer les revenus passifs en appliquant une retenue limitée à la source. Le reste pourrait être imposé par l'État de la résidence du bénéficiaire. Dans cette partie, on va analyser, comment les règles de la retenue à la source sur les revenus passifs sont réglées dans le droit fiscal des pays baltes. Tenant compte de la complexité du sujet de la fiscalité des revenus passifs, on

va seulement analyser les aspects internationaux, laissant les aspects du droit fiscal interne de la fiscalité des revenus passifs pour d'autres études.

496. Avant d'aborder des questions plus détaillées, il faut noter que dans la plupart des systèmes fiscaux du monde, on impose les revenus passifs en vertu d'un principe de territorialité. Contrairement aux revenus d'activité, seuls des revenus provenant de sources se trouvant dans le territoire d'un État pourraient être imposables dans cet État. Les revenus passifs dont les sources se trouvent dans un autre État sont, en principe imposables, soit dans l'État de la source (par la retenue à la source), soit dans l'État de la résidence du bénéficiaire effectif des revenus passifs. Dans ce contexte, la notion de « sources » devient d'une importance cruciale.

Chapitre I

L'imposition internationale des dividendes

497. La fiscalité internationale des dividendes est une des parties les plus importantes de la fiscalité des revenus distribués, parce que les dividendes sont traditionnellement la plus importante mesure de la distribution du profit gagné par l'entreprise au bénéfice de ses actionnaires (ou autres détenteurs de parts sociales). Sachant que les revenus de l'entreprise sont souvent imposés en tant que revenus d'activité aux mains de l'entreprise elle-même, l'imposition des dividendes (ou des autres produits de la distribution des revenus d'entreprise) aux mains des actionnaires risquerait d'être imposée une deuxième fois. Sachant que le capital est beaucoup plus mobile que la force du travail, la plupart des États du monde essaient d'atténuer ou même d'éliminer l'effet de la double imposition des dividendes. Pour une telle atténuation ou même une exonération des dividendes, on applique des méthodes variées : l'avoir fiscal, le régime de société mère-filiale (ou « *participation exemption* » en anglais), l'intégration fiscale etc.

498. Le droit européen, bien que les questions de la fiscalité directe soient de la compétence des États membres, règle aussi les questions de la fiscalité des dividendes. D'abord, par les mesures des directives, on essaye d'harmoniser les conditions de l'imposition des dividendes au sein de l'Union Européenne. Ensuite, on exige de ne pas discriminer les dividendes internes et externes (provenant ou payés vers un autre État membre en comparaison des dividendes internes). Enfin, afin d'assurer un bon fonctionnement du marché unique, on exige d'éliminer les entraves et les mesures restrictives. L'exemple de l'affaire de l'avoir fiscal a montré que la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne fait l'effet d'un législateur négatif du droit fiscal des États membres. Les États membres doivent respecter les exigences du droit européen sans conditions ni réserves et, le cas échéant, modifier les dispositions du droit fiscal national qui ne sont pas compatibles avec les exigences du droit européen. Dans ce chapitre, on va analyser les questions de la compatibilité du droit fiscal des pays baltes avec le droit européen.

499. Au plan international, la question de la fiscalité des dividendes internationaux est très délicate. Le pouvoir de l'imposition des dividendes internationales est divisée entre l'État de la source des dividendes et l'État de la résidence de l'actionnaire (ou tout autre bénéficiaire effectif des produits distribués). D'abord, d'un côté, chaque État souhaite obtenir plus de revenus des impôts sur le bénéfice des entreprises et, d'un autre côté, comme le mentionne L. de Broe⁴²⁸, aucun État du monde n'a l'intention de financer le fisc d'un autre État au détriment du sien propre. Ensuite, afin de créer un environnement attractif pour les investissements étrangers, on prévoit souvent des mesures d'atténuation ou d'exonération des dividendes. Toutefois, sachant que, dans le cas de l'imposition des dividendes par la retenue à la source par l'État de la source des dividendes, l'État de la résidence d'un

⁴²⁸ Luc de Broe. *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. Volume 14, Doctoral Series. IBFD – Academic Council. P. 338.

bénéficiaire, en vertu des mesures de la convention fiscale entre ces deux États ou en vertu des dispositions du droit fiscal interne applique souvent des mesures d'élimination de la double imposition, soit en exonérant ces revenus, soit en appliquant d'autres règles d'atténuation de l'imposition.

500. La fiscalité internationale des dividendes est une des parties les plus importantes de la fiscalité des revenus distribués, parce que les dividendes sont traditionnellement la plus importante mesure de la distribution du profit gagné par l'entreprise. Le but de ce chapitre est d'analyser comment les dividendes internationaux sont imposés dans les pays baltes et si leur système d'imposition est compatible avec le standard international de la fiscalité des dividendes proposé par l'OCDE et les exigences du droit communautaire. Pour cette raison, on va analyser d'abord les problèmes de la définition des « dividendes » en vertu du droit des pays baltes. Après, les questions problématiques de l'imposition des dividendes sera analysée.

Section 1. La définition des dividendes dans le droit des pays baltes

501. Les règles de la fiscalité commencent par les définitions. Souvent, les définitions employées dans le droit fiscal ne sont pas identiques aux définitions employées dans les autres branches du droit (commercial, civil, etc.). Le droit fiscal, en tant que branche autonome du droit utilise souvent ses propres définitions, afin de définir de manière plus précise les éléments de la base de l'imposition.

502. La formulation des définitions des différents éléments des revenus passifs n'est pas un exercice facile. Une voie possible (et la plus simple) serait l'utilisation des définitions des autres branches du droit. Mais le sens, en vertu du droit commercial ou droit civil, peut être différent parce que ces branches du droit doivent traiter d'autres intérêts que le droit fiscal.

503. Pour cette raison, on va analyser la problématique de la définition des intérêts en droit fiscal des pays baltes. D'abord, on va analyser le contenu des définitions du droit national. Ensuite, on va analyser les définitions en vertu du droit fiscal international.

§ 1. Les questions problématiques des définitions des dividendes dans le droit fiscal national des pays baltes

504. Afin de bien comprendre le contenu des définitions des dividendes en droit fiscal des pays baltes, il faudra analyser d'abord pourquoi la définition des dividendes est un exercice compliqué. Ensuite, on va voir quelles sont les sources de l'inspiration des définitions des dividendes dans le droit fiscal national des pays baltes.

A. Les problèmes de la définition des dividendes

505. La notion de « dividende » trouve ses racines dans le mot latin « *dividere* » (diviser). Donc, on peut constater que le « dividende » signifie toujours la division des produits de la société.

506. Au sens du droit civil ou commercial, le dividende peut être défini comme un droit de l'actionnaire (ou d'un autre participant) de bénéficier de sa contribution à proportion de sa part dans le capital social. Toutefois, il ne faut pas oublier que le droit civil et le droit commercial sont des branches du droit privé. Leur but est défendre les intérêts des personnes privées (des actionnaires ou de la société même). Donc les dispositions du droit civil et commercial concernant les distributions des produits de la société sont destinées à défendre des intérêts privés : assurer l'égalité entre les actionnaires ou interdire la distribution excessive des parts sociales. Le but final du droit fiscal est de garantir les ressources suffisantes pour le fisc de l'État. Pour cette raison, les définitions du droit privé des « dividendes » ou de la « distribution des profits » ne sont pas toujours utiles pour les buts fiscaux.

507. Comme le mentionnent H. J. Ault et B. J. Arnold⁴²⁹, chaque système de fiscalité doit avoir des règles définissant les conséquences fiscales de la distribution des profits de la société (y compris les définitions des dividendes et de la distribution du bénéfice au sens fiscal). Toutefois, dans le monde contemporain, il n'existe pas de standard unique de la définition des distributions ou des dividendes. Par exemple, au Canada, la notion de la « distribution » (au sens fiscal) contient d'autres éléments de la distribution du profit que le dividende. En Suède, la notion de la « distribution » (au sens fiscal) contient aussi des distributions qui ne sont pas faites en fonction du résultat financier de la société.

508. Aussi, comme le soulignent H. J. Ault et B. J. Arnold⁴³⁰, certaines distributions du bénéfice qui n'entrent pas dans la notion de « dividende » au sens du droit commercial doivent quand même être requalifiées en distribution du profit au sens fiscal. Cela touche les rémunérations excessives, d'autres types de compensations ou les distributions de profit sans décision formelle d'un organe compétent de la société (conseil de surveillance ou conseil d'administration). Les règles spécifiques concernant les opérations de rédemption des actions ou parts sociales sont aussi nécessaires.

509. Donc, on peut constater qu'il n'existe pas de standard commun de la définition des « dividendes » ou de « la distribution du profit de la société » pour les buts fiscaux. Toutefois, on peut constater qu'une telle définition doit englober les distributions du profit de société, y compris les distributions qui n'entrent pas dans la notion des « dividendes » au sens du droit civil ou commercial.

⁴²⁹ Hugh J. Ault and Brian J. Arnold. Comparative income taxation. A structural analysis. Third edition. Kluwer Law International. 2010. P. 352.

⁴³⁰ Hugh J. Ault and Brian J. Arnold. Comparative income taxation. A structural analysis. Third edition. Kluwer Law International. 2010. P. 352.

Aussi, les dispositions du droit fiscal doivent permettre de requalifier certains paiements (par exemple, les rémunérations excessives) en distributions des profits avec les conséquences fiscales.

510. Sachant qu'il n'existe pas de standard global de la définition des « distribution du profit », chaque pays est libre de définir ses propres notions légales. Comme l'étude de H. J. Ault et B. J. Arnold l'a montré, il existe une grande variété de règles de la fiscalité des opérations concernant la distribution du profit des sociétés du monde contemporain. Aussi chaque pays au niveau national applique des mesures variées d'anti abus. Cela complique la définition de la distribution du profit ou des dividendes au niveau international.

511. Toutefois, on peut constater l'existence de certains principes généraux de la fiscalité des dividendes, qui sont communs pour la plupart des pays. D'abord, la notion du droit fiscal des dividendes doit englober toutes les opérations de la distribution du profit de l'entreprise au bénéfice de ses actionnaires. Ensuite, la qualification des dividendes en droit fiscal ne doit pas être dépendante de la qualification en droit privé.

512. G. Clarce⁴³¹ souligne l'importance de la notion de « source » pour l'imposition des revenus passifs. Il faut noter, que ni la convention modèle de l'OCDE, ni le commentaire ne précisent le contenu de cette notion. G. Clarce affirme que le droit fiscal du Royaume Uni considère que les dividendes proviennent des sources du Royaume Uni si la société payante est considérée comme la résidente (au sens fiscal) du Royaume Uni.

Bien qu'à première vue une telle position semble logique, on peut la critiquer. L'imposition des dividendes par la retenue à la source en fonction de la résidence fiscale d'une société payante pourrait être une règle, mais pas absolue. Imaginons la situation où la société, qui est considérée comme la résidente d'un État A paye des dividendes à sa société mère qui est résidente de l'État B. La question est de savoir comment de tels dividendes doivent être imposés si la source réelle des dividendes est les revenus gagnés par l'établissement stable possédé par la société payante ou par la propriété immobilière dans un État C. La source actuelle des dividendes vient des fonds de commerce se trouvant dans l'État C et pas dans l'État A. La société payeuse (résidente de l'État) n'est qu'un simple intermédiaire de paiement (ou « *conduit company* » en anglais).

Pour cette raison on propose d'insérer dans le commentaire de la convention modèle de l'OCDE ou même dans la convention modèle elle-même deux précisions. Une première précision serait qu'en général la source des dividendes soit considérée comme le lieu où la société payant des dividendes est établie. Une autre précision serait la règle que le lieu de la « source » des dividendes est lié avec

⁴³¹ Giles Clarce. *Offshore Tax Planning*. Ninth Edition. Tolley. 2002. P. 227.

l'existence d'un établissement stable ou d'une propriété immobilière, si les dividendes sont payés en lien avec les revenus qui sont gagnés par cet établissement stable ou par la propriété immobilière.

B. Les problèmes des définitions légales des dividendes en droit fiscal national des pays baltes

513. Les dispositions du droit fiscal national des pays baltes sont souvent inspirées par les principes de l'imposition des autres pays européens, ainsi que par les travaux de l'OCDE ou des dispositions du droit de l'Union Européenne. On va voir dans quelle mesure les définitions des dividendes dans le droit fiscal des pays baltes sont inspirées par les travaux et par le droit de l'Union Européenne.

514. Il faut remarquer que la définition des dividendes dans la convention modèle de l'OCDE est beaucoup plus large que la définition classique des dividendes en droit commercial. La définition de la convention modèle exige que la distribution du profit doive être sanctionnée par l'organe compétent de la société (conseil de surveillance ou conseil d'administration). La définition ouvre aussi les portes pour l'application au niveau international des définitions larges du droit fiscal interne. Donc la liste des paiements de la distribution du profit qui sont considérés comme des dividendes n'est pas exhaustive. Les États contractants sont libres de préciser le contenu de la définition des dividendes en fonction des dispositions de leur droit national.

515. La fiscalité des dividendes en vertu du droit fiscal de l'Union Européenne est réglée, d'un côté, par la directive 90/435 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents et, d'un autre côté, par la pratique de la Cour de Justice.

516. Il faut noter, que le texte de la directive ne contient pas de définition des « dividendes », ni de « distribution ». Comme le mentionne G. Maisto⁴³², cela peut éventuellement poser le problème de requalification des intérêts en distribution du profit. L'article 7 de la directive souligne expressément que les dispositions d'une telle directive « *n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes* ».

517. Donc, le droit fiscal de l'Union Européenne ne contient pas de définition autonome des « dividendes ». Aussi, on souligne l'importance des dispositions nationales et conventionnelles. Pour cette raison, la convention modèle de l'OCDE pourrait servir d'outil d'interprétation des dispositions conventionnelles de la notion de dividendes en droit de l'Union Européenne.

⁴³² Guglielmo Masto. The 2003 amendments to the Parent-Subsidiary Directive – what's next? EC Tax Review. 2004-4. P. 177

518. Le droit fiscal estonien définit les dividendes comme un paiement⁴³³ fait du profit ou du profit retenu des années précédents en vertu de la décision d'un organe compétent d'une personne juridique en raison de la détention de certains droits par la personne juridique (propriété des actions, appartenance à une association ou autres formes de détention en vertu des lois du pays d'enregistrement).

On peut constater que la définition estonienne des dividendes est inspirée par les principes généraux de la fiscalité des dividendes. Sachant que le droit fiscal des trois pays baltes a été créé avec l'aide d'experts des pays occidentaux, il est naturel que l'Estonie ait décidé d'utiliser ces principes comme source d'inspiration.

Toutefois, on peut constater que la définition estonienne est plus étroite que la définition de l'OCDE. En vertu du droit fiscal estonien, ne sont considérés comme des dividendes que les opérations de la distribution du profit qui sont exercées suivant la décision d'un organe compétent de la société. Certaines opérations (rémunération excessive, rachat par la société de ses propres actions etc.) n'entrent pas dans la définition des dividendes. Cela pourrait éventuellement créer des problèmes d'imposition de ces opérations. Donc on peut proposer de redéfinir les dividendes dans la loi fiscale estonienne de manière plus large.

519. Dans le droit fiscal letton⁴³⁴, le dividende est défini comme le revenu des actions ou autres titres d'une société commerciale ou coopérative ou autres droits, ne résultant pas d'une obligation d'une dette, permettant de participer à la distribution du profit d'une société commerciale ou coopérative. La définition lettonne exclut aussi les distributions en cas de liquidation d'une société.

Comme dans le cas estonien, la source de l'inspiration est la définition des « dividendes » utilisée par les principes généraux de la fiscalité des dividendes. La définition lettonne est beaucoup plus large que la définition estonienne.

520. En droit lituanien⁴³⁵, on utilise la notion « les revenus du bénéfice distribué ». La loi précise que les dividendes entrent dans le champ d'application de cette notion⁴³⁶. Les revenus du bénéfice distribué contiennent toutes les sortes de distribution du bénéfice pour ses participants. La définition exclut aussi les distributions du bénéfice des unités de la responsabilité limitée après leur imposition

⁴³³ Partie 2 de l'article 18 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴³⁴ Partie 6 de la section 1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁴³⁵ Partie 25 de l'article 2 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴³⁶ Partie 1 de l'article 32 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

ainsi que la distribution des nouvelles actions pour les actionnaires en fonction de leur capital social détenu en cas d'augmentation du capital⁴³⁷.

La définition des « dividendes » utilisée par le droit fiscal interne lituanien est inspirée par les principes généraux de la fiscalité des dividendes. Toutefois, les dispositions du droit fiscal lituanien permettent de déduire du bénéfice imposable d'une entreprise les tantièmes (la rémunération des membres du conseil de surveillance ou du conseil d'administration de la société). Aussi, du point de vue de la fiscalité des personnes physiques, les tantièmes sont imposables de manière plus favorable aux mains d'une personne physique que les dividendes aux mains d'un actionnaire personne physique. Beaucoup des entreprises lituaniennes ont recruté leurs actionnaires comme membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance. Au lieu de payer les dividendes pour les actionnaires (qui sont payés après l'impôt sur le bénéfice des sociétés) on paie des tantièmes qui sont des charges déductibles pour la société payante. Aussi, les membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance sont imposables en tant que personnes physiques de manière plus faible que les actionnaires.

De telles opérations doivent être requalifiées comme des distributions de profit et dûment imposables. Pour cette raison, on propose d'élargir la définition des dividendes dans la loi fiscale lituanienne.

521. On peut conclure que les trois pays baltes utilisent plus ou moins la même définition des dividendes, malgré certaines particularités. On considère les dividendes comme le paiement ou la distribution de bénéfices de toute nature en fonction des parts détenues par les bénéficiaires. Ces définitions employées par le droit fiscal interne des pays baltes sont inspirées par les principes généraux de la fiscalité des dividendes.

522. Toutefois, comme le montre l'exemple lituanien, l'application d'une définition étroite des dividendes dans le système d'une jeune fiscalité pourrait être dommageable pour le fisc. Pour cette raison, on peut proposer pour les trois pays baltes d'élargir la définition des dividendes, qui permettrait de requalifier chaque opération de distribution du profit de la société au bénéfice de ses actionnaires en distribution des dividendes imposable en vertu des règles d'imposition des dividendes.

523. On peut aussi proposer aux institutions judiciaires des pays baltes, en interprétant la définition des « dividendes » dans leur droit interne, d'utiliser les commentaires et les autres matériels préparés par l'OCDE comme une source d'interprétation, sachant que la définition de l'OCDE était inspirée des mêmes principes que les définitions du droit fiscal interne des pays baltes.

⁴³⁷ Partie 1 de l'article 33 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

524. Donc, on a constaté qu'il n'existe pas dans le monde un standard commun de définition des dividendes (ou de la distribution du profit). Chaque pays définit les dividendes indépendamment, suivant la logique de ses traditions fiscales. Toutefois, on peut voir une tendance générale à définir les dividendes de manière plus large que la définition des dividendes au sens du droit commercial. La définition fiscale des dividendes (ou de la distribution du profit) contient souvent d'autres opérations de distribution du profit qui ne sont pas considérées comme une distribution des dividendes au sens du droit commercial.

Le droit de l'Union Européenne ne contient pas de définition des dividendes pour les buts fiscaux. La convention modèle donne une définition large, ouvrant aussi la porte pour une application des définitions du droit interne. Les dispositions du droit fiscal interne des pays baltes sont assez étroites, n'englobant pas toutes les opérations de la distribution du profit. Pour cette raison, on propose d'élargir les définitions des dividendes dans les lois fiscales des pays baltes, afin de permettre de requalifier certaines opérations de la distribution du profit en distribution de dividendes au sens fiscal.

On a constaté une absence de précision de la « source » des revenus passifs dans le commentaire de la convention modèle. On propose d'insérer la précision que la source des revenus passifs se trouve, soit dans l'État de la résidence fiscale d'une société payante, soit dans l'État où se trouve l'établissement stable payant les revenus passifs, soit où est située la propriété immobilière (génératrice des revenus passifs).

§ 2. La définition des dividendes dans le droit conventionnel des pays baltes

525. Dans le paragraphe précédent on a constaté que la définition des dividendes dans le droit interne des pays baltes est assez étroite. Il reste à analyser si une telle notion étroite des dividendes est aussi applicable dans la pratique conventionnelle des pays baltes. Pour cette raison, il faut d'abord répondre à la question de savoir quelles sont les sources de l'inspiration des définitions contractuelles des dividendes. On va voir également quelles sont les particularités de la pratique conventionnelle des pays baltes.

A. Les sources de l'inspiration

526. Souvent, les dispositions du droit conventionnel des pays baltes sont inspirées par la convention modèle de l'OCDE. Il faut donc analyser quelles sont les idées principales de la définition des dividendes en vertu de la convention modèle de l'OCDE. On a déjà constaté, que la définition en vertu de la convention modèle de l'OCDE exige que la distribution du profit doit être sanctionnée par

l'organe compétent de la société (conseil de surveillance ou conseil d'administration). On va voir ces principes plus en détail.

527. Dans la convention modèle de l'OCDE, la notion des dividendes en vertu du droit fiscal international est définie dans le paragraphe 3 :

Le terme « dividende » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autre parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumises au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident.

Les créateurs de la convention modèle n'ont pas pu trouver une définition de la notion « dividende » qui soit indépendante du droit interne⁴³⁸. Pour cette raison, on a essayé d'énumérer les cas possibles, mais les États sont libres de préciser la définition des dividendes, en tenant compte des définitions employées par leur droit interne. Sont aussi assimilés aux dividendes les emprunts « *dans la mesure où le prêteur partage effectivement les risques encourus par la société, c'est-à-dire lorsque le remboursement dépend dans une large mesure du succès de l'entreprise* »⁴³⁹. L'OCDE propose aussi certains critères pour distinguer les dividendes et les intérêts :

- *L'emprunt dépasse très largement toutes les autres contributions au capital de l'entreprise (ou a été consenti pour remplacer une part importante du capital qui a été perdue) et son montant est sans commune mesure avec celui des actifs qui peuvent être rachetés ;*
- *Le créancier participera aux bénéfices de la société ;*
- *Le remboursement du prêt est subordonné au remboursement des dettes envers d'autres créanciers ou au versement des dividendes ;*
- *Le niveau ou le versement des intérêts dépend des bénéfices de la société ;*
- *Le contrat de prêt ne comporte aucune clause fixe prévoyant le remboursement dans un délai déterminé*⁴⁴⁰.

528. Donc, on peut observer que la définition de l'OCDE englobe en principe tous les éléments de la distribution du profit de l'entreprise. Ainsi, on souligne que ces profits doivent être distribués en fonction des parts sociales détenues par les actionnaires (ou par les autres propriétaires).

⁴³⁸ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 10, point 24. P. 171.

⁴³⁹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 10, point 25. P. 171.

⁴⁴⁰ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 10, point 25. P. 171-172

529. Un autre élément important de la définition de l'OCDE est que les créateurs de la définition des dividendes de la convention modèle ont pris les principes de la fiscalité des dividendes de la plupart des pays comme sources d'inspiration. Toutefois, sachant que, dans des pays différents, on applique des règles différentes de la fiscalité des dividendes, la définition des dividendes dans la convention fiscale automatique dépend des définitions et règles de la fiscalité des dividendes en vertu des règles des pays contractants. Donc les pays membres sont libres d'adapter et préciser la définition conventionnelle des dividendes en fonction des exigences du droit fiscal des pays contractants. Donc la définition contractuelle des dividendes est assez flexible.

530. Un troisième élément important est que la définition des dividendes dans la convention modèle englobe aussi certaines opérations qui sont, du point de vue du droit commercial, considérées comme des opérations d'emprunt. Le remboursement des créances par l'entreprise débitrice au bénéfice de ses créanciers est en principe considéré comme une opération de paiement des intérêts et donc non imposable en vertu des règles applicables à l'imposition des dividendes. Toutefois, si un tel remboursement de créances est une distribution latente du bénéfice d'entreprise, une telle opération doit être requalifiée en distribution des dividendes et donc imposable en vertu des règles applicables à l'imposition des dividendes.

531. Les pays baltes utilisent la convention modèle comme la base de leurs conventions futures. Dans la plupart des conventions fiscales des pays baltes, la définition des dividendes est aussi inspirée par la convention modèle de l'OCDE. Naturellement, tous les éléments de la définition de l'OCDE sont pris en considération dans les définitions conventionnelles des dividendes des pays baltes.

532. Donc on peut constater que, dans leur pratique conventionnelle, les pays baltes utilisent plutôt la définition des dividendes de la convention modèle de l'OCDE qui est plus large, en englobant plusieurs éléments de la distribution du profit que la définition de leur droit interne qui est trop étroite.

533. Il ne faut toutefois pas oublier que l'OCDE elle-même sollicite les pays contractants pour modifier la définition conventionnelle des dividendes en fonction des règles de la fiscalité des dividendes des pays contractants. Il reste à examiner, si les pays baltes, dans leur pratique conventionnelle modifient la définition des dividendes en fonction des règles de leur droit interne.

B. Les particularités des définitions des pays baltes

534. Dans la pratique conventionnelle des pays baltes, les définitions conventionnelles sont inspirées par la définition de la convention modèle de l'OCDE. Toutefois, elles sont souvent modifiées en fonction des dispositions du droit fiscal interne des pays contractants.

535. Les conventions avec un grand nombre des pays contractants ne contiennent pas les mots « *jouissance shares or jouissance rights* (action ou bons de jouissance) », « *mining shares* (parts de mine) », et parfois « *founders' shares* (parts de fondateur) », qui sont présents dans la convention modèle. Une telle absence est inspirée par le fait qu'aucun des pays contractants n'utilise ces notions dans leur droit (fiscal ou commercial) national.

536. D'autre part, la définition conventionnelle des dividendes est souvent modifiée en ajoutant d'autres éléments qui sont pertinents dans le système juridique d'un des pays contractants :

<p>3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, {Azerbaijan – founder's shares} or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the taxation laws of the State of which the company making the distribution is a resident {United Kingdom, Lithuania – and also includes any other item (other than interest relieved from tax under Article 11 of this Convention) which, under the laws of the Contracting State of which the company paying the dividend is a resident, is treated as a dividend or distribution of a company.}. {United States, Slovakia - The term "dividends" also includes income from arrangements, including debt obligations, carrying the right to participate in profits, to the extent so characterized under the law of the Contracting State in which the income arises.} {Luxembourg - and the investor's share of the profit of an enterprise, paid proportionally to his capital investment, as well as interest and payments on bonds where, in addition to the fixed rate of interest, a supplementary interest, varying according to the distributed profits, is granted}.</p>	<p>3. Le terme «dividendes» employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions {Azerbaïdjan - parts de fondateur}, ou d'autres droits, et à l'exception des créances, des participations aux bénéfiques, ainsi que les revenus d'autres droits qui sont soumis aux mêmes traitements fiscaux que les revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident {Royaume Uni, Lituanie - et comprend aussi tout autre produit (autres que les intérêts exonérés de l'impôt selon l'article 11 de la présente Convention) qui, sous les lois de l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, est traité comme un dividende ou la distribution d'une entreprise.}. {Etats Unis, Slovaquie - Le terme «dividendes» comprend également les revenus d'arrangements, y compris les obligations de la dette, donnant le droit de participation aux bénéfiques, dans la mesure donc caractérisée par la législation de l'Etat contractant où proviennent les revenus.} {Luxembourg - et les parts de bénéfice d'une entreprise touchées par le bailleur de fonds rémunéré en proportion de sa mise de fonds, ainsi que les arrrages et intérêts d'obligations lorsqu'en plus de l'intérêt fixe, un intérêt supplémentaire variant en fonction des bénéfiques distribués, est accordé}.</p>
---	--

Le paragraphe (définition des dividendes) 5 de l'article 10 de la convention avec la France contient une phrase additionnelle, qui est absente dans la convention modèle de l'OCDE :

<p>It is understood that the term "dividend" does not include income mentioned in Article 16.</p>	<p>Il est entendu que le terme « dividende » ne comprend pas les revenus visés à l'article 16.</p>
---	--

Le but d'une telle disposition est l'élimination des jetons de présence du champ d'application de l'article concernant la fiscalité internationale des dividendes.

537. Une telle variété des dispositions contractuelles montre que les pays baltes sont assez flexibles pour adapter les définitions contractuelles aux exigences des systèmes juridiques des pays partenaires contractuels. Cela résulte que les définitions contractuelles des dividendes sont assez larges, englobant les éléments pertinents des pays contractuels. D'un autre côté, il faut constater, que les définitions des dividendes dans les conventions fiscales conclues par les pays baltes sont beaucoup plus larges que les définitions des lois fiscales des pays baltes. En appliquant le principe de priorité du

droit international dans les situations internationales (dans les cas où les dispositions des conventions sont applicables), on va appliquer des définitions contractuelles, qui sont plus larges que les dispositions du droit interne.

538. Bien que les dispositions du droit contractuel soient plus larges que les dispositions du droit interne, on ne peut pas constater la volonté des pays baltes d'élargir la base imposable des dividendes internationaux. Les définitions du droit conventionnel sont plus larges parce qu'une telle définition est le résultat de l'adoption des définitions des résidents aux besoins des pays contractants (souvent les pays partenaires et pas les pays baltes). On n'a pas constaté de volonté des pays baltes d'appliquer la définition la plus étroite des dividendes dans les conventions fiscales.

539. Dans la partie I, on a constaté que les pays baltes souhaitent élargir la base imposable des revenus d'activité en appliquant les définitions contractuelles élargies. Ce n'est pas le cas en ce qui concerne les définitions des dividendes. Les définitions contractuelles sont plus larges que les définitions du droit national à cause de la définition plus large de la convention modèle et des pays contractants.

540. Donc, on peut constater que la politique fiscale des pays baltes en matière de définition des dividendes est d'abord de suivre la définition assez large proposée par l'OCDE et ensuite d'accepter les propositions des autres pays contractants d'insérer dans la définition contractuelle des éléments qui sont pertinents dans les systèmes juridiques des pays partenaires.

541. Pour conclure, il faut mentionner qu'il n'existe pas dans le monde de standard commun de définition des dividendes (ou de la distribution du profit). Le droit de l'Union Européenne ne contient pas de définition des dividendes pour les buts fiscaux. Chaque pays définit les dividendes indépendamment, suivant ses traditions du droit commercial et fiscal. Toutefois, dans la plupart des pays du monde, il existe une tendance générale à définir les dividendes de manière plus large que la définition des dividendes au sens du droit commercial. La définition fiscale des dividendes (ou de la distribution du profit) contient souvent les autres opérations de distribution du profit qui ne sont pas considérées comme une distribution de dividendes au sens du droit commercial.

542. Les dispositions du droit fiscal interne des pays baltes sont assez étroites, et n'englobent pas toutes les opérations de distribution du profit, bien qu'elles soient inspirées par les principes généraux de la fiscalité des dividendes. Pour cette raison, il est nécessaire d'élargir les définitions des dividendes dans les lois fiscales des pays baltes, afin de permettre de requalifier certaines opérations de la distribution du profit en distribution des dividendes au sens fiscal.

543. La convention modèle de l'OCDE propose une définition large, englobant plusieurs opérations de la distribution du profit, même si, au sens du droit commercial, ces opérations sont considérées comme des opérations d'emprunt. Sachant que la définition de la convention modèle de

l'OCDE et les définitions des pays baltes contiennent les mêmes racines (les principes généraux de la fiscalité des dividendes), on propose pour les tribunaux administratifs des pays baltes d'utiliser la convention modèle de l'OCDE comme instrument de l'interprétation des définitions en droit national. Aussi, l'OCDE sollicite les pays contractants pour modifier la définition contractuelle en fonction des règles de la fiscalité des dividendes internes des pays contractants.

544. Dans la politique fiscale internationale, les pays baltes suivent en principe la définition proposée par l'OCDE. Cela implique que, dans les situations internationales concernant les ressortissants des pays contractants, on utilisera la définition du droit contractuelle qui est plus large que la définition du droit interne. D'un autre côté, dans la pratique conventionnelle des pays baltes les définitions contractuelles des dividendes sont souvent modifiées en fonction des exigences du droit fiscal interne des pays partenaires.

545. On a constaté une absence de précision de la « source » des revenus passifs dans le commentaire de la convention modèle. On propose d'insérer la précision que la source des revenus passifs se trouve soit dans l'État de la résidence fiscale d'une société payante, soit dans l'État où se trouve l'établissement stable payant les revenus passifs soit où est située la propriété immobilière (génératrice des revenus passifs).

Section 2. Les principes de l'imposition des dividendes dans les pays baltes

546. Il est difficile de parler de principes communs de la fiscalité des dividendes, parce que les pays différents appliquent des principes différents de la fiscalité des dividendes. Souvent, ces principes sont le résultat d'un long développement du droit fiscal. D'un autre côté, chaque pays souverain est libre d'appliquer des propres règles de la fiscalité des dividendes. Toutefois, une telle liberté est limitée par les conventions fiscales. Le but du droit fiscal international est de limiter le droit d'imposition d'un pays contractant au bénéfice d'un autre sans modifier directement les règles du droit fiscal national. Sachant que l'OCDE propose des standards internationaux de la fiscalité internationale des dividendes et que ces standards sont acceptés globalement, on peut parler des principes communs de la fiscalité internationale des dividendes.

547. Dans la convention modèle de l'OCDE, la fiscalité des dividendes est réglée par l'article 10. En principe, cet article donne la priorité de l'imposition à l'État de la résidence, pas à l'État de la source :

*Les dividendes payés par la société qui est un résident d'un État contractant à un résident d'un autre État contractant sont imposables dans cet autre État*⁴⁴¹.

548. Donc, suivant la logique de l'OCDE, seul l'État de la résidence d'une société mère (qui reçoit des dividendes) est compétent pour imposer les dividendes reçus par cette société mère.

549. Toutefois, la retenue à la source limitée au bénéfice de l'État de la source (l'État où se trouve un organisme payant les dividendes) est aussi permise par le paragraphe 2:

- a) *5 pour cent du montant brut des dividendes, si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société des personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;*
- b) *15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas*⁴⁴²

Comme il a été dit dans un commentaire, les États peuvent diminuer le tarif applicable⁴⁴³. Une autre disposition du commentaire⁴⁴⁴ précise que l'intention de cette disposition conventionnelle était de faire l'applicabilité la plus large possible. Pour cette raison, aucune période de détention des titres ou parts sociales n'était prévue.

550. Donc, le principe de la retenue à la source est une règle spéciale par rapport à la règle générale permettant l'imposition seulement dans l'État où se trouve la société mère qui reçoit des dividendes. Toutefois, cette retenue à la source est limitée sur deux aspects. D'abord, le taux d'imposition ne peut pas excéder soit 5 %, soit 15 % (en fonction de la partie des actions détenues) et, aussi, aucune condition de la période de détention des titres n'est prévue.

551. Le paragraphe 5 de l'article 10 interdit l'imposition extraterritoriale des dividendes. C'est-à-dire que les États de la source ont le droit d'imposer les dividendes une seule fois au moment de leur distribution par la société résidente à la société mère non résidente. Ni la distribution des dividendes par la société mère non-résidente à son holding, ni l'imposition des revenus non distribués par la société mère non-résidente n'est permise en vertu de cet article.

552. Donc, en résumé, le standard de l'OCDE en principe permet l'imposition des dividendes seulement dans l'État où se trouve la société mère qui les reçoit. Une seule dérogation de la retenue à la source est possible au bénéfice de l'État de la résidence fiscale de la société payant des dividendes

⁴⁴¹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Paragraphe 1 de l'article 10, P. 30

⁴⁴² Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Paragraphe 2 de l'article 10, P. 30.

⁴⁴³ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 10, point 13. P. 168.

⁴⁴⁴ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 10, point 16. P. 169.

sous certaines conditions strictes. Toutefois, l'OCDE encourage les pays contractants à limiter l'application des retenues à la source. Aucune imposition extraterritoriale n'est permise.

553. Sachant que le droit fiscal des pays baltes est inspiré par les principes du droit fiscal des autres pays du monde et par les propositions de l'OCDE même, il faut analyser quelle a été l'influence de ces principes pour le droit fiscal des pays baltes.

554. D'un autre côté, le droit de l'Union Européenne, dans le domaine de la fiscalité internationale des dividendes, oblige les États membres à appliquer certaines dispositions dans leurs droits fiscaux nationaux et conventionnels.

555. D'abord, la directive 90/435 interdit l'application de la retenue à la source par les États membres où se trouve la source des dividendes⁴⁴⁵. D'autre part, les États membres de la résidence des actionnaires sont aussi obligés, sous certaines conditions, de prendre les mesures pour supprimer ou atténuer la double imposition des dividendes⁴⁴⁶. Cependant, il faut souligner l'inconvénient d'une telle directive, qui n'est applicable que pour certains types de sociétés énumérées dans l'annexe. La modification technique de certaines dispositions pourrait donner plus de flexibilité pour de telles normes du droit communautaire et faciliter leur application pratique.

556. D'un autre côté, la Cour de Justice de l'Union Européenne, par sa jurisprudence, crée une intégration négative, en limitant les pouvoirs des États membres à adopter certaines dispositions de la fiscalité internationale des dividendes par leur droit fiscal national ou conventionnel, qui traite de manière moins favorable les dividendes des sources des autres États membres ou les dividendes payés au bénéfice des actionnaires résidents dans les autres États membres que dans les situations comparables purement internes⁴⁴⁷. La Cour de Justice de l'Union Européenne a créé une règle par sa jurisprudence : les États membres sont libres d'adopter des mesures afin de supprimer ou atténuer la double imposition des dividendes. Toutefois, les États membres n'ont pas le droit de traiter, par leur droit fiscal national ou conventionnel, les dividendes des sources dans les autres États membres moins favorablement que les dividendes des sources nationales. De façon analogue, les États membres ne peuvent pas traiter les dividendes payés pour les actionnaires résidents dans les autres États membres moins favorablement que les dividendes payés aux actionnaires résidents⁴⁴⁸.

⁴⁴⁵ L'article 5 de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO L 225 du 20.8.1990, p. 6–9.

⁴⁴⁶ L'article 7 de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO L 225 du 20.8.1990, p. 6–9.

⁴⁴⁷ C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, et Finanzamt Aachen-Innenstadt. Arrêt de la Cour (grande chambre) du 12 décembre 2006. Affaire C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue

⁴⁴⁸ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne.

557. Il faut donc voir si les principes de la fiscalité internationale des dividendes du droit fiscal international des pays baltes sont compatibles, d'un côté, avec les standards de l'OCDE et d'un autre côté, avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Le paragraphe 1 va analyser la compatibilité des principes du droit interne. Le paragraphe 2 est dédié à l'examen des principes des dispositions conventionnelles.

§ 1. Les principes du droit national des pays baltes

558. En matière de fiscalité internationale des dividendes, un des plus importants principes est l'application de la retenue à la source: les États de la source des dividendes peuvent imposer les dividendes payés au bénéfice d'une société mère non résidente par une retenue à la source. Le standard de l'OCDE limite les conditions de l'application d'une telle retenue à la source. On va analyser si la retenue à la source prévue par les dispositions du droit fiscal interne des pays baltes est compatible avec le standard de l'OCDE.

559. Ensuite, les pays baltes en tant que membres de l'Union Européenne, doivent respecter les exigences du droit communautaire dans leur droit fiscal national. Toutefois, en matière de fiscalité des revenus d'activité, on a déjà constaté quelques incompatibilités des dispositions du droit fiscal des pays baltes avec les exigences du droit communautaire. On va examiner la compatibilité des principes de la fiscalité internationale des dividendes du droit fiscal des pays baltes avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

A. Les principes de la fiscalité internationale des dividendes des pays baltes

560. **Les principes de la fiscalité internationale des dividendes du droit fiscal estonien.** Comme on l'a déjà dit, l'Estonie a créé un système très innovant de fiscalité des entreprises. En matière de revenus d'activité, on n'impose que les revenus distribués.

561. Une telle logique est aussi maintenue en matière de l'imposition des dividendes. Les dividendes entrent dans le champ d'application de la notion de « distribution du profit ». Les dividendes reçus sous forme monétaire ou non monétaire par la personne physique résidente et payés par la personne juridique étrangère sont aussi en principe imposables sauf si l'impôt à la source a été payé⁴⁴⁹.

⁴⁴⁹ Partie 1 de l'article 18 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

La loi fiscale donne aussi la liste des exceptions, quand la distribution du profit n'est pas imposable.

D'abord, on n'impose pas les dividendes si la société payant les dividendes en avait reçu d'une autre société établie dans un État ayant conclu avec l'Estonie une convention fiscale, ou de Suisse (sauf de sociétés établies dans les paradis fiscaux) et assujettie à l'impôt et que la société récipiendaire possède au moins 10 % des parts sociales ou des votes de la société payante⁴⁵⁰.

Aussi, les dividendes reçus par l'établissement stable établi dans l'État contractant ou en Suisse ne sont pas imposables⁴⁵¹.

Une autre règle d'exonération est qu'on n'impose pas les dividendes si toutes ces conditions sont remplies⁴⁵² :

- Les dividendes payés par la société résidente sont reçus par l'entreprise établie dans l'État avec lequel l'Estonie n'a pas conclu la convention fiscale (sauf des sociétés établies dans les paradis fiscaux).
- Au moment de recevoir les dividendes d'une autre société, la société payante possédait au moins 10 % des actions de la société étrangère;
- L'impôt à la source était payé ;

Ainsi, on n'impose pas les dividendes reçus par une société résidente et payés par l'établissement stable appartenant à une société résidente⁴⁵³. La dernière règle veut dire qu'on n'impose pas les dividendes lorsque la société mère qui a reçu les dividendes est divisée (en vertu du droit estonien, une telle division est imposable en tant que bénéfice distribué) et l'impôt à la source concernant le paiement des dividendes par une société filiale au bénéfice d'une société mère est déjà payé⁴⁵⁴.

562. Donc, sachant que l'Estonie n'impose que les revenus distribués et que les dividendes, en vertu des règles estoniennes, sont considérés comme des revenus distribués, on peut constater que les dividendes sont imposables en droit fiscal estonien suivant les mêmes principes que les revenus d'activité. Le droit fiscal estonien ne connaît pas de règles spécifiques de la fiscalité des dividendes, sauf les dispositions concernant l'exonération.

⁴⁵⁰ Point 1 de la partie 1-1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁵¹ Point 2 de la partie 1-1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁵² Point 3 de la partie 1-1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁵³ Point 4 de la partie 1-1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁵⁴ Point 5 de la partie 1-1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

563. L'application des dispositions concernant l'exonération des dividendes de la retenue à la source dans les situations internationales est liée en principe avec l'existence d'une convention fiscale entre l'Estonie et le pays concerné. En cas d'absence d'une convention (par exemple, avec la Russie), les possibilités d'exonération des dividendes des sources estoniennes sont limitées.

564. Les règles de la fiscalité internationale des dividendes sont inspirées d'abord par les principes généraux de la fiscalité des entreprises. Toutefois, on peut voir des traces des principes de l'OCDE (par exemple, l'exonération est applicable si la société actionnaire possède un certain seuil des actions de la société payante). Toutefois, la première source de l'inspiration est la logique de la fiscalité estonienne des entreprises.

565. Le droit estonien ne prévoit pas de règles spécifiques pour l'élimination de la double imposition des dividendes, on applique les mêmes règles que celles de l'élimination de la double imposition des revenus d'activité. Le montant de l'impôt dû en Estonie pourrait être déduit du montant de l'impôt sur les dividendes payé à l'étranger. L'impôt est calculé séparément pour les revenus perçus des sources estoniennes ainsi que de chaque pays étranger. Si le montant calculé en vertu de la loi fiscale estonienne excède le montant de l'impôt payé à l'étranger, le contribuable doit payer la différence entre l'impôt payé à l'étranger et l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale estonienne⁴⁵⁵. Si le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale est inférieur à l'impôt calculé et payé à l'étranger, la différence ne pourrait pas être remboursée au contribuable⁴⁵⁶. L'impôt calculé en vertu de la loi fiscale estonienne pourrait être crédité par l'impôt payé à l'étranger uniquement si le contribuable peut prouver le fait du paiement d'un tel impôt par les documents issus par l'administration fiscale étrangère ou par l'agent responsable de la retenue de la source⁴⁵⁷. Si le contribuable a payé plus d'impôt que demandé en vertu du droit fiscal de l'État étranger ou par la convention fiscale, seule la partie obligatoire de l'impôt étranger pourrait être créditée contre l'impôt estonien⁴⁵⁸. Si l'impôt étranger était payé pendant une période différente de celle où les revenus imposables étaient perçus, on prend en considération en Estonie la période où les revenus imposables dans un pays étranger ont été perçus⁴⁵⁹.

⁴⁵⁵ Partie 2 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁵⁶ Partie 3 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁵⁷ Partie 5 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁵⁸ Partie 6 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁴⁵⁹ Partie 7 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

566. Les principes de la fiscalité internationale des dividendes du droit fiscal letton. En droit fiscal interne letton, on applique le principe que le bénéfice imposable des sociétés mères doit être réduit du montant des dividendes reçus⁴⁶⁰. En revanche, les dividendes reçus d'une source non-résidente avant 2013 étaient imposables⁴⁶¹, sauf certaines exceptions.

D'abord, avant la réforme de 2012-2013, on n'imposait pas les dividendes reçus des sources non-résidentes, si deux conditions étaient remplies⁴⁶² :

- Au moment du paiement des dividendes, la société mère résidente possède au moins 25 % des titres (actions, parts sociales) de la société payante ;
- La société payant des dividendes n'est pas résidente d'un territoire d'une imposition faible ou s'il y a absence d'imposition en vertu des décrets du gouvernement⁴⁶³.

Une deuxième exception⁴⁶⁴ était applicable pour les dividendes qui sont considérés comme non imposables s'ils sont reçus de sociétés qui remplissent ces conditions :

- La société payant les dividendes est résident d'un l'État membre de l'Union Européenne ou de l'Espace Economique Européen;
- La société payant les dividendes contient une des formes juridiques, énumérées dans l'annexe de la directive 90/435 ;
- Sont assujettis, en vertu de la loi fiscale d'un État de sa résidence fiscale, sans être exonérées, à un des impôts énumérés par l'annexe de la loi. Il faut noter que la liste de

⁴⁶⁰ Partie 1 de la section 11 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁴⁶¹ Partie 2 de la section 11 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁴⁶² Partie 3 de la section 11 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁴⁶³ En vertu d'un décret du 26 juin 2001 N° 276 du gouvernement de la République de Lettonie, ces territoires sont considérés comme des territoires d'imposition faible: Andorre, Anguilla (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord); Antigua et Barbuda, les Antilles (Pays-Bas), les Emirats Arabes Unis, Aruba (Pays-Bas), les Îles Vierges américaines, le Commonwealth des Bahamas, l'État de Bahreïn, la Barbade, le Belize, les Bermudes (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), les Iles Vierges Britanniques, Brunei Darussalam, le Commonwealth de la Dominique, Jersey (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la République de Djibouti, la République de l'Équateur, le bailliage de Guernesey (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), Gibraltar (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), Grenade, Guam (Etats-Unis), la République du Guatemala, Hong Kong (République populaire de Chine), la Jamaïque, la Nouvelle-Calédonie (République Française), le Royaume Hachémite de Jordanie, les Iles Caïmans (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), le Qatar, la République du Kenya, la République du Costa Rica, les Iles Cook (Nouvelle Zélande), l'Etat du Koweït, Labuan (Malaisie), la République du Liban, la République du Libéria, la Principauté de Liechtenstein, Macao (République populaire de Chine), la République des Maldives, la République de Maurice, la République des Îles Marshall, l'Île de Man (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la Principauté de Monaco, Montserrat (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la République de Nauru, Aurigny (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la République du Panama, Samoa, San Marino, la République démocratique du São Tomé et Principe, la République des Seychelles, Saint-Pierre-et-Miquelon (République Française), la Fédération de Saint-Christophe-et-Niévès, Sainte-Lucie, Saint-Vincent et les Grenadines, Sainte-Hélène (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), Tahiti (Polynésie Française), les Îles Turks et Caicos (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), le Royaume des Tonga, la République Orientale de l'Uruguay, la République de Vanuatu, la République du Vénézuéla, l'île de Zanzibar (République-Unie de Tanzanie).

⁴⁶⁴ Partie 4 de la section 11 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

l'annexe de la loi lettone n'est pas identique à la liste des impôts énumérés dans la directive 90/435, en cas d'un impôt italien, on utilise une autre dénomination, en cas d'impôts roumains, la liste lettone contient un impôt qui n'est pas nommé dans la liste de la directive 90.435.

Une troisième exception⁴⁶⁵ exonérait les dividendes reçus par l'établissement stable si les deux sociétés (la société mère qui reçoit des dividendes et la société fille payant des dividendes) remplissaient les conditions de la deuxième condition.

567. A l'automne 2012, le gouvernement de Lettonie a annoncé qu'il va établir un nouveau régime fiscal favorable aux revenus passifs. On n'impose plus les dividendes reçus d'une source non-résidente à partir du 1^{er} janvier 2014⁴⁶⁶. Aucune condition particulière d'exonération ne sera plus applicable, tous les dividendes reçus des sources étrangers seront en principe exonérés. Sauf les dividendes reçus des sociétés filles établies dans des territoires où la fiscalité est faible (ou des paradis fiscaux) resteront imposables aux mains de la société mère.

Avant 2013, les dividendes sortants étaient aussi imposables par l'impôt à la source⁴⁶⁷. Le résident letton devait déduire le montant de l'impôt des dividendes et les verser au bénéfice du fisc d'État, le taux d'imposition était de 10 %. Une telle retenue à la source a été supprimée à partir du 1^{er} janvier 2013. Une exception⁴⁶⁸ qui, avant 2013, exonérait l'imposition des dividendes sortants était prévue lorsque les dividendes étaient payés au bénéfice d'une société qui remplit les conditions de la loi lettone transposant la directive 90/435. Cette exception était aussi applicable en cas où les dividendes sont payés ou reçus par l'établissement stable d'une société remplissant les mêmes critères⁴⁶⁹. Les contribuables pouvaient bénéficier des exceptions à condition qu'ils aient eu fourni la déclaration d'une autorité fiscale d'un autre État membre prouvant que les conditions requises sont remplies⁴⁷⁰.

La loi lettone, malgré une autre disposition de la loi fiscale lettone, prévoit une règle⁴⁷¹, que, en principe, tous les paiements, y compris les paiements en forme de dividendes payés au bénéfice d'une personne physique ou morale établie dans un territoire d'imposition faible (en vertu d'une liste établie par le décret du gouvernement) sont imposables par la retenue de la source de 15 % du montant des dividendes payés par les résidents lettons.

⁴⁶⁵ Partie 5 de la section 11 de la loi sur les impôts lettone (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁴⁶⁶ Partie 2 de la section 11 de la loi sur les impôts lettone (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁴⁶⁷ Partie 4 de la section 3 de la loi sur les impôts lettone (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁴⁶⁸ Point 1 de la partie 4 de la section 3 de la loi sur les impôts lettone (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁴⁶⁹ Partie 4-2 de la section 3 de la loi sur les impôts lettone (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁴⁷⁰ Partie 11 de la section 3 de la loi sur les impôts lettone (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁴⁷¹ Partie 8 de la section 3 de la loi sur les impôts lettone (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

568. On peut observer que les principes lettons de la fiscalité internationale des dividendes sont inspirés, d'un côté par la convention modèle de l'OCDE, de l'autre – par les dispositions de la directive 90/435. On impose les dividendes par les retenues à la source, sauf si les conditions de l'exonération (la détention d'un certain seuil des actions) sont remplies. Ce principe du droit fiscal letton découle du standard de l'OCDE concernant la fiscalité internationale des dividendes.

569. Toutefois, le droit fiscal letton appliquait certaines retenues à la source. Les conditions de l'exonération avant la réforme de 2012-13 étaient plus strictes que celles prévues par la convention modèle de l'OCDE. Autre particularité du droit letton – on appliquait des règles anti-abus strictes, limitant l'exonération des dividendes liés avec les territoires de fiscalité faible.

570. Toutefois, résultant de la réforme fiscale, les retenues des sources ainsi que l'imposition des dividendes sortants seront réformées en 2013. A partir de cette date (certaines dispositions entreront en vigueur déjà en 2013), la Lettonie deviendra un pays très attractif pour les sociétés holdings. Il faut noter que la date de l'entrée en vigueur du régime favorable coïncide avec l'entrée en vigueur de la convention fiscale avec la Russie. Il est évident que l'élite russe va exploiter les dispositions favorables de la fiscalité des dividendes de la Lettonie.

571. Pour la raison de la lutte contre les paradis fiscaux, on propose au Gouvernement letton de réviser les nouvelles règles, afin de prévoir des mesures adéquates concernant la limitation des bénéfices du régime fiscal favorable en cas où on utilise ces dispositions de manière abusive.

572. Le droit letton ne connaît pas de règles spéciales pour l'élimination de la double imposition des dividendes. En vertu de la loi fiscale lettonne, le contribuable (le résident ou l'établissement stable) peut diminuer le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi lettonne par le montant de la retenue à la source payée à l'étranger, lorsque le contribuable peut fournir un certificat prouvant le fait du paiement d'une telle retenue à la source, délivré par l'administration fiscale étrangère⁴⁷². La réduction de l'impôt ne peut pas excéder le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale lettonne⁴⁷³. Si le contribuable reçoit des revenus de plusieurs pays étrangers, les dispositions de calcul des réductions sont appliquées séparément pour chaque pays⁴⁷⁴.

573. Les principes de la fiscalité internationale des dividendes du droit fiscal lituanien. En vertu du droit lituanien, en principe on impose les dividendes payés par l'unité lituanienne au bénéfice

⁴⁷² Partie 1 de la section 16 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁴⁷³ Partie 2 de la section 16 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁴⁷⁴ Partie 3 de la section 16 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

d'une unité lituanienne⁴⁷⁵ ou étrangère⁴⁷⁶. Le tarif applicable est de 15 %. L'unité qui paye des dividendes doit calculer, payer et déclarer l'impôt jusqu'au dixième jour du mois qui suit le mois où les dividendes ont été payés⁴⁷⁷.

Toutefois, une exonération est prévue. On n'impose pas les dividendes payés par l'unité lituanienne au bénéfice d'une unité lituanienne⁴⁷⁸ ou d'une unité étrangère⁴⁷⁹ si l'unité qui reçoit des dividendes a possédé pendant les 12 derniers mois au moins 10 % des actions donnant le droit du vote. L'exonération n'est pas applicable si l'unité qui reçoit des dividendes est établie ou autrement organisée dans un territoire de fiscalité faible⁴⁸⁰. L'unité lituanienne qui a reçu les dividendes d'une autre unité lituanienne, pourrait déduire son propre bénéfice imposable par le montant d'un impôt payé

⁴⁷⁵ Partie 1 de l'article 33 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁷⁶ Partie 1 de l'article 34 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁷⁷ L'article 36 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁷⁸ Partie 2 de l'article 33 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁷⁹ Partie 2 de l'article 34 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁸⁰ En vertu du droit lituanien, les territoires sont considérés comme des territoires de fiscalité faible, si le nom du territoire existe dans la liste établie par l'ordre du ministre des finances et qu'au moins deux conditions sont remplies (*Partie 38 de l'article 2 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992*) :

- Le taux applicable est inférieur à 11,25 % ;
- On applique des règles différentes d'imposition en fonction de l'État où est établie la personne qui contrôle l'unité ;
- On applique des règles différentes d'imposition en fonction de l'État où on exerce l'activité ;
- Le contribuable a conclu un contrat avec l'administrateur fiscal d'un territoire concernant les règles de définition de la base imposable ou le tarif applicable ;
- Il n'existe pas d'échanges effectifs de l'information fiscale ;
- Il n'existe pas de transparence financière- administrative – les règles de la fiscalité ne sont pas claires et les règles ne sont pas découvertes pour les administrations fiscales étrangères.

Dans la liste établie par l'ordre du ministre des finances (*L'ordre du ministre des finances concernant la liste des territoires de fiscalité faible du 22 décembre 2001, N° 344. Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-4021*), figurent ces territoires : Andorre, Anguilla (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord); Antigua et Barbuda, Antilles (Pays-Bas), les Emirats Arabes Unis, Aruba (Pays-Bas), les Îles Vierges américaines, le Commonwealth des Bahamas, l'État de Bahreïn, la Barbade, le Belize, les Bermudes (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), les Iles Vierges Britanniques, Brunei Darussalam, le Commonwealth de la Dominique, Jersey (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la République de Djibouti, la République de l'Équateur, le bailliage de Guernesey (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), Gibraltar (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la Grenade, Guam (Etats-Unis), la République du Guatemala, Hong Kong (République populaire de Chine), la Jamaïque, la Nouvelle-Calédonie (République Française), le Royaume Hachémite de Jordanie, les Iles Caïmans (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), Qatar, la République du Kenya, la République du Costa Rica, les Iles Cook (Nouvelle Zélande), l'Etat du Koweït, Labuan (Malaisie), la République du Liban, la République du Libéria, la Principauté de Liechtenstein, Macao (République populaire de Chine), la République des Maldives, la République de Maurice, la République des Îles Marshall, l'Île de Man (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la Principauté de Monaco, Montserrat (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la République de Nauru, Aurigny (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), la République du Panama, Samoa, San Marino, la République démocratique du São Tomé et Príncipe, la République des Seychelles, Saint-Pierre-et-Miquelon (République Française), la Fédération de Saint-Christophe-et-Niévès, Sainte-Lucie, Saint-Vincent et les Grenadines, Sainte-Hélène (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), Tahiti (Polynésie Française), les Îles Turks et Caicos (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), le Royaume des Tonga, la République Orientale de l'Uruguay, la République de Vanuatu, la République du Venezuela, l'île de Zanzibar (République-Unie de Tanzanie).

concernent ces dividendes⁴⁸¹. Le montant des dividendes reçus d'une autre unité lituanienne n'est pas imposable aux mains d'une unité qui a le reçu⁴⁸². Les mêmes règles sont applicables au cas des dividendes payés par les unités lituaniennes et reçus par les établissements stables établis en Lituanie⁴⁸³.

En cas de dividendes reçus par l'unité lituanienne ou l'établissement stable établi en Lituanie et payé par l'unité étrangère, on applique le même tarif de 15 % et les mêmes règles de calcul, de déclaration et de paiement⁴⁸⁴. On applique deux règles d'exonération :

- On n'impose pas les dividendes, si ces conditions sont remplies⁴⁸⁵ :
 - L'unité qui paye des dividendes est établie dans le territoire de l'Espace Economique Européen ;
 - Le bénéfice de l'unité est imposable par l'impôt sur le bénéfice (ou par un autre impôt analogue) ;
- Comme dans le cas des dividendes des sources lituaniennes, on exonère les dividendes des sources étrangères, si toutes ces conditions sont remplies⁴⁸⁶ :
 - L'unité qui reçoit des dividendes possède au moins 10 % des actions donnant le droit du vote ;
 - On possède les actions au moins 12 mois sans interruption ;
 - Le bénéfice de l'unité qui paye les dividendes est imposable par l'impôt sur le bénéfice (ou par un autre impôt analogue) ;
 - L'unité qui paye des dividendes n'est pas établie (ou autrement organisée) dans un territoire à la fiscalité faible.

574. Donc, on peut constater que les règles lituaniennes de la fiscalité internationale des dividendes sont très proches des règles lettonnes. On impose en principe les dividendes des sources étrangères ainsi que des sources lituaniennes. Toutefois, on applique certaines dispositions d'exonération. Il faut remarquer que le seuil des actions détenues est inférieur à celui du droit letton. Ces principes du droit

⁴⁸¹ Partie 3 de l'article 33 de la loi de l'impôt sur le bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁸² Partie 3 de l'article 33 de la loi de l'impôt sur le bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁸³ Partie 3 de l'article 34 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁸⁴ Partie 1 de l'article 35 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁸⁵ Partie 2 de l'article 35 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁸⁶ Partie 3 de l'article 35 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

lituanien, comme les principes du droit letton sont inspirés d'un côté par les principes de l'OCDE et de l'autre par la directive 90/435.

575. Le droit lituanien ne contient pas de règles spéciales pour l'élimination de la double imposition des dividendes. Les mêmes principes d'élimination de la double imposition des revenus d'activité sont aussi applicables au cas des dividendes. En principe on permet aux unités lituaniennes de diminuer le montant de l'impôt dû sur le bénéfice des sociétés par le montant de la retenue à la source payée à l'étranger sur les dividendes⁴⁸⁷. Si le montant de l'impôt payé à l'étranger dépasse le montant de l'impôt lituanien, on ne peut diminuer que le montant de l'impôt lituanien⁴⁸⁸. Si le contribuable reçoit des revenus des dividendes des plusieurs États étrangers, on calcule le montant dans chaque État séparément.

576. Les régimes de la fiscalité des dividendes lituanien et letton (le régime letton avant 1 janvier 2014) sont assez similaires. Les deux régimes imposent les dividendes par des taux assez bas (15 % en Lituanie, 10 % en Lettonie). Les deux régimes appliquent certaines exonérations pour les dividendes reçus d'un pays étranger ainsi que pour les dividendes sortants. Le régime estonien est un peu différent des deux autres pays baltes, parce que les principes fondamentaux de l'imposition du bénéfice des sociétés sont différents. Mais, sachant que l'Estonie n'impose que le bénéfice distribué, la pression fiscale n'est pas très grave dans ce pays aussi. Donc, les trois pays baltes sont intéressants pour les spécialistes d'une planification fiscale.

577. En conclusion, on peut noter certaines particularités des règles de la fiscalité internationale des dividendes dans les pays baltes. D'abord, les règles estoniennes sont inspirées par les principes de la fiscalité estonienne des entreprises. En vertu des règles estoniennes, l'exonération est possible si la convention fiscale entre l'Estonie et le pays concerné existe. D'autre part, les règles lituaniennes et lettones sont des règles classiques, qui sont inspirés par les principes de l'OCDE. L'exonération est possible en fonction des parts sociales détenues et le délai de détention. Les trois pays prévoient aussi que l'élimination de la double imposition des dividendes doit être réalisée en vertu des mêmes règles qui sont applicables pour l'élimination de la double imposition des revenus d'activité. Finalement, les règles futures de la Lettonie vont prévoir un régime très favorable de l'imposition des dividendes internationaux.

⁴⁸⁷ Partie 1 de l'article 55, de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁴⁸⁸ Partie 1 de l'article 55, de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

B. Les problèmes de l'imposition et questions de la compatibilité avec le droit de l'UE

578. Le principe fondamental du système contemporain estonien de la fiscalité des entreprises est qu'on n'impose que les revenus distribués. Toutefois, la directive 90/435 interdit l'imposition des revenus par les retenues à la source. Donc, il faudra d'abord répondre à la question de savoir, si, dans le principe, une telle imposition est permise par le droit de l'Union Européenne. Ensuite, il faudra analyser si d'autres principes de la fiscalité internationale des dividendes dans les pays membres sont compatibles avec la directive 90/435.

a. Question de la compatibilité du système de fiscalité des revenus distribués avec le principe de l'interdiction de la retenue à la source

579. L'article 5 (dernière rédaction) de la directive du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (90/435/CEE) interdit les retenues à la source pour les États de la filiale :

*Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source*⁴⁸⁹.

580. La prohibition est très claire : toutes les distributions du bénéfice par la filiale au bénéfice de sa société mère établie dans un autre État membre sont exonérées, si les autres conditions du champ d'application de la directive sont remplies :

- La société filiale et la société mère sont établies dans des pays membres différents ;
- Les sociétés sont de certaines formes juridiques énumérées dans une annexe de la directive ;
- Les sociétés sont assujetties à un des impôts énumérés par l'article 2 de la même directive ;
- La société mère détient un certain seuil des parts sociales d'une filiale (l'article 3 de la même directive), au niveau de 10 % à partir du 1^{er} janvier 2009.

581. D'abord, il faut rappeler que **le droit communautaire ne règle pas la fiscalité directe des entreprises des pays membres** : ce domaine est laissé aux pays membres et ils sont libres de définir les paramètres de l'impôt sur le bénéfice des sociétés : la base d'imposition, le tarif, le fait générateur (moment de l'imposition), etc. **Les États membres sont en principe libres de décider quel sera le fait générateur de l'imposition du profit réalisé par une entreprise : la simple réalisation du profit** (indépendamment du fait si le profit reste dans un bilan d'entreprise ou est distribué pour les actionnaires après l'imposition) **ou seulement la distribution du profit pour les actionnaires.**

⁴⁸⁹ L'article 5 de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

582. Le but de la directive 90/435 est d'éliminer la double imposition intracommunautaire dans les cas de la distribution du profit réalisé par une filiale au bénéfice d'une société mère. Cet objectif découle d'un préambule de la directive :

Considérant... qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces regroupements des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun...

Considérant... que la coopération entre sociétés d'États membres différents est, de ce fait, pénalisée par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre; qu'il convient d'éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime commun et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle communautaire;

...considérant qu'il convient par ailleurs, pour assurer la neutralité fiscale, d'exempter de retenue à la source, sauf dans certains cas particuliers, les bénéficiaires qu'une société filiale distribue à sa société mère;

Donc, la directive 90/435 a été créée pour éliminer la double imposition du profit distribué par les filiales à la société mère établie dans un autre État membre. **L'application de ces dispositions est limitée à certaines opérations économiques – distributions intracommunautaires du profit. Les autres opérations économiques** (l'imposition initiale du profit réalisée aux mains de la filiale, distribution du profit au sein du même État membre) **ne sont pas réglées par les dispositions de la directive 90/435.** L'effet de la directive afin d'éliminer la double imposition est double :

- L'interdiction d'appliquer la retenue à la source limite le pouvoir de l'État membre d'imposer le bénéfice réalisé par la filiale (limitation de l'imposition à la source) – l'article 5;
- Limitation du pouvoir d'imposer les profits reçus de l'État membre de la société mère – l'article 4 ;

Il faut noter que la double imposition n'est pas éliminée totalement : l'État de la filiale maintient le droit d'imposer initialement le bénéfice réalisé par la filiale tandis que l'État membre de la société mère dispose d'un certain droit limité (l'article 4 de la directive) d'imposer le profit reçu par la société mère. Donc la directive n'élimine pas totalement la double imposition, mais atténue l'effet de la double imposition en cas de distribution de profit intracommunautaire.

583. Afin de mieux comprendre les dispositions de la directive, il faudra analyser la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne. La directive a été expliquée plusieurs fois par la Cour de Justice.

584. Dans l'affaire *Ministério Público et Fazenda Pública contre Epson Europe BV C-375/98* la Cour de Justice avait une occasion d'interpréter l'article 5 de la directive et, notamment, la notion de

« retenue à la source ». Le litige concernait une mesure du droit portugais, selon laquelle des dividendes payés au bénéfice de la société mère établie en Allemagne étaient imposés. Les États membres proposaient à la cour une interprétation basée sur les dispositions du droit interne. Mais l'avocat général a rejeté cette interprétation :

... la Cour a ... considéré que «la qualification d'une imposition, taxe, droit ou prélèvement au regard du droit communautaire incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national... Ces concepts sont indépendants de ceux utilisés en droit national. Cela veut dire, qu'ils ont leur contenu propre, lequel ne peut pas être défini par rapport à des analyses, distinctions et constructions théoriques du droit interne des quinze États membres actuels⁴⁹⁰.

Le point de vue proposé par l'avocat général Cosmas était aussi suivi par la Cour. La Cour a rappelé le but de la directive :

*il convient de rappeler que la directive, ainsi qu'il ressort notamment de son troisième considérant, vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle communautaire*⁴⁹¹.

La Cour a aussi souligné que pour la notion de « retenue à la source » au sens de l'article 5 de la directive 90/435 :

*il convient de se référer, notamment, au libellé de cette disposition. Les termes «retenue à la source» qui y figurent ne sont pas limités à certains types d'impositions nationales précises*⁴⁹².

Enfin, la Cour, dans cette affaire, a proposé les critères de « retenue à la source » au sens de la directive 90/435 :

En effet, il résulte ... que constitue une imposition à la source (le prélèvement) dont :

- 1. le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres,*
- 2. que l'assiette de cet impôt est le rendement de ceux-ci et*
- 3. que l'assujetti est le détenteur de ces titres*⁴⁹³.

La Cour a aussi rappelé les conséquences dangereuses d'une autre interprétation de la notion de « retenue à la source » autre que celle qui était proposée dans cet arrêt :

⁴⁹⁰ Conclusions de l'avocat général Cosmas présentées le 17 février 2000. Affaire C-375/98. Ministério Público et Fazenda Pública contre Epson Europe BV. Point. 16.

⁴⁹¹ Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 8 juin 2000. Affaire C-375/98. Ministério Público et Fazenda Pública contre Epson Europe BV. Point 20.

⁴⁹² Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 8 juin 2000. Affaire C-375/98. Ministério Público et Fazenda Pública contre Epson Europe BV. Point 22.

⁴⁹³ Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 8 juin 2000. Affaire C-375/98. Ministério Público et Fazenda Pública contre Epson Europe BV. Point 23.

*l'objectif de la directive, qui est, ..., d'encourager la coopération des sociétés de plusieurs États membres, serait compromis si ces derniers pouvaient délibérément priver les sociétés d'autres États membres du bénéfice de la directive en les soumettant à des impositions qui ont le même effet qu'un impôt sur les revenus bien que leur dénomination les rattache à la catégorie des impositions sur le patrimoine*⁴⁹⁴.

Donc la cour a formulé de manière très claire sa jurisprudence : la notion de « retenue à la source » ne doit pas être interprétée en fonction du droit interne, mais en tenant compte de l'objectif principal de la directive 90/435. On proposait aussi les critères pour distinguer la « retenue à la source ».

585. Un autre grand arrêt de ce type était l'affaire C-294/99 Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. La société anonyme demanderesse, Athinaïki Zythopoiia AE avait pour objet la production et la commercialisation de bière. Elle était établie à Aigaleo (nomos d'Attique). 92,17 % de son capital appartenait à la société néerlandaise Amstel International. En 1996, la société Athinaïki Zythopoiia AE avait eu des revenus qui, en principe, étaient exonérés de l'impôt grec sur le revenu, mais qui y ont cependant été soumis, au motif que la société Athinaïki Zythopoiia AE a distribué des bénéfices à Amstel International. La société grecque a contesté la compatibilité de la mesure du droit fiscal grec avec l'article 5 de la directive 90/435. L'avocat général Alber a rappelé le principe de l'affaire Epsilon Europe, que le contenu de la notion de « retenue à la source » ne doit pas être défini en fonction du droit national :

*Pour l'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, peu importe donc de savoir comment la disposition fiscale nationale est dénommée ou de quel régime fiscal elle relève, le seul élément déterminant étant son effet*⁴⁹⁵.

Afin que mieux comprendre le but de la directive, l'avocat général Alber compare l'effet de la directive avec les conventions fiscales internationales :

*Afin d'éviter le cumul de retenues à la source et d'une imposition universelle ou, du moins, de les limiter, les États concluent fréquemment des conventions portant sur la double imposition. La directive poursuit exactement le même objectif*⁴⁹⁶.

L'avocat général a rappelé pour les États membres l'obligation communautaire de ne pas pratiquer de mesures équivalentes à la retenue à la source :

⁴⁹⁴ Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 8 juin 2000. Affaire C-375/98. Ministério Público et Fazenda Pública contre Epsilon Europe BV. Point 24.

⁴⁹⁵ Conclusions de l'avocat général Alber présentées le 10 mai 2001. Affaire C-294/99. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. Affaire C-294/99. Point 24.

⁴⁹⁶ Conclusions de l'avocat général Alber présentées le 10 mai 2001. Affaire C-294/99. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. Affaire C-294/99. Point 26.

*D'ailleurs, les États membres ne sont pas autorisés à instituer, à cet égard, des dispositions équivalant, en pratique, à une retenue à la source. On constate donc que, dans le champ d'application de la directive, sont interdites toutes les dispositions fiscales qui lient à la distribution de bénéfices des charges fiscales particulières qui n'existeraient pas en l'absence de cette distribution de bénéfices*⁴⁹⁷.

Un autre élément pertinent souligné par l'avocat général est le fait générateur de l'impôt :

*Dans la présente espèce, la charge fiscale est accrue du seul fait que la demanderesse distribue ses bénéfices. Nous sommes donc en présence d'un fait générateur comparable*⁴⁹⁸.

L'avocat général propose aussi la correction des critères de la « retenue à la source », proposée par la cour dans une affaire Epon Europe :

*On ne saurait cependant conférer une importance déterminante au fait que la charge fiscale pèse sur la société filiale. L'effet économique d'une imposition de la société filiale correspond à une imposition de la société mère, étant donné que l'impôt - ce qui est le principe même des retenues à la source - est retenu par la société distribuant les bénéfices et directement versé aux services fiscaux*⁴⁹⁹.

La Cour a suivi le raisonnement proposé par l'avocat général, fondant sa décision défavorable à la Grèce d'abord sur le but principal de la directive 90/435 :

*il convient de rappeler que la directive, ainsi qu'il ressort notamment de son troisième considérant, vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle communautaire*⁵⁰⁰.

La Cour a aussi rappelé sa jurisprudence antérieure, soutenant l'opinion que les notions fiscales du droit communautaires doivent être définies indépendamment des qualifications du droit national des États membres :

D'autre part, il convient de relever que, selon une jurisprudence constante, la qualification d'une imposition, d'une taxe, d'un droit ou d'un prélèvement au regard du droit communautaire

⁴⁹⁷ Conclusions de l'avocat général Alber présentées le 10 mai 2001. Affaire C-294/99. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. Affaire C-294/99. Point 27.

⁴⁹⁸ Conclusions de l'avocat général Alber présentées le 10 mai 2001. Affaire C-294/99. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. Affaire C-294/99. Point 29.

⁴⁹⁹ Conclusions de l'avocat général Alber présentées le 10 mai 2001. Affaire C-294/99. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. Affaire C-294/99. Point 32.

⁵⁰⁰ Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 4 octobre 2001. Affaire C-294/99. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. Point 25.

incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national⁵⁰¹.

Un autre élément souligné par la cour dans cette affaire était le fait générateur :

Il résulte ... que l'imposition en cause au principal ... a pour fait générateur le versement de dividendes. En outre, l'imposition est directement fonction de l'importance de la distribution opérée⁵⁰².

Donc, les faits de l'affaire C-294/99 Athinaïki étaient très similaires au système de l'imposition du bénéfice des sociétés en Estonie. Les juristes estoniens maintiennent l'opinion que les systèmes estonien et grec ne sont pas comparables parce que :

*One further crucial difference is that in Greece there was a corporate income tax and, additionally, tax on distributed profits in certain cases. In Estonia there is only corporate income tax, without any further distribution taxes*⁵⁰³.

[une autre différence cruciale est qu'en Grèce c'était l'impôt sur le bénéfice des sociétés et en plus, l'impôt sur les revenus distribués dans certains cas. En Estonie, il y a un impôt sur le bénéfice des sociétés sans autres impositions de la distribution.]

Mais cette approche ne doit pas être maintenue parce que, dans l'affaire C-294/99 Athinaïki, la Cour (et l'avocat général de manière plus claire) a constaté que la directive (et donc, la notion de la „retenue à la source“ élaborée dans l'article 5 de la même directive) doit être interprétée en tenant compte d'abord de son but principal – élimination ou atténuation de la double imposition des revenus distribués. Comme G. Rolle le souligne, une telle interprétation⁵⁰⁴, affirmant que l'existence de la retenue à la source dépend de qui concrètement est contribuable, est incompatible avec l'esprit de la directive. Et les notions de la directive doivent être interprétées à la lumière du but de la directive indépendamment de leur qualification en droit national des pays membres. En jugeant ces types de questions, le seul objet de l'intérêt de la cour doit être l'effet du droit national des pays membres et pas leurs qualifications.

586. Les pays baltes, bien qu'ils soient situés dans la même région d'Europe et ont eu la même histoire pendant la dernière centaine d'années, ont des systèmes d'imposition directe des sociétés différents. Comme on l'a déjà vu, la Lettonie et la Lituanie imposent les revenus d'activité des

⁵⁰¹ Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 4 octobre 2001. Affaire C-294/99. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. Point 27.

⁵⁰² Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 4 octobre 2001. Affaire C-294/99. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio. Point 28.

⁵⁰³ Lasse Lehis, Inga Klauson, Helen Pahapill, Erki Uustalu. The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law. JURIDICA INTERNATIONAL XV/2008. P. 20. L'article aussi peut être trouvé dans un internet : http://www.pwc.com/en_EE/ee/home/assets/estonian_tax_system.pdf

⁵⁰⁴ Giovanni Rolle. Is corporate income tax a withholding tax? Some comments on the Athinaïki Zythopoiia case. EC Tax Review. 2003-1. P. 42.

sociétés au moment de la réalisation du bénéfice, que le bénéfice gagné par l'entreprise soit distribué aux actionnaires ou pas. L'Estonie applique un autre système, plus innovant : le bénéfice de l'entreprise n'est imposé qu'au moment de la distribution aux actionnaires. On peut soulever une question simple, à savoir si ce système est compatible avec le droit de l'Union Européenne, et notamment, avec le principe de l'interdiction de la retenue à la source.

587. Imaginons une société estonienne (établie en Estonie et donc un résident fiscal estonien) qui est une filiale d'une autre société établie dans un autre État membre et pour qui toutes les conditions de l'application de la directive 90/435 sont remplies. La société estonienne est assujettie à l'impôt sur le revenu estonien (*Tulumaks* en langue estonienne) en vertu du droit fiscal estonien. La société estonienne ne sera obligée à payer l'impôt qu'en cas de distribution du bénéfice pour ses actionnaires⁵⁰⁵. Est-ce que cette imposition doit être considérée comme une retenue à la source au sens de l'article 5 de la directive 90/435 ?

588. Il n'y a pas de réponse univoque sur cette question. On peut seulement proposer les solutions, comment la Cour de Justice de l'Union Européenne doit trancher le litige, si la question de la comptabilité d'un système d'imposition du bénéfice direct des sociétés en Estonie avec le droit communautaire (et notamment avec l'article 5 de la directive 90/435) est posée en posant la question de la décision préjudicielle.

589. Les juristes estoniens proposent la réponse que le système de l'imposition directe du bénéfice des sociétés est compatible avec l'article 5 de la directive 90/435⁵⁰⁶. Leur argument principal est que le but de la directive est d'éliminer la double imposition transfrontalière intracommunautaire: l'imposition du bénéfice gagné et l'imposition de la distribution du bénéfice pour les actionnaires. Selon la vue proposée par les juristes estoniens, le système de l'imposition du bénéfice estonien, imposant le bénéfice au moment de la distribution, ne crée pas une double imposition parce que le bénéfice n'est imposé qu'une seule fois et donc, bien que le fait générateur soit la distribution des profits pour les actionnaires, la double imposition n'existe pas.

590. Comme on l'a vu, le problème du système de la fiscalité estonienne est le fait générateur de l'impôt, qui, contrairement aux systèmes d'imposition traditionnels, n'est pas le moment de la réalisation du profit par l'entreprise, mais la distribution du profit aux actionnaires de la société. Le profit retenu n'est pas un objet de l'imposition en Estonie. Afin de répondre à la question, si le système estonien est compatible avec l'article 5 de la directive 90/435, il faut d'abord savoir si

⁵⁰⁵ Partie 1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁰⁶ Lasse Lehis, Inga Klauson, Helen Pahapill, Erki Uustalu. The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law. JURIDICA INTERNATIONAL XV/2008. L'article aussi peut être trouvé sur internet : http://www.pwc.com/en_EE/ee/home/assets/estonian_tax_system.pdf

l'imposition du profit distribué en vertu du droit estonien doit être considérée comme une retenue de la source au sens de l'article 5 de la directive.

591. En répondant à cette question, il faudra comparer l'effet de l'imposition en Estonie et dans un autre État membre, d'une part, et examiner le but de la directive même et les opérations qui sont réglées par cette directive.

592. La différence entre l'effet de l'imposition du bénéfice de la société filiale en Estonie et dans un autre État membre peut être désignée schématiquement (voir schéma 1 et schéma 2).

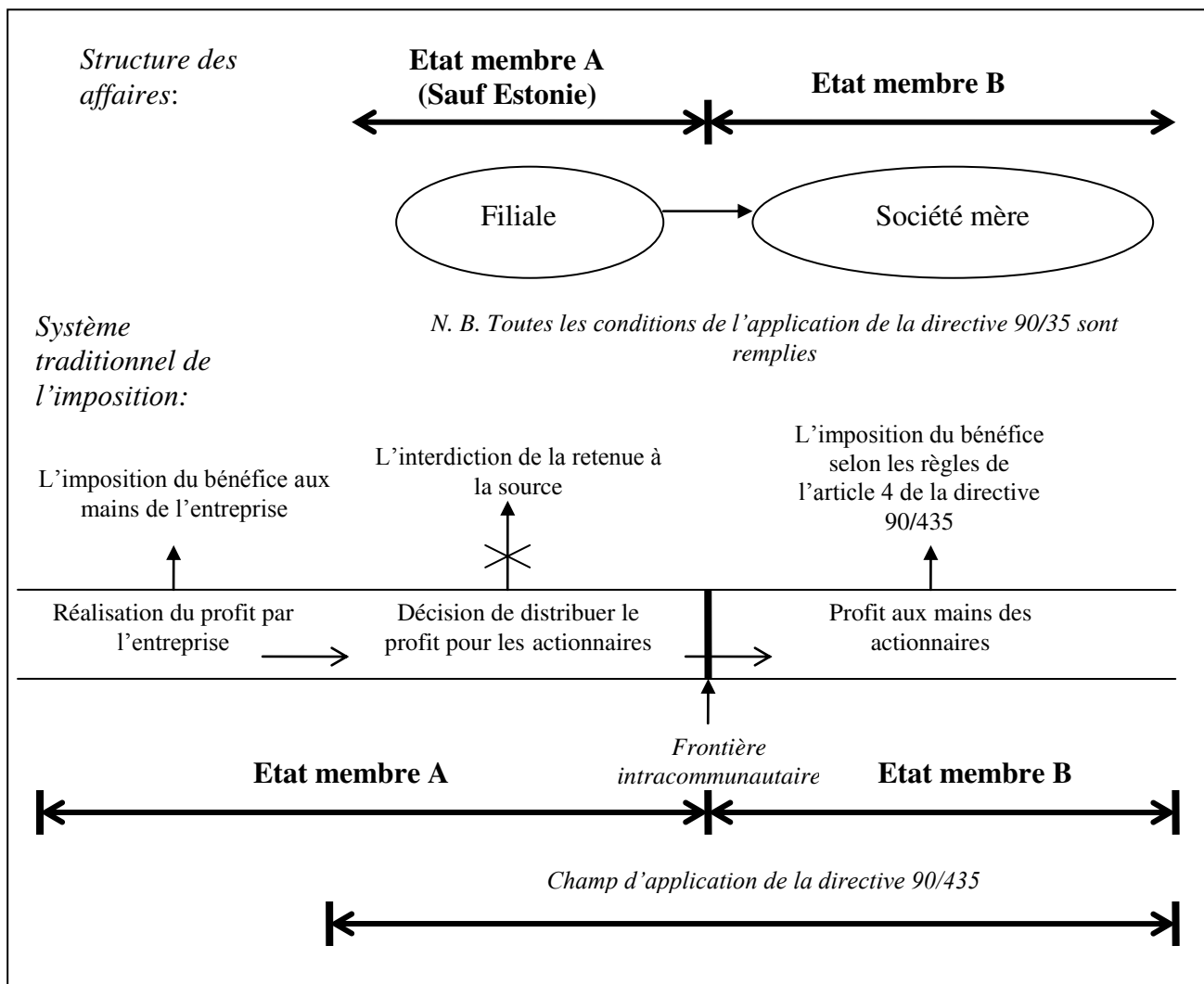


Schéma 1. Le fonctionnement de la directive 90/435 dans un autre État membre que l'Estonie

Dans le cas estonien (où une filiale est établie en Estonie et sa société mère dans un autre État membre) l'effet du droit fiscal estonien est le même que dans celui de l'affaire C-294/99 Athinaïki : dans les deux cas, le fait générateur de l'imposition est la distribution du bénéfice pour son actionnaire. Si le bénéfice restait non distribué, il ne devrait pas être imposé. Et cela est contraire au but de la directive : éliminer ou atténuer l'effet de la double imposition des revenus distribués par la société filiale à sa société mère établie dans un autre État membre.

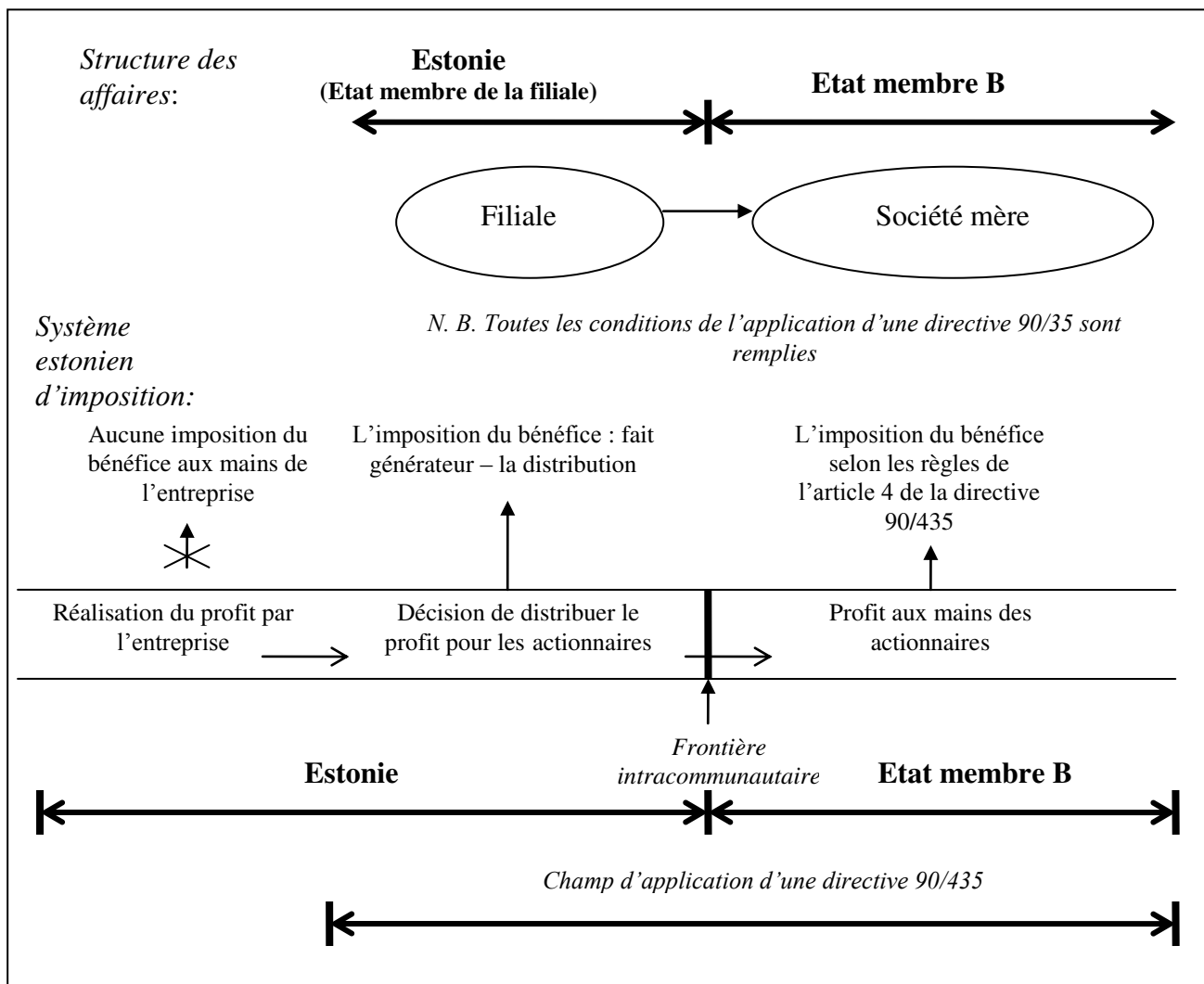


Schéma 2. Le fonctionnement de la directive 90/435 quand la filiale est située en Estonie

Dans le cas estonien, le problème de la compatibilité avec le droit communautaire demeure dans le cas des dividendes sortants. Si une société estonienne distribue le profit pour sa société-mère établie dans un autre État membre, cela peut être un fait générateur d'impôt. Dans l'affaire *FII Group Litigation*, la cour a rappelé le principe développé dans l'affaire *C-294/99 Athinaïki*, que la notion de « retenue à la source » doit être définie en vertu de critères objectifs, sans limitation du droit interne⁵⁰⁷. Et le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres⁵⁰⁸. Donc l'argument des juristes estoniens est que, pour le but de la directive 90/435, la mesure du droit national ne peut être considérée comme une « retenue à la source » que si elle remplit les trois critères du *Epson Europe* et que le fait que l'assujetti est le détenteur des titres ne doit pas être pris en considération, parce qu'il découle des faits de l'affaire *FII Group Litigation* que cela n'est applicable

⁵⁰⁷ Arrêt de la Cour (grande chambre) du 12 décembre 2006. Affaire C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* contre Commissioners of Inland Revenue. Point 107.

⁵⁰⁸ Arrêt de la Cour (grande chambre) du 12 décembre 2006. Affaire C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* contre Commissioners of Inland Revenue. Point 108.

que pour les dividendes perçus par la société mère des filiales établies dans un autre État membre. D'un autre côté, il faut prendre en considération la proposition de l'avocat général Alber (voir les conclusions de l'avocat général Alber dans l'affaire C-294/99 *Athinaiiki*, point 32) qu'il ne faut pas donner une importance déterminante au fait de savoir qui est l'assujetti : la filiale ou la société mère. Si on donnait une importance déterminante au fait de savoir qui est l'assujetti formel, en réalité la notion de « retenue à la source » dépendrait du droit interne, parce que c'est la prérogative du droit national de déterminer les critères formels de l'assujettissement et les États membres pouvaient très facilement contourner la prohibition de la directive 90/435 d'appliquer la retenue à la source au niveau de la filiale en appliquant la même retenue à la source au niveau de la société mère.

593. Les juristes estoniens soutiennent aussi que la question de la compatibilité du système estonien d'imposition du bénéfice des sociétés ne peut plus être soulevée après les décisions Oy AA C-231/05⁵⁰⁹ et Burda C- 284/06⁵¹⁰. Selon eux, la Cour de Justice de l'Union Européenne a jugé dans l'affaire Oy AA que la première imposition du bénéfice n'entre pas dans le champ d'application de la directive :

Dès lors que la directive 90/435 ne concerne pas la première imposition des revenus provenant d'une activité économique d'une filiale et ne régit pas les conséquences fiscales pour la filiale, d'un transfert financier intragroupe, tel que celui en cause au principal, elle ne saurait constituer une base pour fournir une réponse à la juridiction de renvoi⁵¹¹.

Cette argumentation des juristes estoniens semble sortie du contexte – dans les conclusions de l'avocat général⁵¹² on parle aussi d'un champ d'application de la directive :

...Cette directive régit le traitement fiscal de la distribution des bénéfices de la filiale établie dans un autre État membre à sa société mère⁵¹³...

De plus, la directive 90/435 ne régit que le traitement fiscal de la distribution de bénéfices pour la société mère et non pas les conséquences fiscales de la distribution des bénéfices pour la filiale⁵¹⁴.

Ou même la cour:

Or, la directive 90/435 régit le traitement fiscal des dividendes et autres bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, d'une part, en prévoyant, à son article 4, que,

⁵⁰⁹ Arrêt de la cour (grande chambre) du 18 juillet 2007. Affaire C-231/05.

⁵¹⁰ Arrêt de la cour (quatrième chambre) du 26 juin 2008 Dans l'affaire C-284/06 Finanzamt Hamburg-Am Tierpark contre Burda GmbH, anciennement Burda Verlagsbeteiligungen GmbH.

⁵¹¹ Arrêt de la cour (grande chambre) du 18 juillet 2007. Affaire C-231/05. Point 27.

⁵¹² Conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 12 septembre 2006. Affaire C-231/05 Oy AA.

⁵¹³ Conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 12 septembre 2006. Affaire C-231/05 Oy AA. Point 13.

⁵¹⁴ Conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 12 septembre 2006. Affaire C-231/05 Oy AA. Point 13.

*lorsqu'une société mère perçoit des bénéfices, l'État membre de résidence de cette dernière soit s'abstient d'imposer les bénéfices distribués par la filiale, soit les impose tout en autorisant la société mère à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, d'autre part, en interdisant, à ses articles 5 et 6, une retenue à la source desdits bénéfices*⁵¹⁵.

Donc, bien que la cour dans le point 27 de l'arrêt Oy AA ait constaté que la directive ne règle pas «les conséquences fiscales, pour la filiale, d'un transfert financier intragroupe», cela ne doit pas être interprété comme le fait que la directive 90/435 permet la retenue à la source à condition que l'État de la filiale n'ait pas imposé auparavant le bénéfice d'une filiale.

594. Le dernier argument des juristes estoniens pour prouver la compatibilité du système d'imposition estonien avec les exigences du droit communautaire est le raisonnement de la décision prise dans l'affaire Burda. Dans cette affaire, l'avocat général a confirmé que trois conditions doivent être remplies et que l'assujetti même doit être le détenteur des titres afin de bénéficier de l'imposition plus faible (interdisant d'appliquer la retenue à la source). Cette explication proposée par l'avocat général a été suivie par la cour :

Il convient de constater d'emblée qu'il résulte de la jurisprudence postérieure à l'arrêt Athinaiki Zythopoïia, précité, que la Cour maintient, comme condition concernant la notion de «retenue à la source» au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, celle selon laquelle l'assujetti est le détenteur des titres...

*Par ailleurs, cette constatation ne saurait être écartée sur la base de prétendues considérations économiques inhérentes au mécanisme de retenue à la source, comme celles invoquées par la Commission. En effet, de telles considérations, à les supposer pertinentes, ne sous-tendent l'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 que si les conditions énoncées par la jurisprudence citée au point 52 du présent arrêt sont toutes réunies*⁵¹⁶.

La Cour de Justice de l'Union Européenne dans cette affaire a rejeté l'idée proposée par l'avocat général Alber dans l'affaire C-294/99 Athinaïki. Mais cela ne veut dire automatiquement, contrairement à ce que soutiennent les juristes estoniens, que la décision de l'affaire C-231/05 Burda devrait être applicable aussi pour le cas estonien. Les faits de l'affaire C-231/05 Burda ne sont pas identiques au système d'imposition du bénéfice des sociétés en Estonie : le système allemand avait distingué le bénéfice d'une société imposable en deux catégories différentes. La première était

⁵¹⁵ Arrêt de la cour (grande chambre) du 18 juillet 2007. Affaire C-231/05. Point 26.

⁵¹⁶ Arrêt de la cour (quatrième chambre) du 26 juin 2008 Dans l'affaire C-284/06 Finanzamt Hamburg-Am Tierpark contre Burda GmbH, anciennement Burda Verlagsbeteiligungen GmbH. Points 61-62.

imposée au taux de 45 %, la deuxième était imposée au taux de 30 %. En Estonie, il n'existe que l'imposition de la distribution des revenus. Donc la cour ne devrait pas automatiquement appliquer les règles formulées dans l'affaire C-231/05 *Burda* en prenant la décision concernant la compatibilité avec l'article 5 de la directive 90/435.

595. Il n'y a pas de réponse univoque à la question de savoir si le système de l'imposition du bénéficiaire des sociétés estonien est compatible avec l'article 5 de la directive 90/435. D'un côté, dans l'affaire C-294/99 *Athinaïki*, la cour a décidé que le fait générateur de la « retenue à la source » au sens de l'article 5 de la directive 90/435 est la distribution des revenus. Dans ses conclusions, l'avocat général Alber a souligné que cette notion doit être interprétée à la lumière d'un but de la directive indépendamment de la dénomination de cette notion au droit national. D'un autre côté, dans l'affaire C-231/05 *Burda*, la cour a constaté qu'on peut définir la mesure du droit interne comme une « retenue à la source » prohibée par le droit communautaire si les trois conditions sont remplies dont la troisième dit que l'assujetti doit être détenteur des titres et pas la filiale. Mais les faits de l'affaire C-231/05 *Burda* ne sont pas identiques au système estonien et **donc si la Cour de Justice de l'Union Européenne devait décider sur la question de la compatibilité du système estonien d'imposition du bénéficiaire avec le droit communautaire, elle devrait examiner à nouveau les faits et les conditions d'application d'interdiction d'appliquer la retenue à la source.** Pour le moment, cette question reste sans réponse. Comme le mentionne J. E. Stavropoulos⁵¹⁷, à l'avenir, la Cour devra encore préciser la notion de « retenue à la source ».

596. Afin de proposer une réponse de la Cour à la question de savoir si le système estonien de l'imposition du bénéficiaire des sociétés est compatible avec la prohibition de la « retenue à la source » (comme défini à l'article 5 de la directive 90/435), il faut rappeler certains points.

D'abord, le but de la directive est d'atténuer la double imposition des revenus distribués par la filiale (société fille) au bénéficiaire de sa société mère établie dans un autre État membre. Afin de parvenir à l'objectif de la directive, l'application de la « retenue à la source » par l'État de la source (l'État de la filiale) est interdit.

Deuxièmement, la directive même ne définit pas clairement la notion de la « retenue à la source ». Il reste à la Cour de préciser le contenu de cette notion.

Troisièmement, en définissant cette notion, il faut tenir compte de l'objectif de la directive (atténuation de la double imposition). La définition de la notion de « retenue à la source » ne doit pas dépendre des dispositions du droit national des États membres.

⁵¹⁷ J. E. Stavropoulos. The EC parent Subsidiary Directive and the decision of the European court of Justice in *Burda*. European Taxation. March 2009. P. 154.

597. Finalement, il faudra reconsidérer les trois conditions de la « retenue à la source » et, notamment, la troisième, que l'assujetti, et non la filiale distribuant les revenus, doit être le détenteur des titres. La cour doit examiner, si cette condition est vraiment nécessaire. En tous cas, la charge fiscale pèse sur les actionnaires, leurs revenus diminuant indépendamment de qui (la filiale distribuant les revenus ou la société mère) est officiellement assujetti à l'impôt. En revanche, si la « retenue à la source » au sens de la directive 90/435 restait dépendante de cette condition, les États membres acquerraient une possibilité de contourner la prohibition d'application de la retenue à la source. Et en conséquence, le but de la directive n'est pas atteint, parce qu'existaient toujours les pré-conditions de la double imposition économique.

598. La meilleure solution serait de changer la directive 90/435 en précisant la notion de « retenue à la source ». On peut ajouter la partie 2 à l'article 5 :

La notion de « retenue de la source » comporte chaque mesure du droit national donc le fait générateur de l'imposition est la distribution du profit par sa filiale au bénéfice de sa société mère indépendamment des dénominations employées par le droit national ou de qui est officiellement assujetti.

Cette précision résoudrait la plupart des problèmes liés à l'interprétation de la notion de « retenue à la source ». Et, ainsi, un message clair serait envoyé aux États membres, que chaque mesure du droit national qui crée une imposition du bénéfice distribué est incompatible avec le droit communautaire. Les autres auteurs⁵¹⁸ affirment aussi, que la définition de la « retenue à la source » au sein d'un texte de la directive est la meilleure solution.

b. La fiscalité internationale des dividendes dans les pays baltes et la question de la compatibilité avec la directive 90/435 « mères et filiales »

599. Une autre question problématique de la fiscalité internationale des dividendes dans les pays baltes est la question de la compatibilité des règles de l'imposition internationale des dividendes des pays baltes avec les principes et règles du droit de l'Union Européenne. On a déjà constaté, que la compatibilité du principe de l'imposition des revenus distribués du droit estonien avec les règles du droit de l'Union Européenne interdisant la retenue à la source (article 5 de la directive 90/435) pourrait poser question. On va voir si les autres règles de la fiscalité internationale des dividendes dans le droit fiscal des pays baltes sont compatibles avec les principes et exigences du droit communautaire. La fiscalité des dividendes intracommunautaires est réglée au niveau européen par la directive 90/435. Il

⁵¹⁸ Giovanni Rolle. Is corporate income tax a withholding tax? Some comments on the *Athinaiki Zythopoiia* case. EC Tax Review. 2003-1. P. 42

faut donc vérifier si les principes de la fiscalité internationale des dividendes du droit fiscal des pays baltes sont compatibles avec les exigences d'une telle directive.

600. Droit estonien. Le droit estonien prévoit une mesure d'exception du principe général de l'imposition par la retenue à la source des dividendes en tant que revenus distribués (suivant la logique de la fiscalité estonienne de l'entreprise, on n'impose que les revenus distribués). En vertu de la loi estonienne, on n'impose pas les dividendes si la société qui les paye a des reçus d'une autre société établie dans un État ayant conclu avec l'Estonie une convention fiscale ou de Suisse (sauf des sociétés établies dans les paradis fiscaux) et assujettis à l'impôt et si la société récipiendaire possède au moins 15% des parts sociales ou des votes de la société payante⁵¹⁹.

601. Donc, suivant la logique de la fiscalité estonienne des dividendes, on peut bénéficier de l'exonération si le pays de la source des dividendes a conclu avec l'Estonie une convention fiscale. S'il n'existe pas de convention fiscale entre l'Estonie et le pays concerné – la loi estonienne ne prévoit pas la possibilité de l'exonération des dividendes.

602. Toutefois, la directive 90/435, en imposant la partie du bénéfice imposable provenant des dividendes payés par les sociétés filles des sociétés mères, établies sur leur territoires, oblige les États membres à appliquer une de ces deux mesures :

- *soit ils s'abstiennent d'imposer ces bénéfices,*
- *soit ils les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale respectent les exigences prévues aux articles 2 et 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant.*

Il faut noter, que la partie de l'article 7 de la directive souligne expressément que les dispositions d'une telle directive « *n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes* ».

603. Afin de bénéficier des avantages de la directive 90/435, la société mère doit remplir certaines conditions :

- **Conditions concernant la société mère** – la société mère doit avoir une des formes sociales (énumérées dans l'annexe), avoir la résidence fiscale au sein de l'Union Européenne et être assujettie à l'un des impôts sur le bénéfice des sociétés (énumérés dans l'annexe).

⁵¹⁹ Point 1 de la partie le 1-1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

- **La partie du capital détenu** - Au moins 10 % (à partir de 2009) du capital social (ou des droits de vote) de la société fille doit être détenu par la société mère;
- **La période de détention** – les États membres ont le droit de ne pas appliquer les dispositions de la directive, si la société mère ne conserve pas les titres ou droits des votes « *pendant une période ininterrompue d'au moins deux ans, une participation donnant droit à la qualité de la société mère* ».

604. Il faut noter, que la directive ne permet pas aux États membres de soumettre l'exonération à d'autres conditions qui n'existent pas dans la directive. La condition d'existence d'une convention fiscale entre deux pays membres concernés n'existe pas dans les dispositions de la directive.

605. D'un autre côté, le droit de l'Union Européenne n'oblige pas les pays membres à conclure des conventions fiscales avec les autres pays membres de l'Union Européenne ou de l'accord de l'Espace Économique Européen. Donc, les pays membres sont complètement libres de conclure une convention fiscale avec les autres pays membres ou non.

606. **Sachant que l'Estonie n'a pas conclu de convention fiscale avec Chypre**, qui est aussi un État membre de l'Union Européenne, **on ne peut pas dire, que l'Estonie a transposé la directive 90/435** (concernant l'imposition des sociétés mères et filiales) **correctement**. Si la société fille établie à Chypre paye les dividendes à sa société mère établie en Estonie, en appliquant les dispositions du droit estonien, de tels dividendes ne seront pas exonérés. Cela est contraire à l'esprit de la directive 90/435.

607. Dans le contexte de la question de compatibilité des dispositions estoniennes qui prévoient la condition de l'existence d'une convention fiscale entre l'Estonie et l'autre pays membre concerné, il faut rappeler l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne *Commission contre Italie C-570/07*⁵²⁰. Le litige portait sur une mesure du droit italien qui imposait plus lourdement les dividendes sortants au bénéfice des résidents d'un autre État membre de l'Union Européenne où l'État était partie à l'accord sur l'Espace Economique Européen pour que les dividendes soient payés au bénéfice des résidents italiens. L'Italie argumentait que, bien que les mesures du droit fiscal italien imposent plus lourdement les dividendes sortants que les dividendes distribués au bénéfice des résidents, les mesures conventionnelles prévoient des règles d'exonération de telles impositions. La Commission affirmait que toutefois, même en appliquant les mesures conventionnelles de l'exonération, les dividendes

⁵²⁰ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne.

sortants supportent une imposition plus lourde que les dividendes distribués aux résidents. L'avocate générale Juliane Kokott dans ses conclusions⁵²¹ a observé que :

D'après des renseignements fournis par le gouvernement italien et par la Commission en réponse à une question posée par la Cour, la République italienne aurait conclu des conventions préventives de la double imposition avec tous les États membres, à l'exception de la Slovénie, ainsi qu'avec la Norvège et l'Islande, qui sont membres de l'EEE⁵²².

Ainsi, l'avocate générale a constaté une restriction à la libre circulation des capitaux⁵²³. En examinant les justifications, l'avocate générale a souligné :

À ce propos, il faut constater à titre liminaire que, d'après les indications qu'elle a elle-même données au cours de la procédure, la République italienne n'a pas conclu de convention de double imposition avec la Slovénie. Partant, pour cet État membre, la justification précitée doit d'emblée être exclue⁵²⁴...

608. La Cour de Justice a aussi souligné le fait de l'absence d'une convention entre l'Italie et la Slovénie⁵²⁵ et aussi, comme l'avocate générale l'a constaté, la violation du droit communautaire dans les rapports vis-à-vis des autres États membres⁵²⁶. Si la question de la compatibilité de ces dispositions estoniennes avec les règles du droit de l'Union Européenne est relevée par la Cour de Justice, la Cour devrait prononcer l'incompatibilité de la loi estonienne avec les exigences communautaires, comme dans l'affaire C-570/07 Commission v. Italie.

609. Le droit estonien applique les mêmes règles pour l'élimination de la double imposition des dividendes et des revenus d'activité. Cela résulte des mêmes problèmes de compatibilité avec les exigences du droit de l'Union Européenne. En vertu du droit estonien, seuls les résidents pourraient bénéficier de l'élimination de la double imposition des dividendes. Sachant que le droit européen, bien qu'il permette en principe un traitement différent des résidents et non-résidents pour les fins de la loi fiscale, interdit la discrimination des sociétés intracommunautaires se trouvant dans des situations

⁵²¹ Conclusions de l'avocate générale Juliane Kokott présentées le 16 juillet 2009 dans l'affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne.

⁵²² Conclusions de l'avocate générale Juliane Kokott présentées le 16 juillet 2009 dans l'affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 13.

⁵²³ Conclusions de l'avocate générale Juliane Kokott présentées le 16 juillet 2009 dans l'affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Points 33-36.

⁵²⁴ Conclusions de l'avocate générale Juliane Kokott présentées le 16 juillet 2009 dans l'affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 49.

⁵²⁵ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 41.

⁵²⁶ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 64.

similaires à la résidence, on peut constater l'incompatibilité avec le droit européen. Pour cette raison, on peut proposer de modifier la législation fiscale estonienne, permettant d'avoir accès aux avantages de la loi fiscale estonienne concernant les règles de l'élimination de la double imposition aussi pour les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européen, lorsque leur situation fiscale est proche de la résidence fiscale.

610. Droit letton. On peut constater quelques incohérences de la loi fiscale lettone. D'abord, la loi fiscale lettone exonère les dividendes payés par la société résidente de l'autre État membre de l'Union Européenne ou de l'État de l'EEE, si les conditions d'un assujettissement à l'impôt énumérées dans l'annexe et d'une forme juridique énumérée dans l'annexe sont remplies. Une exonération analogue est prévue dans le cas des dividendes sortants. Mais l'annexe de la loi lettone (ainsi que les dispositions analogues de la directive même 90/435) énumère seulement les formes juridiques et les impôts des États de l'Union Européenne. Les impôts et les formes juridiques de Norvège, d'Islande et du Liechtenstein n'y sont pas énumérées. Donc, cette situation rend impossible l'application des règles de l'exonération des dividendes reçus de Norvège, d'Islande et du Liechtenstein (ainsi que dans le cas des dividendes sortant vers ces pays). Ensuite, la Principauté du Liechtenstein est nommée comme un territoire d'imposition faible en vertu du droit letton. Cela veut dire, que, malgré des dispositions de l'exonération prévues par la loi fiscale lettone, on applique la retenue à la source pour les dividendes sortants ainsi que les dividendes reçus (la situation va changer à partir du 1er janvier 2013, quand l'imposition des dividendes internationaux sera supprimée).

Dans ce contexte, il faut encore rappeler le contexte de l'affaire C-570/07 Commission v. Italie. Dans cette affaire, l'Italie a justifié l'absence de l'exonération des dividendes sortants vers le Liechtenstein par le fait qu'il n'existe pas de convention fiscale entre l'Italie et le Liechtenstein, donc il n'existe pas de mesures d'échange de l'information fiscale entre les administrations fiscales de ces deux pays. En examinant les justifications, la Cour de Justice a constaté que :

*La République italienne a, ensuite, soutenu, sans être contredite qu'aucun dispositif d'échange de renseignements n'existe entre elle et la Principauté de Liechtenstein. Enfin, la République italienne a soutenu, également sans être contredite sur ce point, que les conventions tendant à prévenir la double imposition qu'elle a signées avec la République d'Islande et le Royaume de Norvège ne contiennent pas de stipulations prévoyant une obligation de fournir des renseignements*⁵²⁷.

611. Donc, en vertu des dispositions du droit de l'Union Européenne, les États membres peuvent refuser d'appliquer les dispositions de l'exonération des dividendes intracommunautaires concernant

⁵²⁷ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 71.

les pays (y compris les États membres de l'accord de l'EEE) avec lesquels n'existent pas d'instruments d'échange des renseignements fiscaux.

D'autre part, dans cette affaire on a constaté que les règles de la fiscalité favorable des dividendes intracommunautaires doivent en principe être aussi applicables aux pays membres de l'accord de l'EEE. L'avocate générale a constaté que l'Italie a violé le droit communautaire vis-à-vis des autres États membres de l'EEE. Concernant la violation du traité de l'EEE, elle a constaté :

Récemment encore, la Cour a confirmé que l'article 40 de l'accord sur l'EEE revêt la même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE. Partant, les restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants des États parties à l'accord sur l'EEE doivent être appréciées suivant les mêmes critères que des mesures équivalentes prises dans le contexte intracommunautaire⁵²⁸.

612. La Cour de Justice a pris en considération ce point de vue. Concernant l'application de la liberté de circulation des capitaux entre les États de l'EEE, la Cour a constaté :

Il en résulte que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII dudit accord, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE⁵²⁹....

Par suite et pour les motifs exposés lors de l'examen du recours au regard de l'article 56, paragraphe 1, CE, il y a lieu de considérer que le traitement moins favorable auquel la législation italienne soumet les dividendes distribués à des sociétés établies dans les États parties à l'accord EEE constitue une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 40 de l'accord EEE⁵³⁰.

613. Les problèmes d'application de la loi lettone pour les dividendes en relation avec la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein ensemble avec les faits d'une affaire Commission v. Italie C-570/07 montrent que l'applicabilité des règles de l'exonération des dividendes en vertu de la directive 90/435 n'est pas seulement un problème du droit fiscal letton, mais plutôt une lacune du droit communautaire. Donc, la solution doit être prise en vertu d'un principe de subsidiarité communautaire. On peut conseiller aux institutions communautaires, ainsi qu'aux institutions compétentes du traité de l'EEE de faire les pas suivants :

⁵²⁸ Conclusions de l'avocate générale Juliane Kokott présentées le 16 juillet 2009 dans l'affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 70.

⁵²⁹ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 66.

⁵³⁰ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 67.

- Insérer par les instruments prévus par le traité de l'EEE le standard effectif d'échange des renseignements (ou élargir obligatoirement l'application du standard communautaire) dans les relations avec la Norvège, l'Islande, le Liechtenstein ;
- Insérer les formes juridiques et les impôts applicables en Norvège, Islande et Liechtenstein dans le texte de la directive 90/435.

Si le Liechtenstein refusait d'obliger à fournir l'information nécessaire fiscale, on peut prévoir, par des mesures communautaires, que les États membres ne sont pas obligés d'exempter les dividendes dans les relations avec le Liechtenstein.

614. Concernant le droit d'éliminer la double imposition des dividendes, il faut souligner que les résidents et les non-résidents pourraient également bénéficier des avantages de la loi fiscale lettone. Pour cette raison, on peut constater que les règles actuellement (novembre 2012) en vigueur du droit fiscal letton concernant l'élimination de la double imposition sont compatibles avec les exigences du droit européen.

615. Malgré des incohérences, **on peut constater, que la Lettonie a correctement transposé la directive 40/435 dans son droit national.**

616. Droit lituanien. On peut constater que la Lituanie a en principe correctement transposé la directive 90/435 dans son droit national. Mais on peut trouver une ambiguïté dans les textes du droit fiscal interne : en vertu de la loi, on exonère les dividendes reçus par l'unité étrangère et payés par l'unité établie dans l'Espace Economique Européen, à condition qu'on y impose à l'impôt sur le bénéficiaire (ou à un autre impôt analogue). D'un autre côté, certains territoires faisant partie de l'EEE (Liechtenstein) sont énumérés dans la liste des territoires à l'imposition faible. Figurer dans cette liste veut dire qu'on ne peut pas appliquer l'exonération. Donc, il existe un conflit entre deux normes internes.

617. Il faut souligner le fait que la Cour de Justice dans l'affaire C-570/07 a constaté que, à cause du fait que le Liechtenstein est un État non coopératif en matière d'échange des renseignements fiscaux, les autres États membres peuvent refuser de donner le traitement le plus favorable pour les dividendes liés avec cet État. Donc, la non-exonération des dividendes provenant du Liechtenstein est loisible du point de vue du droit communautaire. Mais, sachant que cette question est actuelle non seulement pour la Lituanie, mais aussi pour tous les autres États membres, on propose d'insérer un article au texte de la directive, permettant de ne pas appliquer les avantages de la directive vis-à-vis les relations avec de tels territoires non coopératifs.

618. D'autre part, comme dans le cas de l'élimination de la double imposition des revenus d'activité, la loi lituanienne, donnant le droit d'éliminer la double imposition des dividendes pour les unités lituaniennes (les entreprises établies en vertu des lois lituaniennes) mais pas pour les entreprises

ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie), discrimine les sociétés des autres pays membres. On peut proposer de modifier la législation fiscale lituanienne en prévoyant que les sociétés des autres États membres aussi pourraient utiliser ces avantages de la loi fiscale lituanienne.

619. Concernant la compatibilité des pays baltes avec les exigences du droit communautaire, on peut constater que l'Estonie n'a pas transposé correctement la directive 90/435 dans son droit interne, subordonnant l'exonération des dividendes reçus d'un autre État membre de l'UE à la condition de l'existence d'une convention fiscale bilatérale entre l'Estonie et le pays où est établie l'entreprise payant des dividendes. Sachant qu'il n'existe pas de convention fiscale entre l'Estonie et Chypre, on peut proposer deux solutions alternatives :

- Soit conclure une convention avec Chypre ;
- Soit prévoir dans la loi fiscale qu'on n'impose pas des dividendes reçus d'autres pays de l'UE indépendamment d'une existence de la convention fiscale.

On a déjà analysé dans un autre chapitre l'incompatibilité du régime de l'imposition des dividendes sortants en Estonie avec l'interdiction de la retenue à la source, prévue par la directive 90/435. Donc, on peut conclure, que le régime de la fiscalité des dividendes en Estonie devrait être révisé en supprimant l'imposition de la retenue de la source, afin qu'il soit compatible avec les exigences du droit communautaire.

620. Les deux autres pays baltes ont en principe correctement transposé la directive 90/435, malgré l'existence de quelques incohérences. Les lacunes et ambiguïtés pourraient être facilement corrigées en précisant plus concrètement le contenu de certaines définitions, sans changer le système entier de l'imposition des dividendes. Concrètement, on peut proposer pour la Lettonie d'insérer dans le texte de la loi fiscale les dispositions nécessaires concernant l'application de l'exonération en relation avec la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein. Dans le cas lituanien, il faudrait prévoir, dans le texte même de la loi fiscale, que l'exonération n'est pas applicable en cas de dividendes reçus des territoires appartenant à l'EEE, si un tel territoire est considéré comme un territoire d'imposition faible.

621. L'imposition légère des dividendes prévue par le droit fiscal interne des trois pays baltes est dommageable pour le fisc d'État, parce qu'on perçoit moins de revenus des impôts concernant les dividendes. D'autre part, c'est un choix de la politique économique. En imposant les dividendes moins lourdement, on crée un climat plus favorable aux investissements étrangers dans ces pays.

622. La directive 90/435 fait un grand pas en avant en créant un marché unique sans obstacles fiscaux pour les distributions transfrontalières intracommunautaires des bénéfices. D'un autre côté, il manque encore certaines définitions dans cette directive, et d'autres pourraient être définies de

manière plus dynamique et facile à appliquer partout en Europe, sans attacher à la liste des formes juridiques des sociétés et les impôts perçus. Sinon, on devrait renouveler tous les cinq ans l'annexe de la directive ainsi que l'article 2. Une définition plus englobante pourrait être :

Pour les buts de cette directive, les sociétés d'un Etat membre sont les sociétés établies en vertu du droit d'un des États membres ou en vertu des formes des personnes juridiques en vertu du droit communautaire et ayant son siège dans l'Union Européenne et étant assujettis sans possibilité d'option et sans être exonérée d'impôts directs sur leur bénéfice en vertu du droit d'État membre de sa résidence fiscale.

Version anglaise:

For the purposes of this directive, the company of member state shall mean any company which is created under the law of one of the member states or under the EU law applicable to legal persons and have their registered seat within the EU and is a subject without the possibility of an option or of being exempt of direct taxation of company profits applicable in the member state of the fiscal residence of the company.

623. En conclusion, on peut constater que les principes du droit estonien de l'imposition internationale des dividendes découlent des principes généraux de la fiscalité estonienne des entreprises. Toutefois, on peut s'interroger sur la compatibilité du principe de l'imposition des revenus distribués avec l'interdiction d'imposer par la retenue à la source les dividendes intracommunautaires (article 5 de la directive 90/435). D'autre part, la compatibilité de la condition de l'existence de la convention entre l'Estonie et le pays membre concerné de l'exonération des dividendes intracommunautaires avec les règles du droit de l'UE et, notamment, avec l'arrêt *Commission v. Italie C-570/07* pose aussi question, sachant qu'il n'existe pas de convention fiscale entre l'Estonie et Chypre. Une telle situation exige soit la modification de la loi fiscale estonienne, soit la conclusion d'une convention fiscale avec Chypre.

624. Les problèmes de la compatibilité des dispositions lituaniennes et lettonnes avec les règles du droit de l'UE découlent des incohérences au sein des dispositions européennes. On propose de faire certaines modifications techniques dans les textes nationaux et européens afin de préciser le contenu de ces dispositions.

625. D'autre part, il faudrait modifier les règles du droit lituanien et estonien concernant le droit de l'élimination de la double imposition des dividendes, prévoyant que les établissements stables établis en Lituanie ou en Estonie des sociétés résidentes des autres pays membres de l'Union Européenne peuvent aussi bénéficier ce droit.

§ 2. Les principes du droit conventionnel des pays baltes

626. On déjà constaté qu'en droit fiscal international, en principe, seul l'État de la résidence de l'actionnaire pourrait imposer les dividendes internationales. Toutefois, la convention modèle de l'OCDE prévoit une exemption importante à un tel principe en prévoyant que l'État de la source pourrait appliquer une certaine retenue à la source sous certaines conditions. Sachant que la pratique des pays baltes est d'abord inspirée par la convention modèle de l'OCDE, il faudra analyser comment ces dispositions sont applicables en droit fiscal conventionnel des pays baltes.

627. Toutefois, en matière de fiscalité internationale des revenus d'activité on a constaté, que les pays baltes élargissent souvent la base imposable des entreprises au bénéfice de l'État de la source. Donc il faudra analyser si une telle tendance existe aussi dans le cas de la fiscalité internationale des dividendes.

A. Le principe de la retenue à la source dans le droit conventionnel des pays baltes

628. La convention modèle de l'OCDE prévoit la possibilité d'appliquer certains retenus à la source par l'État où se trouve la source des dividendes. Toutefois, l'OCDE propose, pour les États contractants, soit de diminuer encore les taux applicables à la retenue de la source, soit de n'appliquer aucune retenue à la source.

629. Ensuite, la convention modèle limite l'application de la retenue à la source par les taux relativement bas en fonction de la partie du capital détenue par l'actionnaire :

- a) *5 pour cent du montant brut des dividendes, si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société des personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;*
- b) *15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.*

630. La retenue à la source dans les conventions fiscales des pays baltes n'est la plupart du temps pas prévue exactement comme dans la convention modèle. Par exemple, avec certains pays contractants (l'Ouzbékistan, la Biélorussie, le Portugal, la Turquie, la Slovaquie, la Moldavie, la Roumanie) on ne distingue pas les taux applicables de la retenue à la source en fonctions du capital détenu et prévoient un taux unique de 10 pour cent :

<i>However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the dividends.</i>	<i>Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des dividendes.</i>
---	--

Une telle disposition est favorable aux actionnaires ne possédant pas directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes. D'autre part, un actionnaire qui remplit une telle condition ne peut pas bénéficier du taux inférieur.

Une autre sorte de dispositions conventionnelles prévoit des conditions supplémentaires qui doivent être remplies par les actionnaires. Par exemple, la convention avec la Géorgie prévoit que :

<p><i>However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:</i></p>	<p><i>Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder:</i></p>
<p><i>a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends <u>and the value of this investment is not less than one hundred thousand EURO (100 000 EURO), or its equivalent in local currency;</u></i></p>	<p><i>a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes et la valeur de cet investissement n'est pas moins de 100 000 euros (100 000 euros), ou l'équivalent en monnaie locale;</i></p>
<p><i>b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.</i></p>	<p><i>b) 15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.</i></p>

Une autre tendance des dérogations est de prévoir des règles particulières (en général plus favorables que la convention modèle, mais parfois aussi moins favorables) en fonction de l'actionnaire ou de l'organisme payant des dividendes. Par exemple, si un organisme payant est une entité qui bénéficie d'un certain statut spécifique (par exemple, une entité en vertu de la loi israélienne concernant l'encouragement des investissements), les dividendes payés par cet organisme seront imposables en vertu des règles les plus favorables. Au contraire, si une entité payant des dividendes possède un autre statut en vertu du droit d'un des États contractants, une telle entité pourrait être imposable en vertu des règles moins favorables (cas des *Real Estate Investment Trust* en vertu du droit des États-Unis). Enfin, les règles les plus favorables pourraient être applicables en cas de dividendes reçus par le gouvernement, l'établissement public, la banque centrale ou les fonds de pensions.

Enfin, dans la plupart des conventions des pays baltes, on prévoit des taux autres que ceux prévus par la convention modèle de l'OCDE. L'OCDE elle-même incite les États contractants à prévoir des taux plus bas. Toutefois, les conventions des pays baltes prévoient parfois des taux plus hauts que la convention modèle.

D'un autre côté, la construction des dispositions de l'article 11 permet à l'État de la source la discrétion, dans la limite du taux fixé dans la convention, d'appliquer ou non la retenue à la source,

selon les dispositions du droit fiscal interne de l'État de la source des dividendes (intérêts ou redevances) .

631. Concernant les dispositions de l'élimination de la double imposition, les règles générales de l'article 23 sont en principe pleinement applicables aussi au cas des dividendes. On peut voir la tendance qu'on ne donne aucune préférence à un des deux principes de l'élimination de la double imposition. Les deux principes - l'exonération et l'imputation - existent dans les conventions fiscales des pays baltes. Bien que chaque convention contienne des dispositions particulières, on ne peut pas constater de grandes dérogations aux principes de l'OCDE. Toutefois, il faut remarquer que les conventions avec certains pays appliquent des méthodes différentes pour les différentes catégories de revenus. Sachant que, souvent, les dispositions de l'article 23 sont identiques dans les trois pays baltes avec le même pays contractant, on peut présumer que les pays baltes pendant les négociations concernant la future convention fiscale normalement acceptent plutôt les propositions des autres pays contractants en matière d'élimination de la double imposition au lieu de proposer leurs visions des dispositions futures de la convention fiscale.

En principe, dans la pratique conventionnelle des pays baltes on ne prévoit pas de dispositions de crédit d'impôt fictif. Les exceptions sont les conventions fiscales des trois pays baltes avec Malte et la République Tchèque ainsi que les conventions lettonnes avec le Maroc et l'Ouzbékistan, l'Albanie et la Moldavie. Ces dispositions favorables peuvent aussi être applicables en cas d'élimination de la double imposition des dividendes. Toutefois, certaines conventions (qui utilisent la méthode de l'exemption) ne contiennent pas le paragraphe 4 de la convention modèle, l'article 23 A de la convention modèle de l'OCDE prévoyant que les règles de l'exonération ne s'appliquent pas lorsque l'État de la source, en vertu des dispositions de son droit interne, n'impose pas par la retenue à la source des dividendes ainsi que des intérêts. Mais l'absence d'un paragraphe interdisant d'éliminer la double imposition ne veut dire pas automatiquement que le crédit d'impôt fictif soit appliqué.

On propose à l'avenir, dans les conventions fiscales des pays baltes, d'insérer des dispositions prévoyant l'obligation pour les États contractants de donner le crédit d'impôt fictif, lorsque les pays baltes appliquent les dispositions de leur droit interne de l'atténuation ou même de l'exonération des revenus passifs. D'abord cela touche les conventions lettonnes, parce qu'à l'avenir, en vertu du droit letton, on n'appliquera plus les retenues à la source.

632. Souvent, dans les conventions fiscales des pays baltes on prévoit une mesure supplémentaire de l'élimination de la double imposition des dividendes :

For the purpose of subparagraph (a), where a company that is a resident of Latvia (Estonia, Lithuania) receives a dividend from a company that is a resident of {other contracting state} in which it	Pour l'application du sous-paragraphe a), lorsqu'une société qui est un résident de la Lettonie (Estonie, Lituanie) reçoit un dividende d'une société qui est un résident du {autre État contractant}, dont elle détient au
---	---

owns at least 10 per cent of its shares having full voting rights, the tax paid in {other contracting state} shall include not only the tax paid on the dividend, but also the appropriate portion of the tax paid on the underlying profits of the company out of which the dividend was paid.	moins 10% des actions conférant l'ensemble des prérogatives attachées aux droits de vote, l'impôt payé au {autre État contractant} comprend non seulement l'impôt payé sur le dividende mais aussi l'impôt payé au titre des bénéfices de la société qui servent au paiement du dividende.
---	--

Une telle disposition permet de diminuer la pression fiscale subie par l'actionnaire dans son pays de résidence par les impôts payés dans le pays de la source des dividendes. On peut inclure dans le montant du crédit d'impôt non seulement le montant à la retenue de la source subi par les dividendes, mais aussi la fraction de l'impôt sur le bénéfice des entreprises en fonction de la partie détenue.

633. On peut conclure que, dans la pratique conventionnelle des pays baltes, il n'existe pas de standard commun de l'application de la retenue à la source. Chaque convention avec les différents pays partenaires établit des règles différentes. Il faut chaque fois vérifier les règles applicables dans le texte de la convention. Souvent, ces dérogations sont inspirées par le droit fiscal des pays contractants.

634. Donc, bien que la convention modèle de l'OCDE soit la base de la pratique conventionnelle, parfois les conventions des pays baltes prévoient des dispositions moins favorables que la convention modèle de l'OCDE. On peut constater, que certaines des règles concernant l'imposition internationale des dividendes prévoient une base d'imposition plus large que la convention modèle.

635. On prévoit en principe la possibilité d'éliminer la double imposition des dividendes en appliquant les règles du droit commun concernant l'élimination de la double imposition. Egalement, certaines mesures spéciales (crédit d'impôt fictif, possibilité de diminuer la pression fiscale par le montant de l'impôt sur les sociétés payé dans l'État de la source) sont prévues par certaines conventions fiscales.

B. Les tendances à élargir la base imposable au bénéfice de l'État de la source des dividendes

636. La pratique conventionnelle des pays baltes applique souvent la base élargie de l'imposition internationale de l'entreprise au bénéfice de l'État de la source des revenus. Une telle tendance existe aussi dans le cas de l'imposition des revenus passifs.

637. La convention modèle (paragraphe 4 de l'article 10) prévoit une exception à la règle générale (l'imposition des dividendes dans l'État de la résidence d'un actionnaire ou d'un bénéficiaire) que l'État de la source pourrait aussi imposer les dividendes sortants si le bénéficiaire possède un établissement stable dans l'État de la source. Dans ce cas, le droit de l'État de la source n'est pas limité par la retenue de la source.

638. Dans le paragraphe 4 de l'article 10 (possibilité d'imposer les dividendes sortants par l'État de la source en cas d'existence d'un établissement stable sur son territoire), la grande partie des conventions fiscales des pays baltes prévoit aussi un critère alternatif de la base fixe :

<p>4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident, through a permanent establishment situated therein, <u>or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein</u>, and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 (Business profits) <u>or Article 14 (Independent personal services)</u>, as the case may be, shall apply.</p>	<p>4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat contractant, exerce les activités dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, par un établissement stable situé ci, <u>ou exerce dans cet autre Etat une profession indépendante à partir d'une base fixe qui y est située</u>, et que la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à cet établissement stable ou une base fixe. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 (Bénéfices des entreprises) <u>ou de l'article 14 (Professions indépendantes)</u>, selon le cas, sont applicables.</p>
<p>5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment <u>or a fixed base</u> situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.</p>	<p>5. Lorsqu'une société qui est un résident d'un Etat contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat contractant, cet autre Etat ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre Etat ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable <u>ou une base fixe</u> situés dans cet autre Etat, ni prélever les bénéfices non distribués de la société à un impôt sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre Etat.</p>

Le but d'une telle notion est d'élargir l'application des notions de l'inapplicabilité des paragraphes 1 et 2 en cas d'existence, non seulement d'un établissement stable (comme il est prévu dans la convention modèle de l'OCDE), mais aussi même en cas d'existence d'une base fixe dans l'État de la source. On a déjà constaté l'existence de dispositions analogues dans l'article 13 (fiscalité des gains en capital). Comme dans le cas des revenus d'activité, il existe une tendance des pays baltes à élargir la base imposable des dividendes sortants au bénéfice de l'État de la source.

Les conventions avec les Etats-Unis contiennent un paragraphe analogue qui est présent dans la convention modèle des Etats Unis.

<p>5. A company that is a resident of one of the Contracting States and that has a permanent establishment that is subject to tax on its business profits in the other Contracting State or that is subject to tax in the other State on a net basis on its income that may be taxed in the other State under Article 6 (Income from immovable (real) property) or under paragraph 1 of Article 13 (Capital gains) may be subject in that other State to a tax in addition to the tax on profits. Such tax, however, may not</p>	<p>5. Une société qui est un résident de l'un des États contractants et qui a un établissement stable qui est soumis à l'impôt sur ses bénéfices industriels et commerciaux dans l'autre Etat contractant ou qui est soumise à l'impôt dans l'autre Etat sur une base nette sur ses revenus peuvent être imposés dans l'autre Etat conformément à l'article 6 (Revenus immobiliers (réels) des biens) ou en vertu du paragraphe 1 de l'article 13 (gains en capital) peuvent être soumis dans cet autre Etat à un impôt qui s'ajoute à l'impôt sur les bénéfices.</p>
--	---

exceed 5 percent of the portion of the profits of the company subject to tax in the other State that represents the dividend equivalent amount of such profits.	Cet impôt, cependant, ne peut dépasser 5 pour cent de la portion des profits de la société soumise à l'impôt dans l'autre Etat qui représente l'équivalent des dividendes de ces bénéficiaires.
---	---

Ce paragraphe 5 est formulé en vertu de la convention modèle des Etats Unies. En vertu d'une *technical explanation*⁵³¹, le but d'une telle disposition est de garantir à l'État de la source d'appliquer l'imposition en cas de présence d'un établissement stable quand cet établissement stable obtient certains types de revenus (revenus immobiliers, revenus de gains en capital). En pratique, le but de cette notion est de donner aux Etats-Unis la possibilité d'appliquer certaines notions du droit interne, donnant le droit à imposer ces revenus.

On peut conclure que les idées générales de la fiscalité internationale des dividendes de la convention modèle de l'OCDE sont maintenues dans la pratique conventionnelle des pays baltes. Toutefois, on peut aussi observer certaines particularités de ces pays.

639. La pratique conventionnelle des trois pays baltes en matière de fiscalité internationale des dividendes est très similaire d'un pays à l'autre. Dans leur droit interne, les trois pays baltes ont choisi d'imposer les dividendes par un impôt relativement bas, en comparaison avec les autres pays membres de l'UE. Cette pratique est aussi maintenue dans la pratique conventionnelle. Les taux conventionnels sont encore plus bas que les taux prévus par le droit interne (mais parfois ces taux peuvent être plus hauts que la convention modèle de l'OCDE). Sachant que, parmi les pays partenaires des conventions fiscales, on trouve les plus importants partenaires économiques, il est naturel que les pays baltes essayent d'attirer les investissements en utilisant les taux conventionnels les plus bas. D'autre part, certaines conventions prévoient des taux (ou d'autres conditions) moins favorables que la convention modèle de l'OCDE.

640. Les règles concernant le taux de l'imposition de la retenue à la source sont souvent modifiées. Les conventions prévoient des taux plus bas ou plus hauts, d'autres seuils de détentions ou autres conditions pour les actionnaires. Il n'existe pas de standard commun de l'application de la retenue à la source. Chaque convention avec les différents pays partenaires établit des règles différentes, qui sont souvent inspirées par le droit fiscal des pays contractants.

641. Comme dans le cas des règles de la fiscalité des gains en capital, les pays baltes acceptent les propositions d'autres pays partenaires de modifier les dispositions conventionnelles en adaptant le plus possible aux dispositions du droit fiscal interne des pays partenaires. On peut constater que la majorité des conventions fiscales conclues par les pays baltes, ont des modifications typiques du paragraphe 3

⁵³¹ Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income. <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/estotech.pdf>

(définition des dividendes) et des paragraphes 4 et 5 (inapplicabilité en cas de présence d'établissement stable). Donc, on peut déjà parler d'un modèle typique des pays baltes sur l'article 10. Cet article typique contient ces dispositions:

- Les dispositions réglant le droit de l'État de la source à imposer par une retenue sont généralement plus légères que la convention modèle (on prévoit le taux le plus bas ou d'autres conditions pour diminuer la pression fiscale d'un contribuable). Mais parfois on peut prévoir des conditions moins favorables.
- La définition conventionnelle des dividendes ne contient pas « *jouissance shares* or *jouissance rights* (action ou bons de jouissance) », « *mining shares* (parts de mine) », et parfois « *founders' shares* (parts de fondateur) » parce que de tels types de parts sociales n'existent pas dans le droit des sociétés des pays baltes ;
- Les dispositions réglant l'inapplicabilité des paragraphes 1 et 2 en cas d'une présence d'établissement stable sur le territoire d'État de la source sont aussi applicables en cas d'existence d'une base fixe au lieu d'un établissement stable;
- Les pays baltes sont ouverts aux propositions pour modifier le contenu des dispositions de l'article 10 en tenant compte les exigences du droit interne des pays contractants.

642. En principe, l'élimination de la double imposition des dividendes est applicable en vertu des règles du droit commun concernant l'élimination de la double imposition. Egalement, certaines mesures spéciales (crédit d'impôt fictif, possibilité de diminuer la pression fiscale par le montant de l'impôt sur les sociétés payé dans l'État de la source) sont prévues par certaines conventions fiscales. Toutefois, sachant que la Lettonie va créer un régime favorable d'imposition des dividendes, on propose de modifier les conventions fiscales afin de permettre d'appliquer les crédits d'impôt fictifs en matière de l'élimination de la double imposition des dividendes.

643. Finalement, on peut se demander si l'imposition des dispositions de la fiscalité des dividendes, moins favorable que la convention modèle de l'OCDE, crée un bon climat pour les investissements étrangers. L'application des règles de la convention modèle de l'OCDE (ou même encore plus favorables) pourrait aider à attirer plus d'investissements dans les pays baltes. Pour cette raison, on propose de modifier de telles dispositions conventionnelles.

Conclusions du chapitre I et les propositions pratiques

644. Dans le droit fiscal national des trois pays baltes, la définition des « dividendes » est inspirée par les principes généraux de la fiscalité des dividendes. Pour cette raison, on peut proposer aux institutions judiciaires et fiscales des pays baltes d'utiliser le commentaire de l'OCDE comme la source de l'interprétation des définitions des dividendes du droit interne, sachant que la définition de la convention modèle de l'OCDE et les définitions des pays baltes contiennent les mêmes sources d'inspiration.

645. Toutefois, sachant qu'en pratique les définitions des dividendes du droit interne des pays baltes n'englobent pas toutes les opérations de la distribution du profit, il est nécessaire de faire des révisions de ces définitions du droit interne. Certaines opérations de la distribution du profit doivent être considérées comme des distributions de dividendes en sens du droit fiscal.

646. Les principes de la fiscalité internationale des dividendes de l'Estonie sont inspirés par les principes généraux de la fiscalité de l'entreprise du droit estonien. Toutefois, l'Estonie n'a pas correctement transposé la directive 90/435 concernant l'imposition des dividendes entre les sociétés filiales et sociétés mères. Dans le droit fiscal estonien, on utilise la notion de « dividendes payés par les sociétés résidentes dans les États contractant ». Sachant qu'il n'existe pas de convention fiscale avec Chypre, il est théoriquement possible d'avoir une situation où les dividendes payés par la société filiale résidente de Chypre au bénéfice de sa mère estonienne ne seront pas exonérés. On peut proposer que le Parlement estonien change la loi fiscale, en définissant qu'on exonère aussi les dividendes reçus des sociétés résidentes d'autres États membres de l'Union Européenne, indépendamment du fait qu'il existe ou non une convention fiscale entre cet État et l'Estonie. Une autre sortie d'une telle situation serait la conclusion d'une convention fiscale avec Chypre.

647. Les principes de la fiscalité internationale des dividendes de la Lettonie et de la Lituanie sont inspirés d'un côté par les principes de l'OCDE et de l'autre, par la directive 90/435. Les deux autres pays baltes ont en principe correctement transposé la directive 90/435 dans leur droit interne, malgré certaines incohérences. On propose de faire quelques précisions techniques, sans vraiment changer le système entier de la fiscalité des dividendes en Lettonie et en Lituanie.

648. Après la réforme, la Lettonie n'applique plus aucune retenue à la source pour les dividendes reçus des sources non-résidentes ainsi que pour les dividendes sortants, sous réserve d'application des règles anti-abus. La Lettonie devrait devenir un pays très attractif pour les holdings.

649. Dans le droit fiscal interne des pays baltes, les taux applicables pour la fiscalité des dividendes sont en principe assez bas en comparaison avec les autres pays européens. L'imposition légère des dividendes prévue par le droit fiscal interne des trois pays baltes est dommageable pour le fisc d'État,

parce qu'on perçoit moins de revenus des impôts concernant des dividendes. D'un autre côté, c'est un choix de la politique économique. En imposant les dividendes moins lourdement, on crée un climat plus favorable aux investissements étrangers dans ces pays.

650. Toutefois, dans certaines conventions fiscales conclues par les pays baltes existent certaines dispositions de la fiscalité internationale des dividendes, prévoyant des taux plus hauts d'imposition ou d'autres conditions moins favorables que la convention modèle de l'OCDE. On propose de modifier de telles dispositions afin d'attirer plus d'investissements étrangers dans les pays baltes.

651. La Lettonie va modifier ses règles de la fiscalité internationale des dividendes à partir du 1^{er} janvier 2014, certaines dispositions entreront en vigueur déjà en 2013. A partir de 2014, la Lettonie deviendra un pays très attractif pour les sociétés holdings, parce que, en principe, on n'imposera plus ni les dividendes reçus des sources étrangères, ni les dividendes sortants (les retenues à la source seront supprimées).

652. Il faut noter que la date de l'entrée en vigueur du régime favorable letton de fiscalité internationale des dividendes coïncide avec l'entrée en vigueur de la convention fiscale avec la Russie. L'existence de la convention en vigueur entre la Lettonie et la Russie sera très utile pour le développement des liens économiques entre la Russie et la Lettonie.

653. La définition des dividendes dans la convention modèle de l'OCDE est assez large et englobe des opérations qui ne sont pas considérées comme une distribution du profit au sens du droit privé. D'autre part, l'OCDE encourage les pays contractants à modifier la définition en fonction des règles du droit interne des pays contractants. La définition contractuelle des dividendes dans les conventions fiscales des pays baltes est plus large que la définition en droit interne, parce que la définition contractuelle était inspirée par la convention modèle de l'OCDE. Bien qu'on applique une définition contractuelle plus large, cela n'est pas inspiré par la volonté des pays baltes d'élargir la base imposable des dividendes (comme dans le cas des définitions conventionnelles des revenus d'activité).

654. Bien que la pratique conventionnelle des pays baltes suive, en principe, la convention modèle de l'OCDE en matière de fiscalité internationale des dividendes, on peut toutefois marquer certaines particularités. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si on trouve sur le territoire d'État de la source un établissement stable ou une base fixe d'une société qui reçoit des dividendes. Enfin, les dispositions conventionnelles sont modifiées en tenant compte des particularités du droit interne des pays contractants.

655. On a constaté dans la pratique conventionnelle des pays baltes une tendance à élargir la base imposable des dividendes. D'abord, certaines règles de la retenue à la source sont moins favorables que les règles de la convention modèle. Ensuite, par analogie avec le cas de l'article 13 (fiscalité des gains en capital), les dispositions concernant la fiscalité et le pouvoir d'imposer les dividendes par

l'État de la source ne sont pas applicables dans le cas de l'existence d'une base fixe ou l'établissement stable.

656. La double imposition des dividendes peut être éliminée en appliquant les règles d'élimination de la double imposition du droit commun. Egalement, certaines mesures spéciales (crédit d'impôt fictif, possibilité de diminuer la pression fiscale aux mains de l'actionnaire par le montant de l'impôt sur les sociétés payé dans l'État de la source) sont prévues par certaines conventions fiscales. Toutefois, sachant que la Lettonie a créé un régime favorable d'imposition des dividendes, la modification des conventions fiscales lettonnes afin de permettre d'appliquer des crédits d'impôt fictifs en matière d'élimination de la double imposition des dividendes sera utile.

657. En répondant à la question de savoir si la Cour de Justice de l'Union Européen doit sanctionner le système de la fiscalité des revenus distribués estoniens, il faudra tenir compte de l'objectif de la directive (atténuation de la double imposition). La définition de la notion de « retenue à la source » ne doit pas dépendre des dispositions du droit national des États membres. Il faudra reconsidérer les trois conditions de la « retenue à la source » et, notamment, la troisième, que l'assujetti, et non la filiale distribuant les revenus, doit être le détenteur des titres. La meilleure solution serait de préciser la notion de « retenue à la source » dans le texte de la directive.

658. On a constaté une incompatibilité des règles en matière de l'élimination de la double imposition du droit fiscal national estonien et lituanien avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Ces règles doivent être modifiées en prévoyant que les établissements stables établis en Lituanie ou en Estonie des sociétés résidentes des autres pays membres de l'Union Européenne puissent aussi bénéficier de ce droit.

659. En matière d'élimination de la double imposition, les pays baltes acceptent plutôt les propositions des autres pays contractants qui développent leur même vision des futures dispositions de la convention fiscale. Toutefois, une telle réalité ne reflète pas les besoins particuliers des pays baltes. Pour cette raison, on propose à l'avenir de développer la convention modèle des pays baltes, prévoyant l'obligation pour les États contractants de donner un crédit d'impôt fictif, lorsque les pays baltes appliquent les dispositions de leur droit interne pour l'atténuation ou même l'exonération des dividendes. Cette question est d'abord importante pour la Lettonie, parce que, en vertu du droit letton, on n'applique plus les retenues à la source.

660. On a constaté une lacune du droit communautaire en matière d'applicabilité des règles de l'exonération des dividendes en vertu de la directive 90/435 dans les relations avec la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein, Afin de combler cette lacune, on propose une solution communautaire - élargir obligatoirement (en utilisant les instruments prévus par le traité de l'EEE) l'application du standard communautaire d'échanges des renseignements dans les relations avec ces pays de l'EEE

ainsi d'insérer les formes juridiques et les impôts applicables dans ces pays de l'EEE dans le texte de la directive 90/435.

661. Un autre problème délicat du droit fiscal communautaire est l'applicabilité des avantages de la directive 90/435 vis-à-vis du Liechtenstein. Il faudrait souligner le fait que la Cour de Justice dans l'affaire C-570/07 a constaté que, à cause du fait que le Liechtenstein est un État non coopératif en matière d'échange des renseignements fiscaux, les autres États membres peuvent refuser de donner le traitement le plus favorable aux dividendes liés avec cet État. Donc, la non exonération des dividendes provenant du Liechtenstein est loisible du point de vue du droit communautaire. Mais, sachant que cette question est actuelle non seulement pour la Lituanie, mais aussi pour tous les autres États membres, on propose d'insérer un article dans le texte de la directive, qui permettrait de ne pas appliquer les avantages de la directive dans les relations avec tels territoires non coopératifs.

662. On a constaté une absence de précision de la « source » des revenus passifs dans le commentaire de la convention modèle. On propose d'insérer dans le commentaire la précision que la source des revenus passifs se trouve, soit dans l'État de la résidence fiscale d'une société payante, soit dans l'État où se trouve l'établissement stable payant les revenus passifs, soit où est située la propriété immobilière (génératrice des revenus passifs).

Chapitre II

L'imposition internationale des intérêts et des redevances

663. A côté des dividendes, les intérêts et les redevances sont une autre sorte de revenus passifs. La raison d'être des intérêts et des redevances est la même : les intérêts sont la contrepartie de l'usage des sommes (ou d'autres mesures de paiement) payées par le débiteur (l'utilisateur de l'argent prêté) au bénéfice du créancier (le propriétaire de l'argent prêté au débiteur). Les redevances sont une contrepartie pour l'usage de la propriété intellectuelle, payée par l'utilisateur de ces droits au bénéfice du propriétaire de la propriété intellectuelle. Donc, ce n'est pas un hasard si les règles de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances sont très proches et comparables. Pour cette raison, les règles de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances seront analysées dans un même chapitre.

664. Sur le plan fiscal, il existe un principe fondamental de la fiscalité des intérêts et des redevances. Les intérêts ainsi que les redevances sont considérés comme des charges déductibles. Les dividendes, au contraire, sont considérés comme la distribution du profit et donc imposables en vertu des règles spécifiques.

665. Le but de ce chapitre est d'analyser l'imposition des intérêts et des redevances et comparer le système de l'imposition des intérêts dans les pays Baltes avec le droit fiscal international ainsi qu'avec le droit communautaire. Dans la section 1, on va analyser les questions problématiques et les sources de l'inspiration des définitions des intérêts et des redevances. La section 2 est dédiée à l'analyse des principes de l'imposition internationale des intérêts et des redevances.

666. Le sujet de cette recherche est limité par les questions de la fiscalité internationale. Pour cette raison, on ne va pas analyser les questions purement internes de la fiscalité des intérêts et des redevances.

Section 1. La définition des intérêts et des redevances dans le droit des pays baltes

667. Dans cette section, on va analyser la problématique des définitions des intérêts et des redevances dans le droit fiscal des pays baltes. D'abord, on va analyser le contenu des définitions en droit interne. On va analyser, dans quelle mesure les définitions des intérêts et des redevances dans le droit fiscal des pays baltes sont influencées par les travaux de l'OCDE et le droit de l'Union Européenne. Ensuite, on va examiner la pratique conventionnelle des pays baltes.

§ 1. Les définitions des intérêts et des redevances du droit national des pays baltes

668. Les définitions principales du droit fiscal des pays baltes sont souvent inspirées par l'OCDE. Donc on va examiner l'influence de l'OCDE pour les dispositions du droit fiscal interne des pays

baltes. La directive 2003/49⁵³², concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents donne ses propres définitions. Il faut donc vérifier, si les définitions des pays baltes sont compatibles avec les définitions de la directive 2003/49.

A. Les travaux de l'OCDE comme source de l'inspiration des définitions des intérêts et des redevances dans le droit interne des pays baltes

669. Comme on l'a déjà vu, beaucoup des définitions du droit fiscal interne des pays baltes sont inspirées par la convention modèle de l'OCDE. Sachant que ce n'est pas par hasard que les pays baltes, après la restauration de l'indépendance ont utilisé l'expérience du droit fiscal de plusieurs pays pour créer leurs propres règles de la fiscalité. Les définitions de l'OCDE sont souvent le résultat de négociations sur les fiscalités des différents pays. Dans le contexte de la fiscalité des intérêts et des redevances, il faut donc vérifier si les définitions du droit fiscal des pays baltes sont inspirées par la convention modèle de l'OCDE.

670. L'article 11 de la convention modèle définit les règles du droit fiscal international en matière de fiscalité internationale des intérêts. Le paragraphe 3 de l'article 11 donne la définition des intérêts employée par la convention modèle de l'OCDE :

Le terme « intérêt » employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assortis ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et, notamment, les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour le paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article⁵³³.

Comme dans les autres définitions de l'OCDE, la volonté des créateurs du texte de la convention modèle était d'abord de créer une définition assez large, indépendante des définitions nationales des intérêts et englobant tous les types de revenus qui sont considérés comme des intérêts par le droit interne.

Le commentaire explique⁵³⁴ que tous les revenus des créances de toute nature, y compris les obligations, donnant un droit de participation aux bénéfices du débiteur et des obligations convertibles en actions (en ce cas, les revenus de ces créances sont considérés comme des intérêts jusqu'au moment où les obligations sont converties en actions) sont considérés comme des intérêts.

⁵³² La directive 2003/49 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents du 3 juin 2003. JO L 157 du 26.6.2003, p. 49.

⁵³³ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. L'article 11, paragraphe 3.

⁵³⁴ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 3 de l'article 11, points 18-19. P. 193-194.

671. Dans le cas de certains instruments financiers (comme les swaps des taux d'intérêt) où la créance n'est pas un élément principal du tel instrument, l'OCDE propose de ne pas les considérer comme des intérêts au sens de la convention modèle⁵³⁵.

La deuxième phrase de l'article 11 exclut de la définition des « intérêts » les pénalisations pour les paiements tardifs. La motivation de cette exclusion est le régime particulier d'imposition de la pénalisation de ce genre de paiement, et donc l'OCDE propose de ne pas appliquer le régime des intérêts pour les pénalisations pour les paiements tardifs⁵³⁶.

672. On peut soulever la question de savoir si la définition des intérêts, proposée par le commentaire de l'OCDE, et, notamment, la position que les créances, donnant un droit de participation aux bénéfices du débiteur, sont considérées comme des intérêts et pas comme des dividendes est logique et bien fondée, et compatible avec la réalité économique, notamment dans le secteur financier. Dans le monde des finances, il existe des formes variées de créances. Une de ces formes est les « créances subordonnées » (*subordinated loans* en anglais). Comme dans un contrat de créance traditionnel, une des principales obligations du débiteur est de rembourser la créance. Mais, contrairement au contrat de créance traditionnel, le remboursement de créance est soumis à certaines conditions qui n'existent pas dans le contrat traditionnel de créance. Par exemple, le contrat modèle⁵³⁷ de créance subordonnée proposée par le régulateur du marché financier du Royaume Uni (*Financial Services Authority of the United Kingdom* en anglais - FSA) contient des clauses qui sont inconnues des contrats de créances traditionnels :

- Les dispositions du contrat pourrait être changées ou modifiées, mais seulement après un accord écrit préalable du régulateur (FSA) ;
- Le remboursement de la créance subordonnée est possible seulement au cas si la solvabilité du débiteur est suffisante, en vertu de la législation au moment du remboursement.

673. Sachant que de telles créances subordonnées sont souvent une forme de participation dans le capital de la société et non une obligation classique de créance, on propose à l'OCDE de changer sa position. Le remboursement d'une créance subordonnée excédant le montant prêté et les intérêts de pleine concurrence dans des conditions similaires doit être considéré comme la distribution d'un profit et donc imposable en vertu des règles de la fiscalité des dividendes. Un tel montant ne doit pas être considéré comme un intérêt.

⁵³⁵ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 3 de l'article 11, point 21.1. P. 195.

⁵³⁶ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 3 de l'article 11, point 22. P. 195.

⁵³⁷ Example of a Subordinated Loan Agreement for a Firm which is an Insurance or a Mortgage Intermediary (or both) but not a Mortgage Lender or Administrator. http://www.fsa.gov.uk/pubs/other/pru_ch9_intermediaries.pdf

674. Le droit fiscal estonien⁵³⁸ utilise une définition des intérêts englobant les intérêts de tous types payés en fonction d'obligation d'une dette : emprunt, titre, bail, ou autres types d'obligation de la dette, y compris les montants calculés sur la base des titres de créance par lesquels les titres de créance initiaux sont accrus. Les pénalisations pour le paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du droit estonien.

On peut observer que la définition estonienne des intérêts est inspirée par la convention modèle de l'OCDE. Comme l'OCDE, la définition estonienne englobe toutes les obligations de la dette, mais exclut les pénalisations pour les paiements tardifs. Donc le sens de la définition estonienne est presque identique à celui de la définition de l'OCDE.

675. La loi lettonne⁵³⁹ donne la définition suivante des intérêts :

Interest income (fruits) – within the meaning of this Law, income from any debt obligations, income from government emitted securities, and income from bonds or promissory notes, including premiums and bonuses pertaining to such securities, bonds or promissory notes.

[Les revenus des intérêts (fruits) – au sens de cette loi, les revenus de n'importe quelle obligation de créance, les revenus des titres émis par le gouvernement et les revenus des titres ou billets à ordre et les bonus appartenant à ces titres ou billet à ordre]

676. La définition proposée par la loi lettonne est assez large. Comme celle de la convention - modèle de l'OCDE (défini dans le paragraphe 3 de l'article 11), elle contient toutes les obligations de créance (des titres et des fonds publics). La loi mentionne expressément les billets à ordre. Une autre différence entre la définition lettonne et celle proposée par l'OCDE est l'exclusion des pénalités pour les paiements tardifs. La loi lettonne, contrairement à la convention modèle de l'OCDE, n'exclut pas de la définition des intérêts les pénalités pour les paiements tardifs. Donc, bien que l'esprit de la définition lettonne ait été inspiré par l'OCDE, il existe les dérogations dans les détails.

677. La loi fiscale lituanienne⁵⁴⁰ définit les intérêts de manière très brève :

{Palūkanos – atlyginimas už pinigų skolinimą}

{Les intérêts – les revenus des créances monétaires}

⁵³⁸ Partie 1 de l'article 17 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵³⁹ Partie 7 se la section 1 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁵⁴⁰ Partie 28 de l'article 2 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

678. Le commentaire⁵⁴¹ précise le contenu de la loi fiscale. En vertu de la position du commentaire, les intérêts sont considérés comme les revenus des obligations de créances de toute nature : dépôt bancaire, obligations des dettes monétaires, obligations des intérêts en vertu de vente par crédit, crédit-bail, intérêts des titres etc. Seules les pénalisations pour un retard de paiement ne sont pas considérées comme des intérêts.

Dans ce contexte, il faut se souvenir de la nature juridique du commentaire de la loi fiscale en droit lituanien. Il ne faut pas oublier que le commentaire n'est pas un acte obligatoire pour les contribuables, c'est seulement l'opinion de l'administration fiscale. La mission du commentaire est d'expliquer les dispositions de la loi fiscale, et de donner des exemples de leur interprétation par l'administration fiscale. En théorie, le commentaire ne doit pas établir de règles de l'application des dispositions de la loi fiscale. Mais, en réalité, il est une source importante, les autorités judiciaires administratives citent souvent le commentaire comme une mesure d'interprétation d'une loi fiscale. Donc, on peut proposer au Parlement lituanien de mieux préciser la définition des intérêts dans le texte même de la loi.

Donc, bien que le commentaire de la loi fiscale lituanienne explique le contenu de la définition des intérêts de la même manière que l'OCDE, on ne peut pas constater, que la définition légale des intérêts en vertu du droit fiscal lituanien est inspirée par l'OCDE, parce que la définition des intérêts est trop brève. On propose de prévoir, par la disposition de la loi fiscale, quelles obligations des créances sont considérées comme des intérêts pour les fins fiscales. Une telle définition légale donnerait plus de clarté dans le droit fiscal lituanien.

Donc, on peut observer des divergences entre les définitions des intérêts du droit fiscal interne des pays baltes. Bien qu'on puisse trouver l'esprit de l'inspiration de l'OCDE dans chaque définition, leur contenu est différent. La définition estonienne est entièrement inspirée par l'OCDE. La définition lettone est modifiée. La définition lituanienne, bien que le commentaire de la loi fiscale soit inspiré par l'OCDE, est trop brève et doit donc être modifiée.

679. Les définitions des redevances. La notion de redevances est réglée dans l'article 12 de la convention modèle. Le paragraphe 2 de la convention modèle donne la définition des redevances en vertu du droit fiscal international :

Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toutes natures payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une

⁵⁴¹ Version électronique du commentaire des conventions fiscales par l'administration fiscale lituanienne: www.vmi.lt

*formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique*⁵⁴².

680. La notion de redevances proposée par l'OCDE est assez complexe et compliquée, pour cette raison, le commentaire donne certaines précisions :

- Les paiements pour l'usage des droits pour une personne qui n'est pas elle-même propriétaire des droits d'auteur ne sont pas considérés comme des redevances (par exemple, les paiements pour le musicien accomplissant une œuvre d'une autre personne en vertu d'un contrat de prestation des services)⁵⁴³ ;
- Le « paiement », au sens de ce paragraphe couvre tout exercice d'obligation à rémunérer le créancier en vertu du contrat ou de la coutume⁵⁴⁴ ;
- Les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, incluant les revenus de la location des conteneurs ne sont pas considérés comme des redevances⁵⁴⁵ ;
- Les rémunérations en contrepartie d'obtention de droits exclusifs de distribution d'un produit ou d'un service sur un territoire donné ne sont pas considérées comme des redevances⁵⁴⁶, ainsi que les paiements pour l'usage ou pour la concession de l'usage du droit d'utiliser un dessin, un modèle, ou un plan si ce dessin, modèle ou plan n'existent pas déjà⁵⁴⁷.
- Les revenus provenant de la concession des films cinématographiques sont considérés comme des redevances (y compris les films projetés à la télévision)⁵⁴⁸ ;
- Les revenus provenant des contrats de savoir faire (know-how) sont considérés comme des redevances si le fournisseur de savoir faire doit seulement fournir les informations existantes⁵⁴⁹ ;

⁵⁴² Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. L'article 12, paragraphe 2.

⁵⁴³ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, points 8.1 et 18. P. 203 et 212.

⁵⁴⁴ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 8.3. P. 204.

⁵⁴⁵ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 9. P. 204.

⁵⁴⁶ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 10.1. P. 204-205.

⁵⁴⁷ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 10.2. P. 205.

⁵⁴⁸ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 10. P. 204.

⁵⁴⁹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 11.3. P. 206.

- Les paiements en vertu des contrats de prestation des services ne sont pas considérés comme des redevances, mais comme des bénéfices des entreprises (article 7)⁵⁵⁰ ;
- Les revenus provenant des contrats de franchise pourraient être considérés comme des redevances si la plus importante partie de contrat est la fourniture de savoir faire et que les autres parties du contrat (assistance technique) sont auxiliaires ou peu importantes⁵⁵¹ ;

681. Le cas spécial est le logiciel (software). L'OCDE propose de distinguer les paiements des contrats de transfert de logiciel entre redevances et les autres types des revenus en fonction des droit qui sont acquis par le bénéficiaire dans le cadre d'un accord particulier concernant l'utilisation et l'exploitation du programme⁵⁵². Si le contrat de transfert des droits, qui, en l'absence de ce contrat est considéré comme une violation des droits d'auteur, par contre, les paiements doivent être considérés comme des redevances⁵⁵³. Mais le droit de faire la copie, qui est nécessaire pour le fonctionnement propre du logiciel dans l'ordinateur de l'utilisateur ne doit être pas pris en compte à des fins d'imposition⁵⁵⁴. Les paiements reçus par le contrat de transfert du logiciel donnant le droit à l'utilisateur du logiciel de faire les copies de ce logiciel qui sont nécessaires pour le fonctionnement du logiciel dans un ordinateur ou le droit de copier uniquement dans le cadre de ses propres affaires ne doivent pas être considérés comme des redevances⁵⁵⁵ ainsi que les paiements reçus de l'intermédiaire – distributeur du logiciel n'ayant pas le droit de reproduction du logiciel⁵⁵⁶.

682. Une autre difficulté est le cas des produits numériques. En vertu d'une proposition de l'OCDE, si le contrat englobe seulement le droit d'utilisation d'un produit numérique, les paiements en vertu d'un contrat ne sont pas considérés comme des redevances⁵⁵⁷. En revanche, si la partie essentielle d'un tel contrat est l'utilisation des droits d'auteurs d'un produit numérique, les paiements en vertu de ce contrat sont considérés comme des redevances.

⁵⁵⁰ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 11.2. P. 205-206.

⁵⁵¹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 11.6. P. 207.

⁵⁵² Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 12.2. P. 208.

⁵⁵³ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 13.1. P. 208.

⁵⁵⁴ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 14. P. 209.

⁵⁵⁵ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, points 14 et 14.2. P. 209-210.

⁵⁵⁶ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 14.6. P. 210.

⁵⁵⁷ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 12, point 17.3 P. 212.

683. La définition du droit fiscal estonien⁵⁵⁸ des redevances englobe les rémunérations payées pour l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ou vidéos, les enregistrements des programmes de télé ou radio, ou les logiciels et le droit d'usage d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle industriel, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ou le transfert d'un droit d'usage des droits mentionnés ci-dessus. Il est intéressant de noter que les redevances sont définies dans le même article que les revenus de louage.

On peut souligner que la définition estonienne des redevances est différente de la définition proposée par l'OCDE. On peut marquer ces différences :

- La définition estonienne des redevances ne contient pas les redevances pour le transfert de l'information ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (savoir-faire), qui sont qualifiées comme des redevances en vertu de la convention modèle de l'OCDE ;
- Les redevances payées pour l'usage des droits d'auteur des films vidéo, des programmes de télé ou radio, d'un logiciel sont considérées comme des redevances, contrairement à la convention modèle de l'OCDE.
- Le transfert d'un droit d'usage des droits mentionnés ci-dessus est aussi considéré comme un fait générateur de redevances. En vertu de la convention modèle de l'OCDE, on considère comme un fait générateur seulement le transfert du droit même quand tous les droits de la propriété liée avec les droits d'auteur sont transférés.

Donc, en principe, la définition estonienne est plus large que la définition des redevances proposée par l'OCDE.

684. La loi lettone⁵⁵⁹ donne la définition suivante des redevances :

Payment for intellectual property – within the meaning of this Law, any payment received as remuneration for any copyright (including neighbouring rights), or for the right to use copyright (including neighbouring rights) to a literary, scientific or artistic work, including computer programs, films, video films or sound recordings, any patent, trademark, sample design or model, plan, secret formula or process, or for the right to utilize manufacturing,

⁵⁵⁸ Partie 2 de l'article 16 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁵⁹ Partie 8 de la section 1 de la loi du 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

commercial or scientific equipment or for utilisation thereof, or for information in respect of industrial, commercial or scientific activity and experience.

[les paiements pour la propriété intellectuelle – au sens de cette loi, les revenus reçus comme la rémunération pour les droits d’auteur (y compris les droits voisins) ou pour le droit d’utiliser les droits d’auteur (y compris les droits voisins) pour une œuvre littéraire, scientifique ou artistique, y compris les logiciels d’ordinateur, les films, les films vidéo et les enregistrements sonores, les brevets, marques, exemples de design ou d’un modèle, le plan, la formule secrète ou le processus secret, ou pour le droit d’utiliser l’équipement commercial, d’usinage ou scientifique, ou pour l’utilisation de celles-ci, ou pour l’information et expérience concernant l’activité industrielle, commerciale, scientifique]

685. La définition de la loi lettone est beaucoup plus large que la définition employée par la convention modèle de l’OCDE. On considère comme des redevances la rémunération pour les droits d’auteurs, brevets, marques etc., mais aussi la compensation pour le droit de les utiliser. Ainsi, la rémunération pour le droit d’utiliser l’équipement commercial, etc... est considérée comme une redevance. Finalement, la rémunération pour une certaine information et expérience est considérée comme une redevance.

686. La loi fiscale lituanienne⁵⁶⁰ donne la définition des redevances :

{Honoraras – atlyginimas už autorine licencine sutartimi suteiktą teisę panaudoti kūrinį, atlyginimas už suteiktas gretutines teises, pajamos, gautos kaip atlyginimas už perduotą ar pagal licencinę sutartį suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, franšize, atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (know-how).“}

{Les redevances sont les rémunérations pour les droits d’utiliser l’objet protégé par les droits d’auteur, la rémunération pour les droits voisins, les rémunérations pour le transfert ou pour le droit d’usage d’objets de la propriété industrielle, les rémunérations pour la franchise, les rémunérations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.}

⁵⁶⁰ Partie 11 de l’article 2 de la loi de l’impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

687. Le commentaire⁵⁶¹ de la loi fiscale précise le contenu de la notion de redevances. La notion de la loi « *les rémunérations pour le transfert ou pour le droit d'usage d'objet de la propriété industriel* » englobe aussi les rémunérations pour les brevets, marques de fabrique ou de commerce, d'un dessin. Donc, comme dans les autres pays baltes, la définition lituanienne des redevances est plus large que la définition de l'OCDE.

688. On peut constater l'existence d'une tendance à appliquer des définitions des redevances plus larges que la définition des redevances dans la convention modèle de l'OCDE. Donc la tendance à élargir la base imposable au bénéfice de l'État de la source existe aussi en matière de la fiscalité internationale des redevances.

B. L'influence du droit de l'UE pour les définitions des intérêts et des redevances dans le droit des pays baltes

689. En tant que pays membres de l'Union Européenne, les pays baltes sont obligés de transposer correctement les dispositions du droit de l'Union Européenne concernant la fiscalité intracommunautaire des intérêts et des dividendes.

690. Pour combler le besoin du marché unique d'avoir des dispositions d'exonération des paiements des intérêts transfrontaliers, en 1990, la Commission européenne avait proposé un projet de directive concernant la fiscalité transfrontalière des intérêts et des redevances. Bien que le premier projet fût rejeté, la Commission n'a jamais abandonné cette idée et finalement, le 3 juin 2003, la directive 2003/49⁵⁶², concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents était adoptée.

691. Comme la directive 90/435 concernant la fiscalité des dividendes transfrontaliers, la directive est construite selon la même logique. Afin de bénéficier des avantages proposés par la directive 2003/49, il faut remplir certaines conditions.

692. L'article 2 de la directive donne des définitions applicables pour les buts de la directive :
«Intérêts»: les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus d'obligations ou d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces obligations ou emprunts. Les pénalités pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts⁵⁶³;

⁵⁶¹ Version électronique du commentaire des conventions fiscales par l'administration fiscale lituanienne: www.vmi.lt

⁵⁶² La directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents du 3 juin 2003. JO L 157 du 26.6.2003, p. 49.

⁵⁶³ La partie a de l'article 2 de la directive 2003/49.

La définition des intérêts employée par la directive, malgré les différents mots utilisés, est dans son sens très proche de la définition des intérêts employée par la convention modèle de l'OCDE. Donc, comme dans le cas de la définition de l'établissement stable, le droit communautaire ne contient pas de définition autonome des intérêts pour les buts de la fiscalité directe internationale. Pour cette raison, la Cour de Justice Européenne, interprétant cette définition de la directive, doit prendre en considération le contenu de la définition des intérêts en droit fiscal international.

693. L'article 2 de la directive 2003/49 donne la définition des redevances :

«redevances»: les paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. Les paiements reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit concernant des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques sont considérés comme des redevances.

On peut observer des différences entre la définition proposée par la convention modèle et la directive. D'abord, la directive englobe les paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un logiciel informatique, quand, selon la convention modèle de l'OCDE, un tel paiement ne peut être considéré comme une redevance que si le transfert englobe l'utilisation des droits d'auteurs et non seulement une simple vente de copies. La deuxième différence est que la directive considère comme des redevances les paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit concernant des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques. Donc, la définition de la directive est plus large que la convention modèle.

694. Une des dispositions les plus importantes dans cette directive est l'article 5 « fraudes et abus », donnant le droit aux États membres, *dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscale ou les abus, de retirer le bénéfice de la présente directive ou refuser d'appliquer celle-ci*⁵⁶⁴. Mais, comme souligne C. Brokelind⁵⁶⁵, cet article ne précise pas comment cette possibilité peut être réalisée. Donc, il reste à la Cour Européenne de Justice de préciser comment les États membres peuvent réaliser cette possibilité.

⁵⁶⁴ La partie 2 de l'article 5 de la directive 2003/49.

⁵⁶⁵ C. Brokelind. Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalties Directive. European Taxation, May 2004. P. 256.

695. Concernant la question de la compatibilité des définitions estoniennes avec les exigences du droit de l'Union Européenne, on peut constater que la définition des intérêts du droit fiscal estonien est compatible avec la définition du droit communautaire, utilisée dans la directive 2003/49. Toutefois, la définition estonienne des redevances n'a pas correctement transposé la définition du droit communautaire. On peut noter ces aspects de l'incompatibilité :

- En vertu du droit fiscal estonien, les revenus du transfert de l'information ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (savoir-faire) ne sont pas, contrairement au droit communautaire, considérés comme des redevances ;
- En vertu du droit fiscal estonien, les paiements reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit concernant des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques ne sont pas, contrairement au droit communautaire, considérés comme des redevances.

Donc, la définition estonienne des redevances n'est pas assez large pour englober tous les paiements qui sont considérés comme des redevances en vertu du droit communautaire. On propose de changer la définition des redevances du droit fiscal estonien en ajoutant ces types des paiements.

696. La définition des intérêts employée par la loi lettonne énumère tous les éléments de la définition des intérêts en vertu de la directive 2003/49. La transposition de la définition des intérêts de la directive est suffisante. Aussi, la définition des redevances employée dans la loi lettonne contient toutes les catégories de paiement qui sont définies comme des redevances au sens de la directive 2003/49. La Lettonie a correctement transposé les définitions de la directive.

697. La notion des redevances de la loi fiscale lituanienne n'englobe pas « *les rémunérations pour l'usage d'un modèle, d'une formule ou procédé secret, d'un plan* ». Ces rémunérations sont considérées comme des redevances en vertu de la définition de la directive 2003/49. Bien que le commentaire⁵⁶⁶ de la loi fiscale précise que de telles rémunérations sont considérées comme des redevances en vertu du droit lituanien, c'est seulement une position de l'administration fiscale, qui n'est pas obligatoire pour le contribuable parce que le commentaire, en droit lituanien, n'est pas un acte juridique.

698. Sachant que le commentaire est seulement une position de l'administration fiscale qui n'est pas obligatoire pour le contribuable, et que la notion de redevance n'est pas clairement définie dans le texte même de la loi fiscale, **on ne peut pas dire que la Lituanie a correctement transposé la définition des intérêts dans son droit national.** Ainsi, ni le texte de la loi fiscale, ni le commentaire ne précisent si les paiements reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit concernant

⁵⁶⁶ Version électronique du commentaire des conventions fiscales par l'administration fiscale lituanienne: www.vmi.lt

d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques sont considérés comme des redevances en vertu du droit fiscal lituanien. La directive 2003/49 exige qu'un tel paiement soit considéré comme des redevances en vertu du droit fiscal national.

699. La définition des intérêts de la loi fiscale lituanienne⁵⁶⁷ est très brève : « Les intérêts – (sont) les revenus des créances monétaires ». Le commentaire⁵⁶⁸ précise le contenu de la loi fiscale. En vertu de la position du commentaire, les intérêts sont considérés comme les revenus des obligations de créances de toute nature : dépôt bancaire, obligations des dettes monétaires, obligations des intérêts en vertu d'une vente à crédit, crédit-bail, intérêts des titres etc. Seules les pénalisations pour un retard de paiement ne sont pas considérées comme des intérêts.

700. Donc, le contenu du commentaire de la loi fiscale reflète bien l'esprit de la directive. Mais il ne faut pas oublier que le commentaire n'est pas un acte obligatoire pour les contribuables. Donc, comme dans le cas de la définition des redevances, on peut proposer au Parlement lituanien de mieux préciser la définition des intérêts dans le texte même de la loi.

Donc, concernant la compatibilité des définitions des redevances des pays baltes avec les exigences de la directive 2003/49, il faut marquer les incompatibilités des définitions estonienne et lituanienne. La définition estonienne n'englobe pas certains éléments, qui existent dans la définition de la directive. Le problème de la définition lituanienne découle du fait que certains éléments existent seulement dans le commentaire qui n'est que l'opinion de l'administration fiscale et n'est pas obligatoire pour les contribuables. Le même problème existe dans la définition des intérêts. Seule la Lettonie a correctement transposé les définitions de la directive 2003/49 dans sa loi fiscale. Pour cette raison, on propose de modifier le contenu des définitions des lois fiscales lituanienne et estonienne en insérant les éléments manquants dans les textes des définitions de la loi.

§ 2. Les définitions des intérêts et des redevances du droit conventionnel des pays baltes

701. On a déjà constaté que les définitions des intérêts du droit interne des pays baltes sont inspirées par la définition de la convention modèle de l'OCDE. On a aussi constaté que les définitions du droit interne des redevances sont plus larges que les définitions de l'OCDE. Il reste donc à analyser la pratique conventionnelle. D'abord, on va essayer d'examiner les tendances générales des définitions

⁵⁶⁷ Partie 28 de l'article 2 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁵⁶⁸ Version électronique du commentaire des conventions fiscales par l'administration fiscale lituanienne: www.vmi.lt

des intérêts et des redevances dans les conventions fiscales des pays baltes. Ensuite, on va analyser les plus importantes dérogations particulières

A. Les tendances générales

702. Les définitions des intérêts dans les conventions fiscales des pays baltes sont en principe inspirées par la convention modèle de l'OCDE. C'est naturel, sachant que souvent les pays contractants essayent d'appliquer les dispositions du droit national aussi dans les conventions fiscales. Les définitions des intérêts dans le droit fiscal interne des pays baltes sont inspirées par la convention modèle de l'OCDE. Bien que les définitions des intérêts dans le droit interne des pays baltes ne soient pas identiques d'un pays à l'autre, il n'existe pas une grande motivation pour déroger au modèle de la définition proposée par l'OCDE.

703. Toutefois, la plupart des conventions fiscales des pays baltes contient une précision:

The term "interest" shall not include any income which is treated as a dividend under the provisions of Article 10.	Le terme « intérêts » ne comprend pas les éléments de revenu qui sont considérés comme des dividendes selon les dispositions de l'article 10.
---	---

Le but d'une telle disposition est de distinguer deux définitions conventionnelles. Si un paiement peut être considéré comme un dividende, on ne peut pas le considérer comme un intérêt. Toutefois, c'est plutôt une précision technique ne changeant pas le sens de la définition.

704. La définition conventionnelle des redevances dans les conventions fiscales des pays baltes avec la plupart des pays partenaires englobe, contrairement à la convention modèle de l'OCDE, les redevances reçues pour l'utilisation ou pour le droit d'utilisation des films de télévision et pour l'utilisation ou pour le droit d'utilisation d'un équipement industriel, scientifique ou commercial:

The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work (including cinematograph films <u>and films or tapes for radio or television broadcasting</u> {Ireland - or other means of reproduction or transmission}), any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, {Canada - or other intangible property} or for the use of, {United States- „or other like right or property, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment“} {Hungary, Russia, Romania – or for transmission by satellite, cable, optic fibre or similar technology} <u>or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment</u> , or for information concerning industrial, commercial or scientific experience {United States- The term "royalties" also includes payments derived from the disposition of any such right or property which are contingent on the productivity, use or	Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques <u>ainsi que les films et les enregistrements destinés à la télévision ou à la radio</u> , {Irlande - ou d'autres moyens de reproduction ou de transmission} d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets {Canada – ou autre propriété incorporelle}, {Etats-Unis "ou tout autre droit ou des biens, ou pour l'utilisation de, ou le droit d'utiliser un équipement industriel, commercial ou scientifique»} {Hongrie, Russie, Roumanie - ou pour la transmission par satellite, câble, fibre optique ou une technologie similaire} <u>ou pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique</u> , ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise (savoir-faire) dans le domaine industriel,
--	---

further disposition thereof.} {Canada - and includes payments of any kind in respect of motion picture films and works on film, videotape or other means of reproduction for use in connection with television}.	commercial ou scientifique expérience {Canada - et inclut les rémunérations de toute nature concernant les films cinématographiques et les œuvres enregistrées sur films, bandes magnétoscopiques ou autres moyens de reproduction destinés à la télévision} {Etats-Unis - Le terme «redevances» comprend également les paiements issus de l'aliénation de tout droit ou de la propriété qui sont subordonnées à la productivité, l'utilisation ou l'aliénation ultérieure.}.
--	---

Donc, les définitions conventionnelles des pays baltes des redevances sont plus larges que la définition proposée par l'OCDE. Les définitions conventionnelles des pays baltes couvrent aussi l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et les films et les enregistrements destinés à la télévision ou à la radio. Ces éléments n'existent pas dans la convention modèle de l'OCDE.

B. Les dérogations particulières

705. Les dérogations particulières concernant les intérêts. Les conventions avec les Etats-Unis proposent une autre formulation de la définition des intérêts que la convention modèle de l'OCDE:

The term "interest" as used in this Convention means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and, <u>subject to paragraph 4 of Article 10 (Dividends), whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums or prizes attaching to such securities, bonds or debentures, as well as all other income that is treated as interest by the taxation law of the Contracting State in which the income arises.</u> Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.	Le terme «intérêts» employé dans la présente Convention désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires et, <u>sous réserve de l'alinéa 4 de l'article 10 (Dividendes), si oui ou non la réalisation d'un droit à participer aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres, des obligations, ainsi que tous les autres revenus qui sont traités comme des intérêts par la législation fiscale de l'Etat contractant où proviennent les revenus.</u> Les pénalités pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts aux fins du présent article.
---	--

Une telle définition est plus large que la définition proposée par l'OCDE. L'utilisation d'une telle définition donne aux États contractants une plus large possibilité pour appliquer la définition de leur droit interne dans les situations internationales. Une telle dérogation était proposée par l'administration des Etats-Unis.

706. Les dérogations particulières concernant les redevances. On a déjà constaté la tendance des conventions fiscales des pays baltes d'élargir les définitions conventionnelles des redevances par les éléments suivants : l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et les films et les enregistrements destinés à la télévision ou à la radio.

707. Toutefois, une telle tendance n'existe pas dans toutes les conventions. Parfois la définition conventionnelle des redevances est identique à la convention modèle de l'OCDE (l'Azerbaïdjan). La définition conventionnelle des pays baltes avec le Canada est même plus étroite que la définition des redevances dans la convention modèle, parce, que dans les conventions avec le Canada, la définition n'englobe pas les œuvres littéraires.

708. Pour conclure, on peut constater que les définitions des intérêts dans le droit fiscal national des pays baltes sont en principe inspirées par la convention modèle. Aussi, les conventions fiscales des pays baltes sont basées sur la définition de la convention modèle de l'OCDE. Toutefois, les définitions des conventions avec les États-Unis sont modifiées en vertu des propositions des États-Unis.

709. D'autre part, il existe une tendance à définir les redevances dans le droit fiscal interne de manière plus large que la définition des redevances dans la convention modèle de l'OCDE. Les conventions fiscales, malgré certaines exceptions, utilisent aussi des définitions plus larges. Donc, la tendance à élargir la base imposable au bénéfice de l'État de la source existe aussi en matière de fiscalité internationale des redevances.

710. La définition de la loi fiscale lituanienne des intérêts est trop brève. Il est nécessaire de préciser dans le texte de la loi quelles obligations de créance sont considérées comme des intérêts pour les fins fiscales.

711. On a constaté l'incompatibilité des définitions estonienne et lituanienne des redevances avec la définition des redevances de la directive 2003/49. On propose de modifier dans les plus brefs délais les définitions des redevances des lois fiscales lituaniennes et estoniennes, ainsi que la définition des intérêts dans la loi lituanienne en insérant les éléments manquants.

712. Enfin, on propose à l'OCDE de changer sa position concernant le traitement des intérêts excédant les conditions de la pleine concurrence des créances subordonnées. Le remboursement d'une créance subordonnée excédant le montant prêté et les intérêts de pleine concurrence dans les conditions similaires doit être considérée comme la distribution d'un profit et imposable en vertu des règles de la fiscalité des dividendes. De tels montants ne doivent pas être considérés comme un intérêt.

Section 2. Les principes de l'imposition des intérêts et des redevances dans les pays baltes

713. Comme dans le cas des dividendes, les règles de la fiscalité des intérêts et des redevances sont différentes dans les différents pays. Toutefois, dans la plupart des systèmes de fiscalité des entreprises du monde, les intérêts ainsi que les redevances sont considérés comme des charges déductibles du bénéfice imposable des entreprises.

714. Sur le plan international, il existe aussi certains principes de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances. Ces principes sont codifiés dans la convention modèle de l'OCDE. Grâce à l'importance de cette organisation, la convention modèle est devenue un standard mondial de la fiscalité internationale. Ainsi, dans le droit de l'Union Européenne, il existe les principes de la fiscalité des intérêts et des redevances intracommunautaires. Les pays membres sont obligés de respecter ces principes dans leur droit fiscal national.

715. Dans cette section, on va examiner la compatibilité des principes de la fiscalité des intérêts et des redevances des pays baltes avec le standard de l'OCDE d'un côté et avec les exigences du droit de l'Union Européenne de l'autre. Mais avant d'aborder les questions de la problématique de la fiscalité des pays baltes, il faut examiner le contenu de ces principes.

716. L'idée de l'imposition des intérêts et des redevances par la retenue à la source est très proche de l'idée de l'imposition des revenus immobiliers. L'idée de l'imposition par la retenue à la source est basée sur le fait qu'il y a toujours un lien économique très étroit entre la source des revenus et l'État de la source⁵⁶⁹. Pour cette raison, l'article 6 de la convention modèle attribue le droit d'imposition des revenus immobiliers à l'État où se trouve la source des revenus immobiliers (l'immeuble). Dans le droit fiscal de chacun des pays baltes, il existe également des dispositions prévoyant l'imposition dans l'État de la source des revenus immobiliers des sources qui se trouvent dans ces pays⁵⁷⁰. Dans le contexte de la fiscalité internationale des entreprises dans les pays baltes, il faut mentionner que le paragraphe 4 de l'article 6 de la convention modèle de l'OCDE prévoit le principe de l'imposition par la retenue à la source des revenus immobiliers des entreprises. Une telle disposition existe aussi dans la pratique conventionnelle des pays baltes. Sachant que l'objet de la recherche de cette thèse de doctorat est la fiscalité internationale des entreprises et non la fiscalité des revenus immobiliers, on ne va pas analyser plus en détail les dispositions de l'imposition des revenus immobiliers.

717. Comme dans le cas des revenus de la propriété immobilière, les revenus des intérêts ainsi que des redevances sont considérés comme ayant des liens étroits avec le pays de la source de ces revenus. Pour cette raison, les principes de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances prévoient parfois l'imposition par la retenue à la source.

718. Les principes de la fiscalité internationale des intérêts. Le paragraphe 1 de l'article 11 établit un principe : les intérêts doivent en principe être imposables dans l'État de résidence du

⁵⁶⁹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 1 de l'article 6, point 1 P. 127.

⁵⁷⁰ Point 1 de la partie 6 de l'article 29 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise). Point 5 de la partie 4 de la section 3 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise. Point 1 de la partie 26 de l'article 2 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

bénéficiaire et pas dans l'État de la source (ou, en vertu du paragraphe 5, l'État de résidence du débiteur). C'est-à-dire que le droit fiscal international donne priorité à l'État de la résidence pour imposer les intérêts et pas à l'État de la source.

719. Toutefois, le paragraphe 2 réserve, pour l'État de la source des intérêts (l'État de résidence du débiteur) le droit d'imposer les intérêts, mais dans la limite de 10 %. Cela exprime la volonté des États de la source des intérêts d'imposer à un certain niveau les intérêts de leurs sources. Dans ce cas, si l'État de la source impose les intérêts de ses sources, l'État de la résidence doit appliquer des mesures afin de supprimer ou atténuer la double imposition. Mais l'OCDE partage l'opinion que les intérêts ne doivent pas être taxés dans l'État de la source des intérêts. Dans le commentaire, on propose d'appliquer un taux inférieur ou même d'exonérer les intérêts dans l'État de la source⁵⁷¹. Ainsi on propose l'exonération de certains types d'intérêts :

- Intérêts versés à l'Etat, à ses subdivisions politiques et aux banques centrales⁵⁷² ;
- Intérêts versés par l'Etat ou par ses subdivisions politiques⁵⁷³ ;
- Intérêts versés en application de programmes de financement des exportations⁵⁷⁴ ;
- Intérêts versés aux institutions financières⁵⁷⁵ ;
- Intérêts sur vente à crédit⁵⁷⁶ ;
- Intérêts versés à certaines entités exemptées d'impôt (par exemple, les fonds de pension)⁵⁷⁷.

720. Les paragraphes 4 et 5 établissent les dispositions spéciales concernant les établissements stables. Le paragraphe 4 établit une règle que, quand le bénéficiaire des intérêts possède un établissement stable dans un autre État contractant (État de la source des intérêts) et que la dette est contractée au bénéfice d'un tel établissement stable, ces revenus sont considérés comme des revenus de l'établissement stable, et l'État de la source des intérêts est dispensé de toutes les limitations prévues par l'article 11⁵⁷⁸.

⁵⁷¹ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 11, point 7. P. 188.

⁵⁷² Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 11, point 7.4 P. 189.

⁵⁷³ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 11, point 7.5 P. 189.

⁵⁷⁴ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 11, point 7.6 P. 190.

⁵⁷⁵ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 11, point 7.7 P. 190.

⁵⁷⁶ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 11, point 7.8 P. 190.

⁵⁷⁷ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 2 de l'article 11, point 7.10-7.11 P. 190.

⁵⁷⁸ Modèle de convention concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. 17 juillet 2008. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Commentaire du paragraphe 4 de l'article 11, point 24 P. 190.

721. Le paragraphe 5 définit la règle, que l'État de la source des intérêts est considéré comme l'État de la résidence du débiteur. Mais il prévoit aussi l'exception à une telle règle, dans le cas de la présence de l'établissement stable du débiteur dans un autre État. En ce cas, comme mentionne Br. Gouthière⁵⁷⁹, on applique la théorie des liens économiques évidents. C'est-à-dire, l'État de la source des intérêts est considéré comme État de l'établissement stable et non État de la résidence du débiteur, quand deux conditions des liens économiques évidents sont remplies:

- L'emprunt a été contracté pour les besoins de l'établissement stable et ;
- Les charges des intérêts sont effectivement supportées par l'établissement stable.

722. Le paragraphe 6 établit une règle, que les dispositions de l'article 11 sont applicables seulement dans la limite du montant des intérêts qui sont conclus entre parties indépendantes (principe de la pleine concurrence).

723. G. Clarce⁵⁸⁰ questionne le contenu de la notion « source des intérêts ». Selon cet auteur, la source des intérêts pourrait être le lieu de la résidence du débiteur, le lieu de la source où cet intérêt est payé (où ils sont payés), le lieu ou la nature des suretés. Le Royaume Uni souligne deux facteurs : le lieu de résidence du débiteur et le lieu où la dette pourrait être exercée.

724. Les principes de la fiscalité internationale des redevances. Les principes de l'imposition internationale des redevances sont très proches de ceux des intérêts. Toutefois, on peut souligner certaines différences.

725. Le paragraphe 1 de l'article 12 de la convention modèle réserve le droit d'imposition à l'État de la résidence du propriétaire du droit de propriété intellectuelle.

726. En vertu de la convention modèle de l'année 2008, les redevances ne sont imposables que dans l'État de la résidence du créancier, contrairement aux règles applicables pour les intérêts. Elle ne permet pas l'imposition des redevances par une retenue à la source dans l'État de la source des redevances.

727. Comme dans le cas des intérêts, dans le paragraphe 3 de l'article 12 le droit fiscal établit la règle que, au cas où le payeur possède un établissement stable dans l'État de la source, les redevances ayant un lien d'affaires avec cet établissement stable ne sont pas imposables dans l'État de la résidence du propriétaire de la propriété intellectuelle. Ces redevances sont imposables comme les revenus de l'établissement stable, en appliquant les règles de l'article 7.

728. Finalement, le droit fiscal international établit une règle que les dispositions favorables du droit fiscal international pour l'imposition des redevances sont applicables seulement dans la limite du

⁵⁷⁹ Bruno Gouthière. Les impôts dans les affaires internationales. Trente études pratiques. Editions Francis Lefebvre. 2004. P.634.

⁵⁸⁰ Giles Clarce. Offshore Tax Planning. Ninth Edition. Tolley. 2002. P. 230.

montant des intérêts qui sont conclus entre les parties indépendantes (principe de la pleine concurrence).

729. Les principes de la fiscalité des intérêts et des redevances en droit de l'Union Européen.

Comme la directive 90/435 concernant la fiscalité des dividendes transfrontaliers, la directive est construite selon la même logique. Afin de bénéficier des avantages proposés par la directive 2003/49, il faut remplir certaines conditions (condition d'assujettissement à un des impôts énumérés dans l'annexe de la directive, condition de la forme sociale, condition d'un seuil de détention).

730. La directive exonère de la retenue à la source, à condition que les intérêts ou les redevances soient payés au bénéfice d'une société située dans un autre État membre ou d'un établissement stable situé dans un autre État membre.

731. La directive 2003/49 permet à l'État membre d'exiger que les sociétés maintiennent les parts sociales pendant une période interrompue d'au moins deux ans. Il est intéressant de noter, que le seuil de détention des parts sociales est plus élevé dans le cas des intérêts ou redevances que dans le cas des dividendes. On peut l'expliquer par la nature différente des deux types des revenus : les dividendes sont des revenus d'investissements et les intérêts sont les revenus d'un prêt d'argent (comme les redevances sont les revenus des prêts de la propriété intellectuelle) donc l'investisseur prend un plus grand risque que le prêteur ou le propriétaire de la propriété intellectuelle. Pour cette raison, les conditions de l'exonération des dividendes transfrontaliers sont plus simples que des intérêts ou des redevances. Une autre raison, expliquant pourquoi le droit fiscal de l'Union Européenne prévoit des conditions plus faciles d'exonération des dividendes que pour les intérêts ou les redevances est que les intérêts ou les redevances sont, en vertu du droit fiscal national, considérés comme des charges déductibles et que les dividendes sont souvent imposables.

732. Une des dispositions les plus importantes dans cette directive est l'article 5 « fraudes et abus », donnant le droit aux États membres, *dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscales ou les abus, de retirer le bénéfice de la présente directive ou refuser d'appliquer celle-ci*⁵⁸¹. Mais, comme souligne C. Brokelind⁵⁸², cet article ne précise pas comment cette possibilité peut être réalisée. Donc, il reste à la Cour de Justice de préciser comment les États membres peuvent réaliser cette possibilité.

733. Une autre question à laquelle la Cour de Justice devra répondre c'est l'application des avantages de la directive 2003/49 vis-à-vis des intérêts et redevances liés avec les pays de l'EEE (Norvège, Islande et Liechtenstein). Dans ce cas, il faut se souvenir d'un cas analogue concernant

⁵⁸¹ La partie 2 de l'article 5 de la directive 2003/49.

⁵⁸² C. Brokelind. Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalties Directive. European Taxation, May 2004. P. 256.

l'application de la directive 90/435, où la Cour de Justice, dans l'affaire Commission v. Italie C-570/07 a constaté :

Il en résulte que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII dudit accord, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE⁵⁸³....

Le raisonnement dans l'affaire Commission v. Italie C-570/07 devrait être applicable aussi dans le cas de la circulation des intérêts et redevances entre les pays de l'Union Européenne et les pays de l'EEE.

Cela veut dire que le régime de l'élimination de la double imposition prévu par la directive 2003/49 doit être élargi aussi dans les rapports avec les trois pays de l'EEE (la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein) qui ne sont pas membres de l'Union Européenne. Toutefois, on n'est requis d'appliquer un tel régime dans les rapports avec ces pays que s'il existe des moyens effectifs pour obtenir les renseignements fiscaux. Si de tels moyens n'existent pas (souvent dans le cas du Liechtenstein), les États membres sont libres de refuser d'appliquer les avantages de la directive vis-à-vis des paiements liés avec un tel État.

734. Afin de combler cette lacune du droit communautaire, on propose de modifier la directive en élargissant son champ d'application aussi dans le cas des intérêts et des redevances liées avec les pays de l'EEE. Il faudrait aussi prévoir que les avantages de la directive ne sont pas applicables s'il n'existe pas de moyens effectifs d'échange des renseignements fiscaux.

735. Le but de cette section est la comparaison des principes de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances dans le droit des pays baltes avec ces principes du droit fiscal international et de l'Union Européenne. On va d'abord analyser les questions problématiques du droit interne, ensuite, on va examiner les dispositions des conventions fiscales des pays baltes.

§ 1. Les principes du droit national des pays baltes

736. Dans ce paragraphe, on va d'abord analyser les principes généraux de l'imposition des intérêts et des redevances. Ensuite, on va analyser la problématique de la compatibilité des dispositions des pays baltes avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

A. Les principes généraux de l'imposition des intérêts et des redevances

⁵⁸³ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 66.

737. Droit estonien. En vertu des principes du droit estonien, on n'impose que les revenus distribués. Le paiement des intérêts ou des redevances n'est pas considéré comme la distribution du profit de l'entreprise et donc n'entraîne pas d'imposition. Une règle spécifique⁵⁸⁴ est applicable dans le cas des intérêts payés par l'État estonien, le gouvernement local, le résident estonien ou un établissement stable de non-résident au bénéfice d'un non-résident. Lorsque le montant des intérêts excède les intérêts normalement payés moyennant des dettes de contrats assimilables à la pleine concurrence au moment du paiement, dans ce cas, on impose la différence entre les intérêts de la pleine concurrence et l'intérêt payé.

738. Comme le paiement des intérêts, le paiement des redevances n'est pas considéré comme la distribution d'un profit et donc n'entraîne pas d'imposition. Toutefois, lorsque le non-résident reçoit des redevances payées par l'État estonien, le gouvernement local, le résident estonien ou l'établissement stable de non-résident, de telles redevances sont aussi imposables par la retenue à la source⁵⁸⁵. Le taux de la retenue à la source est de 10 pour cent⁵⁸⁶. Si la convention fiscale prévoit des taux plus bas, ces taux plus bas sont applicables si le non-résident prouve sa résidence dans un autre pays contractant ainsi que le fait de réception de ces revenus⁵⁸⁷.

739. Donc les principes de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances en vertu du droit fiscal estonien sont inspirés par les principes généraux de la fiscalité estonienne des entreprises. En cas de paiement des intérêts par l'entreprise résidente au bénéfice de non-résident, on n'impose que la partie des intérêts excédant les intérêts de la pleine concurrence. En cas de paiement des redevances par l'entreprise résidente au bénéfice d'un non-résident, on les impose par la retenue à la source.

740. Comme dans le cas des dividendes, aucune règle spécifique n'est prévue par le droit estonien en matière d'élimination de la double imposition des intérêts et des redevances, on applique les mêmes règles que celles de l'élimination de la double imposition des revenus d'activité. Le montant de l'impôt dû en Estonie pourrait être déduit par le montant des retenues à la source sur les intérêts ainsi que des redevances payées à l'étranger. On applique aussi les principes communs du droit estonien de l'élimination de la double imposition. L'impôt est calculé séparément pour les revenus perçus des sources estoniennes ainsi que de chaque pays étranger. Si le montant calculé en vertu de la loi fiscale estonienne excède le montant de l'impôt payé à l'étranger, le contribuable doit payer la différence

⁵⁸⁴ Partie 7 de l'article 29 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁸⁵ Point 4 de la partie 6 de l'article 29 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁸⁶ Point 2 de la partie 1 de l'article 43 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁸⁷ Partie 2 de l'article 43 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

entre l'impôt payé à l'étranger et l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale estonienne⁵⁸⁸. Si le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi fiscale est inférieur à l'impôt calculé et payé à l'étranger, la différence ne pourrait pas être remboursée au contribuable⁵⁸⁹. L'impôt calculé en vertu de la loi fiscale estonienne pourrait être crédité par l'impôt payé à l'étranger uniquement si le contribuable peut prouver le fait du paiement d'un tel impôt par les documents issus par l'administration fiscale étrangère ou par l'agent responsable de la retenue de la source⁵⁹⁰. Si le contribuable a payé plus d'impôt que demandé en vertu du droit fiscal de l'État étranger ou par la convention fiscale, seule la partie obligatoire de l'impôt étranger pourrait être créditée contre l'impôt estonien⁵⁹¹. En Estonie, si l'impôt étranger était payé pendant une période différente de celle où les revenus imposables étaient perçus, on prend en considération la période où les revenus imposables dans un pays étranger ont été perçus⁵⁹².

741. Droit letton. En principe, les intérêts peuvent être déductibles à condition que le taux ne dépasse pas un certain seuil (1 : 4) applicable en cas de sous-capitalisation⁵⁹³ et à condition que le montant des intérêts payés soit calculé dans les conditions de la pleine concurrence⁵⁹⁴.

742. Avant la réforme de 2012-2013, les intérêts payés par les résidents aux non-résidents étaient imposables au taux de 10 % de retenue à la source et au taux de 5 % si la société payante est une banque⁵⁹⁵. A partir du 1^{er} juillet 2013, une telle retenue à la source est supprimée et, à partir de cette date, les intérêts sortants ne sont pas imposables par la retenue à la source (à condition de respecter les exigences du taux de la pleine concurrence et du ratio 1 :4 de la sous-capitalisation).

743. Avant la réforme de 2012-2013, les paiements pour la propriété intellectuelle payés par les résidents lettons ou par les établissements stables établis en Lettonie au bénéfice de non-résidents étaient imposables par des retenues à la source aux taux suivants :

⁵⁸⁸ Partie 2 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁸⁹ Partie 3 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁹⁰ Partie 5 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁹¹ Partie 6 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁹² Partie 7 de l'article 45 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁵⁹³ Partie 2 de la section 6-4 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁵⁹⁴ Partie 1 de la section 6-4 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁵⁹⁵ Point 3 de la partie 4 de la section 3 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

- Paiements pour le droit d'auteur (y compris les droits voisins), pour une œuvre littéraire ou artistique, y compris les films, les films vidéo et les enregistrements sonores - le taux est de 15 % :
- Paiements pour les autres types de propriété intellectuelle – 5 %⁵⁹⁶.

744. Ces retenues à la source concernant les intérêts ainsi que les redevances payées par les résidents ou les établissements stables établis en Lettonie au bénéfice des non-résidents ont été supprimées à partir du 1^{er} juillet 2013. A partir de cette date, aucune retenue à la source ne sera plus applicable pour les redevances sortantes.

745. La loi lettonne, malgré une autre disposition de la loi fiscale lettonne, prévoit une règle⁵⁹⁷, que les paiement sous forme d'intérêts ainsi que les autres paiements payés au bénéfice d'une personne physique ou morale établie dans un territoire d'imposition faible (en vertu d'une liste établie par le décret du gouvernement) sont imposables par une retenue à la source de 15 % du montant des intérêts (ou des autres paiements) payés par les résidents lettons ou par les établissements stables établis en Lettonie. L'administration fiscale a la discrétion de décider de ne pas imposer le paiement lié avec de tels territoires si le contribuable peut prouver que ce paiement était fait sans intention de diminuer le bénéfice imposable, mais aussi d'annuler sa décision précédente si on reçoit l'information contraire⁵⁹⁸.

746. La loi lettonne prévoit aussi la règle qu'au bénéfice imposable du contribuable doivent être ajoutés les intérêts excédant le taux normal (un taux qui excède 1,2 fois le taux d'intérêt interbancaire du mois précédent)⁵⁹⁹. Ainsi, une règle de sous-capitalisation est prévue: on impose les intérêts en proportion des obligations de la dette excédant quatre fois le capital propre de la société, si de telles réserves n'ont pas été créées comme le résultat de la division du profit⁶⁰⁰.

747. Le droit letton ne connaît pas de règles spéciales pour l'élimination de la double imposition des intérêts et des redevances. On applique les principes communs du droit letton de l'élimination de la double imposition. En vertu de la loi fiscale lettonne, le contribuable (le résident ou l'établissement stable) peut diminuer le montant de l'impôt calculé en vertu de la loi lettonne par le montant de l'impôt de la retenue à la source sur les intérêts et redevances payés à l'étranger, lorsque le contribuable peut fournir le certificat prouvant le fait du paiement d'un tel impôt délivré par l'administration fiscale étrangère⁶⁰¹. La réduction de l'impôt ne peut pas excéder le montant de l'impôt

⁵⁹⁶ Point 4 de la partie 4 de la section 3 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁵⁹⁷ Partie 8 de la section 3 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁵⁹⁸ Partie 9 de la section 3 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁵⁹⁹ Partie 1 de la section 6-4 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁶⁰⁰ Partie 2 de la section 6-4 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁶⁰¹ Partie 1 de la section 16 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

calculé en vertu de la loi fiscale lettone⁶⁰². Si le contribuable reçoit des revenus de plusieurs pays étrangers, les dispositions de calcul des réductions sont appliquées séparément pour chaque pays⁶⁰³. Toutefois, à partir du 1^{er} juillet 2013, de telles règles ne sont plus importantes, parce que les retenues à la source sont supprimées.

748. Donc, on peut constater que les dispositions du droit letton de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances sont inspirées par les principes généraux de la fiscalité des intérêts et des redevances. Les intérêts ainsi que les redevances avant 2013 étaient en principe considérés comme des charges déductibles. Toutefois, en cas de paiements internationaux d'intérêts ou de redevances, on les imposait, avant la réforme de 2012-2013, par certaines retenues à la source. Certaines règles de l'anti-abus sont aussi applicables.

749. Après les dernières modifications de la loi fiscale, Lettonie est devenue un pays très attractif pour les holdings et pour l'exportation du bénéfice au dehors de l'UE. Il faut signaler que le régime de la fiscalité favorable des dividendes lettons, à partir du 1^{er} juillet 2013 est déjà plus attractif que le régime de sociétés de participations financières (SOPARFI) luxembourgeois⁶⁰⁴ bien que le fait que le Grand-Duché de Luxembourg soit un pays traditionnel des holdings financières (le première règle concernant les sociétés holdings a été adoptée au Grand Duché en 1929). Le régime luxembourgeois de SOPARFI exonère les revenus de la société holding luxembourgeoise provenant des filiales sous forme de dividendes (si les conditions de détention d'au moins 10 % du capital social pendant la période d'au moins 12 mois sont respectées). Néanmoins, le paiement de dividendes par la SOPARFI au bénéfice de ses actionnaires est soumise à la retenue à la source⁶⁰⁵, le taux en 2013 était de 15 %⁶⁰⁶. Pour cette raison, on propose⁶⁰⁷ de financer les SOPARFIs luxembourgeoise par l'endettement au lieu du capital propre, sachant que la fiscalité des intérêts est plus attractive.

750. On peut schématiser les différences entre les systèmes holding lettons et la SOPARFI luxembourgeoise :

⁶⁰² Partie 2 de la section 16 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

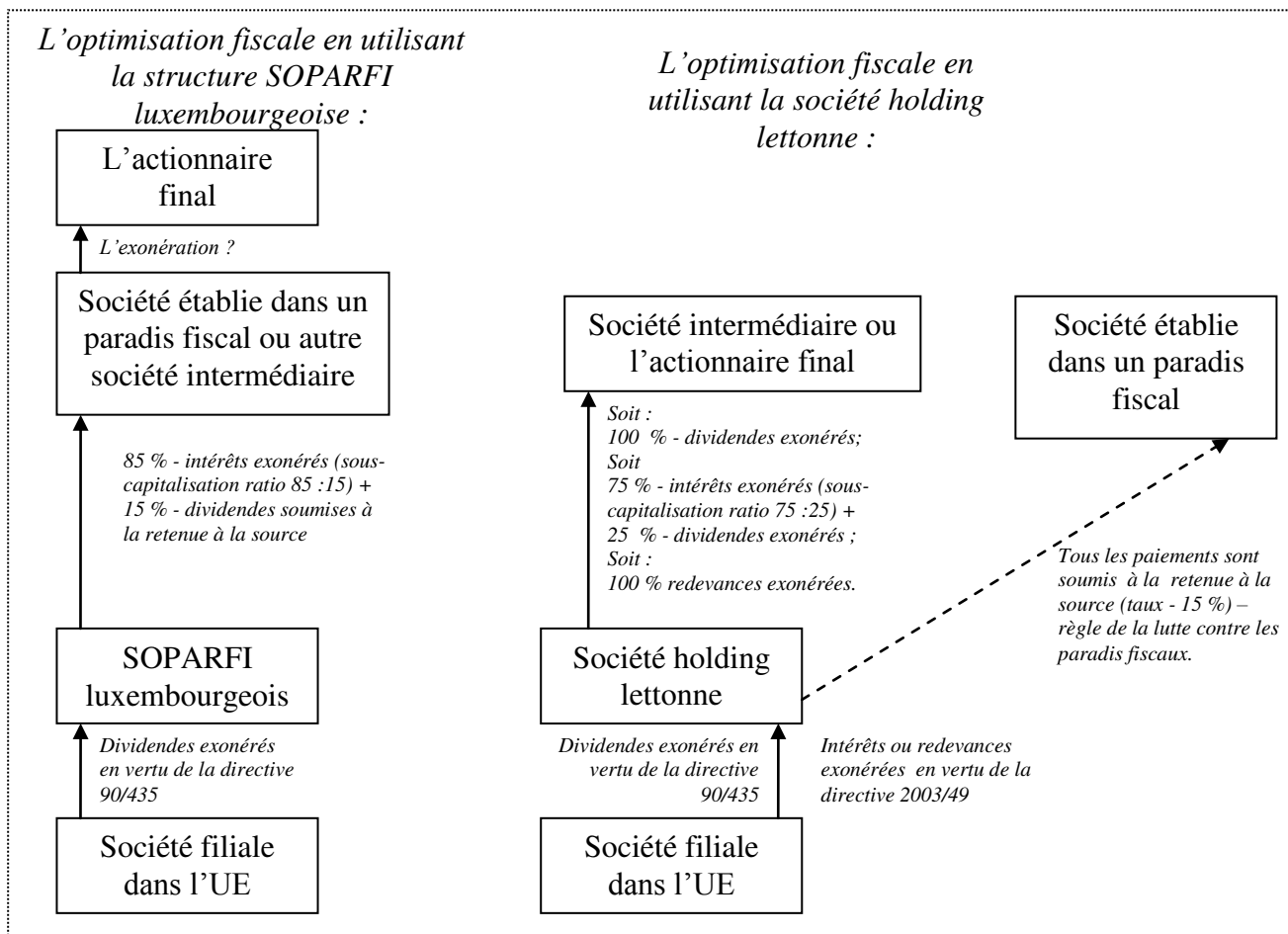
⁶⁰³ Partie 3 de la section 16 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁶⁰⁴ L'article 166 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Texte coordonné au 1er janvier 2013. Site officiel de l'administration fiscale luxembourgeoise. http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/LIR/Loi_modifiée_du_4_décembre_1967_concernant_l'impôt_sur_le_revenu_-_texte_coordonné_au_1er_janvier_20131.pdf

⁶⁰⁵ L'article 166 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Texte coordonné au 1er janvier 2013.

⁶⁰⁶ L'article 148 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Texte coordonné au 1er janvier 2013.

⁶⁰⁷ Philip J. Warner. Luxembourg in international tax planning. IBFD 2004. P. 483.



751. En comparaison avec le système luxembourgeois, le nouveau régime de la fiscalité lettonne est plus attractif. On n'impose ni les dividendes reçus, il n'y a pas, non plus, de retenue à la source pour les dividendes sortants.

752. Philip J. Warner propose de financer la SOPARFI luxembourgeoise par l'endettement, car les intérêts payés par la SOPARFI, contrairement aux dividendes, ne sont pas soumis à la retenue à la source. Le ratio de l'endettement permissible est de 85 : 15. Donc, les 15 % restants seront les dividendes payés par la SOPARFI luxembourgeoise qui sont soumises à la retenue à la source au taux de 15 %.

753. La structure holding lettonne est beaucoup plus flexible que la SOPARFI luxembourgeoise. On n'impose pas les dividendes payés par la société holding lettonne par la retenue à la source. Donc, le bénéfice d'une société holding lettonne pourrait être distribué :

- Soit sous forme de dividendes entièrement exonérées ;
- Soit sous forme d'intérêts exonérés (75% du bénéfice) et 25 % des dividendes exonérés, à cause du ratio d'endettement permissible 75 :25 ; aussi, il faut compter le taux d'intérêt de pleine concurrence ;

- Soit sous forme des redevances entièrement exonérées.

754. La possibilité de verser les redevances exonérées fera de la Lettonie un pays attractif pour établir des holdings des droits de la propriété intellectuelle. Désormais, il est très attractif d'établir en Lettonie un holding qui détient les droits de la propriété intellectuelle et reçoit des revenus de redevances des autres sociétés du groupe établies dans les autres pays de l'Union Européenne. Les autres sociétés du groupe peuvent normalement payer les redevances à la société lettonne (propriétaire des droits intellectuels) en tant que charges déductibles (en vertu du droit fiscal de son pays d'établissement). De telles redevances ne seront pas soumises aux retenues à la source dans son État membre d'établissement grâce à la directive 2003/49. Aussi, de telles redevances ne seront pas non plus soumises à l'impôt letton, ni à la retenue à la source lettonne lorsque la société lettonne paye les redevances (ou dividendes ou intérêts) vers l'étranger, sous réserve des dispositions anti-abus et sous capitalisation.

755. Droit lituanien. Les intérêts et les redevances payés sont, en principe, des charges déductibles en vertu de la loi fiscale⁶⁰⁸. Toutefois, les intérêts payés, comme les pénalisations pour le retard, ne sont pas déductibles⁶⁰⁹.

En principe, les intérêts perçus par les non-résidents n'ayant pas d'établissement stable en Lituanie mais des sources lituaniennes sont imposables, sauf les intérêts pour les titres du gouvernement et les intérêts payés pour les dépôts bancaires et créances subordonnées (qui correspondent aux critères établis par la Banque de Lituanie)⁶¹⁰. Les redevances⁶¹¹ perçues par les non-résidents n'ayant pas d'établissement stable en Lituanie mais des sources lituaniennes sont aussi imposables. Le taux de l'imposition par la retenue de la source est de 10 pour cent. La loi lituanienne⁶¹² souligne la responsabilité de l'unité lituanienne qui paye les intérêts ou des redevances au bénéfice d'un non-résident pour calculer et verser l'impôt au bénéfice du fisc d'État.

Donc les dispositions du droit fiscal lituanien, comme du droit letton sont en principe inspirées par les principes généraux de la fiscalité des revenus passifs. Les intérêts ainsi que les redevances sont, en principe, considérés comme des charges déductibles.

⁶⁰⁸ Partie 1 de l'article 17 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁶⁰⁹ Point 4 de la partie 1 de l'article 31 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁶¹⁰ Point 1 de la partie 4 de l'article 4 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

⁶¹¹ Points 3 et 5 de la partie 4 de l'article 4 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

⁶¹² Article 37 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

En vertu des principes de l'OCDE, il est interdit d'imposer les redevances sortantes par la retenue à la source au bénéfice de fisc de l'État de la source. Toutefois, en droit lituanien, comme dans les autres pays baltes, on impose les redevances sortantes par la retenue à la source.

756. Le droit lituanien, comme les droits letton et estonien, ne contient pas de règles spéciales de l'élimination de la double imposition des intérêts et des redevances. Les mêmes principes de l'élimination de la double imposition des revenus d'activité sont aussi applicables en cas de revenus passifs, y compris les intérêts et les redevances. En principe, on permet aux unités lituaniennes de diminuer le montant de l'impôt dû sur le bénéfice des sociétés par le montant de la retenue à la source payée à l'étranger sur les intérêts et redevances⁶¹³. Si le montant de l'impôt payé à l'étranger dépasse le montant de l'impôt lituanien, on ne peut diminuer que le montant de l'impôt lituanien⁶¹⁴. Si le contribuable reçoit des revenus des dividendes de plusieurs États étrangers, on calcule le montant dans chaque État séparément.

B. Question de la compatibilité du droit fiscal national des pays baltes avec le droit de l'UE

757. Droit estonien. En principe, en vertu du droit estonien, les intérêts payés par les résidents au bénéfice de non-résidents ne sont pas imposables. Toutefois, une règle spécifique⁶¹⁵ est applicable dans le cas des intérêts payés par l'État estonien, le gouvernement local, le résident estonien ou un établissement stable de non-résident au bénéfice d'un non-résident. Lorsque le montant des intérêts excède les intérêts normalement payés, moyennant des dettes de contrats assimilables à la pleine concurrence au moment du paiement, dans ce cas, on impose la différence entre les intérêts de la pleine concurrence et l'intérêt payé.

En principe, la directive 2003/49 ne permet pas l'imposition par retenue à la source. Toutefois, l'article 5 d'une telle directive permet aux États membres de ne pas appliquer les avantages de la directive en cas d'abus ou de fraude fiscale. Le montant des intérêts excédant les intérêts payés en contrepartie des obligations des dettes assimilables à la pleine concurrence au moment du paiement devrait être considéré comme un abus de droit en vertu de l'article 5 de la directive 2003/49.

⁶¹³ Partie 1 de l'article 55, de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶¹⁴ Partie 1 de l'article 55, de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶¹⁵ Partie 7 de l'article 29 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

758. En principe, en vertu du droit estonien, on impose les redevances payées au bénéfice du non résident par la retenue à la source. Toutefois, le droit fiscal estonien prévoit aussi une exception à la règle générale⁶¹⁶. On n'impose pas les redevances, lorsque deux conditions sont remplies :

- Le bénéficiaire des redevances est une société résidente d'un autre pays membre de l'Union Européenne ou de la Confédération Suisse où l'établissement stable est situé ;
- La condition de détention d'au moins 25 % des titres pendant les 2 années précédentes.

Une telle exonération n'est pas applicable lorsque les redevances excèdent le montant de redevances payées en contrepartie des obligations des dettes assimilables à la pleine concurrence. **On peut constater que les règles estoniennes de la fiscalité des intérêts et des redevances sont, en principe, compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne.**

759. Toutefois, en droit estonien, on applique les mêmes règles de l'élimination de la double imposition sur les revenus passifs (y compris les intérêts ainsi que les redevances) et les revenus d'activité. Cela entraîne les mêmes problèmes de compatibilité avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Le droit d'éliminer la double imposition est réservé aux résidents. Sachant que le droit européen, bien qu'il permette en principe un traitement différent des résidents et non-résidents pour les fins de la loi fiscale, interdit la discrimination des sociétés intracommunautaires se trouvant dans des situations similaires à la résidence, on peut constater l'incompatibilité avec le droit européen. Pour cette raison, on peut proposer de modifier la législation fiscale estonienne, permettant d'avoir accès aux avantages de la loi fiscale estonienne concernant les règles de l'élimination de la double imposition aussi pour les entreprises ressortissantes des autres États membres de l'Union Européenne, lorsque leur situation fiscale est proche de la résidence fiscale (par exemple, l'existence d'un établissement stable).

760. Droit letton. Avant la réforme de 2012-2013, en principe, les intérêts payés par les résidents aux non-résidents étaient imposables au taux de 10 % de retenue à la source et au taux de 5 % si la société payante était une banque⁶¹⁷. Les taux spéciaux de l'imposition des intérêts étaient applicables en cas de paiements entre les sociétés ou les établissements stables de l'Union Européenne. Jusqu'au 30 juin 2009, le taux était de 10 %. A partir du 1^{er} juillet 2009, et jusqu'au 30 juin 2013, le taux applicable était de 5 %⁶¹⁸. A partir du 1^{er} juillet 2013, ces retenues à la source intérêts sont exonérées.

761. Concernant l'imposition internationale des redevances, avant la réforme de 2012-2013, en principe, les paiements pour la propriété intellectuelle étaient imposables par des retenues à la source

⁶¹⁶ Partie 4 de l'article 31 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁶¹⁷ Point 3 de la partie 4 de la section 3 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁶¹⁸ Partie 46 de la section 27 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

au taux de 15 % (les paiements pour le droit d'auteur) ou 5 % (paiements pour les autres types de propriété intellectuelle). Les taux spéciaux pour la propriété intellectuelle étaient applicables en cas de paiements entre les sociétés ou les établissements stables de l'Union Européenne :

- Paiements pour le droit d'auteur (y compris les droits voisins) pour l'œuvre littéraire ou artistique, y compris les films, les films vidéo et les enregistrements sonores:
 - a) Jusqu'au 30 juin 2005 – 15 % ;
 - b) Entre le 1^{er} juillet 2005 et le 30 juin 2009 – 10 % et ;
 - c) Entre le 1^{er} juillet 2009 et le 30 juin 2013 – 5 % ;
 - d) A partir du 1^{er} juillet 2013, ces redevances sont exonérées.
- Les autres types de propriété intellectuelle étaient imposables au taux de 5 %. A partir du 1^{er} juillet 2013, ces redevances sont exonérées⁶¹⁹.

762. Il faudrait vérifier la compatibilité du système de la fiscalité des revenus passifs en Lettonie avant la réforme de 2012-2013 avec le droit de l'Union Européenne. La loi élargit l'application de ces disposition en cas de réception d'intérêts ou paiements pour la propriété intellectuelle par l'établissement stable, à condition que cet établissement stable soit assujetti à un des impôts énumérés par l'annexe de la loi (la liste est identique à celle de la directive 2003/49)⁶²⁰. Si le débiteur des intérêts ou des redevances est l'établissement stable d'une entreprise non-résidente, on n'applique les taux inférieurs accessibles aux sociétés de l'Union Européenne que si la condition de détention d'au moins 25 % des titres du capital ou des droits de vote est respectée⁶²¹. Il est intéressant de noter qu'aucune condition de durée de détention des titres n'est prévue. L'administration fiscale peut aussi demander au contribuable de fournir les documents issus de l'administration fiscale de l'autre pays membre montrant que la société bénéficiaire des intérêts ou des redevances remplit les conditions de la directive 2003/49⁶²².

763. Il faut noter, que la Lituanie et la Lettonie avaient obtenu de la directive 2003/49⁶²³ une période transitoire. Pendant cette période transitoire prenant fin huit ans après le 1^{er} juillet 2005 (donc, le 1^{er} juillet 2013), le taux de l'impôt appliqué aux paiements d'intérêts ou de redevances effectués au profit d'une société associée d'un autre État membre ou d'un établissement stable d'une société associée d'un État membre situé dans un autre État membre ne peut pas dépasser 10 % pendant les

⁶¹⁹ Partie 47 de la section 27 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁶²⁰ Point 4(3) de la partie 4 de la section 3 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁶²¹ Point 4(4) de la partie 4 de la section 3 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁶²² Partie 12 de la section 3 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁶²³ L'article 6 de la directive 2003/49.

quatre premières années (donc, jusqu'au 1^{er} juillet 2009), et 5 % pendant les quatre dernières années (donc, jusqu'au 1^{er} juillet 2013)⁶²⁴. Les autres États membres sont obligés d'accorder la même réduction à l'impôt payé en Lituanie ou en Lettonie pour les sociétés résidentes ou les établissements stables se trouvant sur leur territoire qui reçoivent les intérêts ou les redevances d'une société associée ou d'un établissement stable d'une société associée située en Lituanie ou en Lettonie⁶²⁵. La réduction ne peut pas dépasser l'impôt dû en Lituanie ou en Lettonie ou la fraction de l'impôt dû par la société ou l'établissement stable bénéficiaire des intérêts ou des redevances, calculé avant la réduction d'impôt, correspondant à ces revenus selon la législation nationale de l'État membre dont relève la société ou dans lequel l'établissement stable est situé⁶²⁶. Si les conventions fiscales bilatérales prévoient des taux inférieurs, les taux inférieurs sont applicables.

764. En droit fiscal letton, on applique la règle de sous-capitalisation: on impose les intérêts en proportion des obligations de la dette excédant quatre fois le capital propre de la société, si de telles réserves n'étaient pas créées comme le résultat de la division du profit⁶²⁷.

Dans ce contexte, il faut se souvenir de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne en matière de sous-capitalisation. Une des plus importantes affaires en matière de fiscalité des intérêts est l'affaire *Lanhorst-Hohorst GmbH 324/00*⁶²⁸. Dans cette affaire, la Cour de Justice Européenne devait examiner la comptabilité des dispositions allemandes de sous-capitalisation avec les exigences du droit communautaire. L'avocat général a d'abord constaté une différence de traitement entre la filiale de la société mère résidente et la filiale de la société mère non résidente, parce que les sociétés mères résidentes bénéficiaient, dans la grande majorité des cas, du crédit d'impôt, alors que, en règle générale, les sociétés mères étrangères n'en bénéficiaient pas :

*Il me paraît, cependant, clair que la protection de la santé financière d'une filiale n'est pas l'objectif réel de la législation fiscale en cause au principal*⁶²⁹ ... *Le véritable objectif de la règle de sous-capitalisation [...] est donc d'éviter que la République fédérale d'Allemagne ne perde une certaine partie de ses revenus sous forme d'impôts à cause de l'utilisation par le contribuable (ou son associé) d'une technique de financement qui en soi n'est pas interdite*⁶³⁰.

⁶²⁴ Partie 1 de l'article 6 de la directive 2003/49.

⁶²⁵ Partie 2 de l'article 6 de la directive 2003/49.

⁶²⁶ Partie 3 de l'article 6 de la directive 2003/49.

⁶²⁷ Partie 2 de la section 6-4 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁶²⁸ Arrêt de la Cour (cinquième chambre). 12 décembre 2002. C-324/00 Affaire Lanhorst-Hohorst GmbH.

⁶²⁹ Conclusions de l'avocat général M. Jean Mischo, présentées le 26 septembre 2002. Arrêt de la Cour (cinquième chambre). 12 décembre 2002. C-324/00 Affaire Lanhorst-Hohorst GmbH. Point 74.

⁶³⁰ Conclusions de l'avocat général M. Jean Mischo, présentées le 26 septembre 2002. Arrêt de la Cour (cinquième chambre). 12 décembre 2002. C-324/00 Affaire Lanhorst-Hohorst GmbH. Point 75.

*Un tel objectif ne me paraît, cependant, pas constituer, dans le contexte de l'article 43 CE, une raison impérieuse d'intérêt général justifiant une différence de traitement*⁶³¹.

765. La décision de la Cour dans cette affaire a suivi la logique proposée par l'avocat général J. Mischo. La Cour a constaté que, dans la situation examinée il y avait une discrimination entre une situation purement interne et la situation transfrontalière, et les justifications ont été rejetées.

766. Cette décision a été beaucoup commentée dans la littérature juridique. N. Vinter et E. Werlauff ont défini cette décision comme une décision sans compromis⁶³². D. Gutmann et L. Hinnekens⁶³³ affirment que, après cette décision, les États membres doivent accorder leurs règles nationales de sous-capitalisation avec les exigences du droit communautaire et notamment avec les règles fixées dans cet arrêt. Selon ces auteurs, en pratique, les États membres ont les choix suivants :

- Supprimer les règles de sous-capitalisation ;
- Elargir les champs d'application des règles de sous-capitalisation pour les situations intracommunautaires ;
- Appliquer les mêmes règles pour les situations purement internes et intracommunautaires.

A. Cordewener⁶³⁴ a mentionné que le phénomène de la sous-capitalisation dans les situations internationales contient deux aspects importants : d'abord, il faut parler de différence du traitement de l'endettement et du capital propre en droit national et, ensuite, d'un traitement différent entre les situations purement internes et internationales. La confédération fiscale européenne⁶³⁵ a ajouté que, après cette décision, les États membres doivent renégocier les conventions fiscales entre eux afin d'assurer que les situations purement internes et les situations transfrontalières sont considérées de la même façon.

767. En droit letton, les règles concernant la sous-capitalisation sont également applicables pour les contribuables lettons ainsi que pour les non-résidents, on peut constater qu'elles sont compatibles avec le droit communautaires et notamment avec les règles formulées dans l'affaire Lanhorst-Hohorst GmbH 324/00.

⁶³¹ Conclusions de l'avocat général M. Jean Mischo, présentées le 26 septembre 2002. Arrêt de la Cour (cinquième chambre). 12 décembre 2002. C-324/00 Affaire Lanhorst-Hohorst GmbH. Point 77.

⁶³² N. Vinter and Professor E. Werlauff. The need for fresh thinking about tax rules on thin capitalisation: the consequences of the judgment of the ECJ in *Lankhorst-Hohorst*. EC Tax review. 2003/2. P. 104.

⁶³³ D. Gutmann and L. Hinnekens. The *Lankhorst-Hohorst* case. The ECJ finds German thin capitalisation rules incompatible with freedom of establishment. EC Tax review. 2003/2. P. 96

⁶³⁴ A. Cordewener. Company taxation, Cross-Border Financing and Thin Capitalisation in EU Internal Market : Some Comments on *Lankhorst-Hohorst GmbH*. European Taxation. April 2003. P. 113.

⁶³⁵ Comments on ECJ, Lanhorst-Hohorst GmbH, Case C-324/00, 12 December 2002. prepared by the Task Force of the Confédération Fiscale Européenne in ECJ Case Law. European Taxation, May 2003.

768. En droit letton, on applique les règles communes de l'élimination de la double imposition aussi pour l'élimination de la double imposition des revenus passifs. Il faut souligner que les résidents et les non-résidents peuvent également bénéficier des avantages de la loi fiscale lettonne. Pour cette raison, on peut constater que les règles actuellement (novembre 2012) en vigueur du droit fiscal letton concernant l'élimination de la double imposition sont compatibles avec les exigences du droit européen.

769. Donc, on peut constater que le droit fiscal letton est compatible avec les exigences du droit communautaire pour la fiscalité des intérêts ainsi que des redevances. Toutefois, il faudra prévoir *expressis verbis* dans le texte de la loi que, après la fin de la période transitoire (si les États membres ne prennent pas la décision de le proroger), les intérêts et les paiements pour la propriété intellectuelle sont complètement exonérés de la retenue à la source. La directive est un acte juridique du droit européen qui exige la transposition dans le droit interne des États membres. Et comme le but de la directive 2003/49 est l'exonération complète de toutes les retenues à la source, cela aussi doit être fixé dans la loi fiscale lettonne.

770. Droit lituanien. Si, en vertu d'une règle générale, les intérêts ainsi que les redevances des sources lituaniennes payés au bénéfice de non-résidents ne possédant pas en Lituanie d'établissement stable sont imposables, il existe aussi une exception à une telle règle. La loi lituanienne n'impose pas les redevances versées au bénéfice d'une société qui remplit les critères de la directive 2003/49⁶³⁶.

Il est intéressant de noter que la loi lituanienne utilise une autre technique que la loi lettonne : au lieu de donner la liste des types des sociétés et des impôts applicables, la loi lituanienne donne seulement la référence à l'annexe de la directive 2003/49.

D'un autre côté, la directive exige l'exonération non seulement des redevances, mais aussi des intérêts. La loi lituanienne prévoit seulement une règle spéciale d'exonération des redevances. Les intérêts sont imposables en vertu du droit commun.

Il faut noter que l'article 6 de la directive 2003/49 prévoyait une mesure transitoire pour la Lituanie pour ne pas appliquer l'exonération prévue par cette directive jusqu'au 1^{er} juillet 2011. Mais cette période est déjà finie. Et la non-exonération des intérêts est une mauvaise transposition de la directive et une violation grave du droit communautaire.

Il est intéressant de noter que la version originale de la loi prévoyait aussi l'exonération pour les intérêts comme l'exige la directive 2003/49. Mais en juillet 2009, la loi a été modifiée, en supprimant

⁶³⁶ Article 37-1 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, N°. 110-3992.

les dispositions concernant l'exonération des intérêts⁶³⁷. Un tel phénomène pourrait être expliqué par la non-compréhension des principes du droit communautaire par certains hauts fonctionnaires du ministère des finances.

771. En cas d'élimination de la double imposition, la loi lituanienne, donnant le droit d'éliminer la double imposition des dividendes pour les unités lituaniennes (les entreprises établies en vertu des lois lituaniennes) mais pas pour les entreprises ressortissantes des autres pays de l'Union Européenne (y compris les établissements stables des autres pays membres établis en Lituanie) discrimine les sociétés des autres pays membres. Il faudrait modifier la législation fiscale lituanienne en prévoyant que les sociétés des autres États membres pourraient aussi utiliser ces avantages de la loi fiscale lituanienne.

772. Donc, la Lettonie et l'Estonie ont transposé correctement les principes de l'imposition des intérêts et des redevances de la directive 2003/49. Toutefois, on propose pour la Lettonie de faire des changements techniques dans le texte de la loi fiscale. Les règles de la fiscalité des intérêts intracommunautaires de Lituanie ne sont pas compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne et doivent être modifiées dans les plus brefs délais.

773. D'un autre côté, les règles lituaniennes et estoniennes de l'élimination de la double imposition ne permettent pas aux entreprises non-résidentes (y compris les établissements stables des sociétés mères non résidentes établies en Lituanie ou en Estonie) de déduire le montant de l'impôt par la retenue à la source sur les intérêts et dividendes payés à l'étranger. Toutefois, un tel droit est garanti aux entreprises résidentes. Pour cette raison, on propose de modifier les lois fiscales lituaniennes et estoniennes, afin de prévoir le droit pour les établissements stables des entreprises non résidentes de diminuer le montant de l'impôt par la retenue à la source sur les intérêts et redevances payés à l'étranger. On peut utiliser les règles de la loi fiscale lettonne comme un exemple.

774. Donc, on peut constater que les principes de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances en vertu du droit fiscal estonien découlent, comme dans le cas de l'imposition des dividendes, des principes généraux estoniens de la fiscalité des entreprises. En cas de paiement des intérêts par l'entreprise résidente au bénéfice d'un non-résident, on n'impose que la partie des intérêts excédant les intérêts de la pleine concurrence. En cas de paiement de redevances par l'entreprise résidente au bénéfice d'un non-résident, on les impose par la retenue de la source.

775. Les principes de l'imposition des intérêts et des redevances en droit letton (avant la réforme) et lituanien sont inspirés par les principes généraux de la fiscalité des revenus passifs. En droit fiscal

⁶³⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37-1 bei 37-2 straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 8 ir 12 straipsnių pakeitimo įstatymas. 2009 m. liepos 22 d. Nr. XI-388. Vilnius. VŽ 2009, Nr. 93-3980 (*loi modifiant la loi sur l'impôt sur le bénéfice des sociétés*).

lituanien et letton, les intérêts et les redevances sont, en principe considérés comme des charges déductibles.

776. En vertu de la convention de l'OCDE, on interdit d'imposer, dans l'État de la source, les redevances sortantes par les retenues à la source. Toutefois, les dispositions du droit fiscal lituanien et estonien prévoient l'imposition des redevances sortantes par la retenue à la source. Ensuite, les intérêts sortants sont imposables par certaines retenues à la source en Lituanie. Avant la réforme, on appliquait des règles analogues aussi en Lettonie.

777. Donc, bien que les systèmes de la fiscalité des entreprises dans les trois pays baltes soient basées sur des logiques différentes, on obtient le même résultat dans le cas de la fiscalité internationale des redevances : ils sont imposables par la retenue à la source en Estonie et en Lituanie.

778. On peut s'interroger sur la compatibilité d'une telle politique de la fiscalité internationale des revenus passifs avec le but d'attirer des investissements étrangers. L'imposition des redevances par la retenue à la source n'encourage pas à investir dans les industries de hautes technologies. Sachant que chaque pays balte souhaite développer une telle industrie, un choix raisonnable serait de supprimer la retenue à la source pour les redevances sortantes. Aussi, afin d'encourager le développement de l'économie nationale, on propose pour la Lituanie de supprimer la retenue à la source pour les intérêts sortants (on propose d'imposer seulement les intérêts excédant les conditions de la pleine concurrence). La Lettonie va supprimer les retenues à la source à partir du 1^{er} juillet 2013.

779. On a constaté l'incompatibilité des règles lituaniennes de la fiscalité des intérêts intracommunautaires avec les principes de la directive 2003/49. Il faudrait les modifier dans les plus brefs délais. Aussi, en matière d'élimination de la double imposition, on a constaté l'incompatibilité des règles estoniennes et lettonnes avec l'exigence du droit de l'Union Européenne d'assurer l'égalité entre résidents et non résidents se trouvant dans les circonstances proches de la résidence. On propose de modifier de telles règles, et assurer le droit d'éliminer la double imposition non seulement pour les entreprises résidentes, mais aussi pour les établissements stables des entreprises mères des autres pays de l'Union Européenne.

§ 2. Les principes du droit conventionnel des pays baltes

780. Les conventions fiscales des pays baltes sont souvent inspirées par la convention modèle de l'OCDE. Il faut donc voir si les dispositions concernant la fiscalité internationale des intérêts et des redevances des conventions des pays baltes sont aussi inspirées par la convention modèle. D'abord, on va analyser les dispositions concernant la fiscalité internationale des intérêts et les dérogations

particulières. Ensuite, on va examiner les dispositions concernant la fiscalité internationale des redevances et les dérogations particulières.

A. Les principes de l'imposition des intérêts et les dérogations

781. Dispositions concernant la retenue de la source. La convention modèle de l'OCDE prévoit la possibilité d'appliquer la retenue à la source par l'État où se trouve la source des intérêts. Toutefois, comme dans le cas de la retenue à la source sur les dividendes, l'OCDE dans son commentaire encourage les pays à appliquer des règles plus favorables : soit exonérer de la retenue à la source, soit appliquer des taux plus bas.

782. Dans les conventions des pays baltes, il existe une tendance à appliquer les règles les plus favorables. Certaines conventions (par exemple, la convention entre l'Estonie et l'Ile de Man) ne contiennent pas le paragraphe 2 de la convention, définissant la retenue à la source limitée et donnant donc pour le pays de résidence du bénéficiaire tous les droits à imposer les intérêts.

Mais, dans la plupart des conventions, on prévoit la retenue à la source. Toutefois, on applique souvent des mesures d'atténuation de l'imposition. Il existe une grande variété de règles de l'imposition des intérêts par la retenue à la source. Par exemple, certaines conventions prévoient des taux inférieurs (les conventions estoniennes avec la Bulgarie et la Macédoine prévoient un taux de 5% au lieu de celui de 10 %, proposé par la convention modèle de l'OCDE).

D'un autre côté, la construction des dispositions de l'article 11 permet à l'État de la source la discrétion, dans la limite du taux fixé dans la convention, d'appliquer ou non la retenue à la source, selon les dispositions du droit fiscal interne de l'État de la source des revenus passifs, dividendes, intérêts ou redevances). Donc, les taux de la retenue à la sources prévus dans les conventions fiscales des pays baltes, ne sont pas, en principe, un obstacle pour appliquer les dispositions favorables du droit fiscal national letton.

Les autres conventions contiennent les dispositions de l'exonération :

Notwithstanding the provisions of paragraph 2, interest arising in a Contracting State, derived and beneficially owned by the Government of the other Contracting State, including local authorities thereof, the Central Bank or any financial institution wholly owned by that Government, or interest paid in respect of a loan guaranteed by that Government, (Albania, Armenia - or authority) shall be exempt from tax in the first-mentioned	Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les intérêts provenant d'un Etat contractant, dérivés et dont le bénéficiaire par le gouvernement de l'autre Etat contractant, y compris les autorités locales, la Banque centrale ou toute institution financière qui appartient entièrement à ce gouvernement, ou les intérêts versés au titre d'un prêt garanti par ce gouvernement, (Albanie, Arménie - ou autorité) <u>sont exonérés d'impôt dans le premier Etat.</u>
---	--

State.	
--------	--

Le but de toutes ces dispositions est la limitation du droit de l'État de la source à appliquer la retenue à la source, lorsque les intérêts sont payés au bénéfice d'un organisme d'État du créancier. La pratique conventionnelle estonienne prévoit la limitation de l'application d'une retenue à la source aux mains de l'État de la source. Toutefois, il n'existe pas de standard commun pour toutes les conventions. Chaque convention avec le pays partenaire concerné prévoit une liste différente des créanciers exemptés.

783. La plupart des conventions des pays baltes ne contiennent pas une phrase qui est présente dans la convention modèle OCDE de l'année 2008 :

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.	Les autorités compétentes des Etats contractants règlent par un accord commun les modalités d'application de cette limitation.
--	--

Le but d'une telle disposition est d'éliminer la discrétion des autorités compétentes des États contractants à accepter l'application des dispositions conventionnelles donnant le droit à l'État de la source d'appliquer la retenue à la source.

784. Dispositions liées avec l'établissement stable ou la base fixe. Dans la plupart des conventions, le paragraphe réglant le partage du droit d'imposer en cas d'une présence d'établissement stable sur le territoire d'État de la source propose une alternative à la base fixe :

The provisions of paragraphs 1, 2 and 3 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises, through a permanent establishment situated therein, <u>or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein</u> , and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment <u>or fixed base</u> . In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.	Les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, <u>soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située</u> , et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 <u>ou de l'article 14</u> , suivant les cas, sont applicables.
---	--

Ces dispositions ont pour but de formuler la règle que l'État de la source a le droit d'imposer en cas d'existence, non seulement d'un établissement stable (comme il est prévu par la convention modèle de l'OCDE), mais aussi dans le cas de l'existence d'une base fixe, si la dette est contractée en lien avec un tel établissement stable ou une base fixe.

La non-application des dispositions des conventions fiscales est la pratique commune des conventions des pays baltes. On a constaté que les atouts de la convention ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire possède une base fixe dans l'État de la source des dividendes ou gains en capital. Les

mêmes dispositions existent dans les dispositions conventionnelles réglant les questions concernant la fiscalité internationale des intérêts.

785. Les dérogations particulières. La convention avec les Etats-Unis propose une autre formulation du paragraphe 3, qui est une version du modèle des Etats-Unis et la formulation utilisée dans la plupart des conventions des Etats-Unis:

<p>3. Notwithstanding the provisions of paragraph 2:</p> <p>a) Interest arising in a Contracting State, derived and beneficially owned by the Government of the other Contracting State, including political subdivisions and local authorities thereof, the Central Bank or any financial institution wholly owned by that Government, or interest derived on loans guaranteed or insured by that Government, subdivision, authority or institution shall be exempt from tax in the first-mentioned State;</p> <p>b) interest arising in a Contracting State shall be exempt from tax in that State if the beneficial owner of the interest is an enterprise of the other Contracting State and the interest is paid with respect to an indebtedness arising as a consequence of the sale on credit by an enterprise of that other State, of any merchandise, or industrial, commercial or scientific equipment to an enterprise of the first-mentioned State, except where the sale or indebtedness is between related persons;</p> <p>c) the United States may tax an excess inclusion with respect to a residual interest in a Real Estate Mortgage Investment Conduit in accordance with its domestic law; and</p> <p>d) interest paid by a resident of a Contracting State and that is determined with reference to receipts, sales, income, profits or other cash flow of the debtor or a related person, to any change in the value of any property of the debtor or a related person or to any dividend, partnership distribution or similar payment made by the debtor to a related person also may be taxed in that State, and according to its laws, but if the beneficial owner is a resident of the other Contracting State, the gross amount of the interest may be taxed at a rate not exceeding the rate prescribed in subparagraph (b) of paragraph 2 of Article 10 (Dividends).</p>	<p>3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2:</p> <p>(A) Les intérêts provenant d'un Etat contractant, dérivés et dont le bénéficiaire effectif est le gouvernement de l'autre Etat contractant, y compris les subdivisions politiques et collectivités locales, la Banque centrale ou toute institution financière qui appartient entièrement à ce gouvernement, ou les intérêts provenant des prêts garantis ou assurés par ce Gouvernement, subdivision, collectivité ou établissement sont exonérés d'impôt dans le premier Etat;</p> <p>(B) les intérêts provenant d'un Etat contractant sont exonérés d'impôt dans cet État si le bénéficiaire effectif des intérêts est une entreprise de l'autre Etat contractant et si les intérêts sont payés à l'égard d'une dette résultant comme une conséquence de la vente de crédit par une entreprise de cet autre Etat, de toute marchandise ou d'un équipement industriel, commercial ou scientifique à une entreprise de l'Etat mentionné en premier lieu, sauf lorsque la vente ou la dette est entre des personnes liées;</p> <p>(C) les États-Unis peuvent imposer une inclusion supplémentaire en raison d'un intérêt résiduel dans la conduite de placements immobiliers hypothécaires, conformément à son droit interne, et</p> <p>(D) les intérêts payés par un résident d'un Etat contractant et qui est déterminé par référence à des reçus, des ventes, revenus, profits ou autres rentrées de fonds du débiteur ou une personne liée à tout changement dans la valeur des biens du débiteur ou une personne liée ou à tout dividende, distribution de partenariat ou paiement semblable effectué par le débiteur à une personne liée peut aussi être imposé dans cet Etat, et conformément à ses lois, mais si le bénéficiaire est un résident de l'autre Etat contractant, du montant brut des intérêts peuvent être imposés à un taux ne dépassant pas le taux prescrit à l'alinéa (b) du paragraphe 2 de l'article 10 (Dividendes).</p>
--	--

Le document de l'administration fiscale des Etats-Unis appelé « *Technical explanation*⁶³⁸ » précise le contenu d'un tel paragraphe. Le point c donne le droit aux Etats-Unis à appliquer la retenue de la source en vertu de son droit interne. Le paragraphe d prévoit « contingent interest⁶³⁸ » (intérêt du

⁶³⁸ Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income. <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/estotech.pdf>

commerce entre les entreprises appartenant aux États contractants). Dans ce cas, on applique une retenue à la source égale de la retenue à la source applicable pour les dividendes.

Les conventions avec le Royaume-Uni et les États Unis contiennent des dispositions particulières concernant les mesures anti-abus :

<i>Where by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest paid exceeds, for whatever reason, the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount of interest. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.</i>	<i>Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'une et l'autre personne, le montant des intérêts payés excède, pour n'importe quelle raison, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant d'intérêt. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.</i>
---	--

La convention modèle de l'OCDE propose d'accorder la possibilité pour les autorités fiscales d'accorder les règles pratiques de l'application de la retenue à la source. Toutefois, les conventions fiscales des pays baltes ne prévoient pas une telle possibilité et imposent les intérêts sortants par la retenue à la source. On ne prévoit des dispositions plus favorables que pour les intérêts payés au bénéfice d'un organisme d'État du créancier.

Les conventions fiscales avec les pays Anglo-Saxons (le Royaume-Uni, les États Unis) prévoient des dispositions spéciales permettant aux États-Unis d'appliquer leur droit interne dans le cas des intérêts sortants, ainsi que les mesures anti-abus.

Dans la plupart des conventions fiscales des pays baltes, on élargit le champ d'application des dispositions concernant la non-application des avantages des conventions. L'État de la source a le droit d'imposer en cas d'existence non seulement d'un établissement stable (comme il est prévu par la convention modèle de l'OCDE), mais aussi dans le cas de l'existence d'une base fixe.

786. Dispositions concernant l'élimination de la double imposition. Concernant les dispositions de l'élimination de la double imposition, les règles générales de l'article 23 sont en principe pleinement applicables aussi dans le cas des revenus passifs, y compris les intérêts. En droit conventionnel des pays baltes, les deux principes - l'exonération et l'imputation - existent dans les conventions fiscales des pays baltes, sans donner aucune préférence à un des deux principes. Bien que chaque convention contienne des dispositions particulières, on ne peut pas constater de grandes dérogations aux principes de l'OCDE. Toutefois, on applique parfois des méthodes différentes pour les différentes catégories de revenus. Pendant les négociations concernant la future convention fiscale, les pays baltes acceptent normalement les propositions des autres pays contractant en matière

d'élimination de la double imposition. Pour cette raison, les dispositions de l'article 23 sont souvent identiques dans les trois pays baltes avec le même pays contractant.

787. Normalement, il n'y a pas de crédits d'impôt fictifs dans les conventions fiscales des pays baltes. Les exceptions sont les conventions fiscales des trois pays baltes avec Malte et la République Tchèque ainsi que les conventions lettonnes avec le Maroc, l'Ouzbékistan, l'Albanie et la Moldavie. Ces dispositions favorables peuvent aussi être applicables au cas de l'élimination de la double imposition des intérêts. Toutefois, certaines conventions (qui utilisent la méthode de l'exonération) ne contiennent pas le paragraphe 4 de l'article 23 A de la convention modèle de l'OCDE, prévoyant que les règles de l'exonération ne s'appliquent pas lorsque l'État de la source, en vertu des dispositions de son droit interne, n'impose pas par la retenue à la source les dividendes ainsi que les intérêts. Mais l'absence d'un paragraphe interdisant d'éliminer la double imposition ne veut pas automatiquement dire l'application du crédit d'impôt fictif.

On propose à l'avenir de développer la convention modèle des pays baltes, prévoyant l'obligation pour les États contractants de donner le crédit d'impôt fictif, lorsque les pays baltes appliquent les dispositions de leur droit interne pour l'atténuation ou même l'exonération des revenus passifs. Cette question est importante surtout pour la Lettonie, parce qu'à l'avenir, en vertu du droit letton, on n'appliquera plus les retenues à la source.

B. Les principes de l'imposition des redevances et les dérogations

788. Dispositions concernant la retenue de la source. En principe, la convention modèle de l'OCDE ne prévoit pas l'imposition des redevances par la retenue à la source.

789. Toutefois, la plupart des conventions fiscales des pays baltes contiennent un paragraphe 2 inexistant dans la convention modèle de l'OCDE, qui prévoit une retenue à la source limitée :

However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the royalties. {Poland, Czech Republic, Netherlands - The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.}	Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des redevances. {Pologne, République Tchèque, Pays-Bas - Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent accorder par un accord mutuel les détails d'application de cette limitation.}
--	---

Il n'existe pas de standard unique de la retenue à la source sur les redevances sortantes. Les règles concrètes de l'application d'une telle retenue à la source sont prévues par chaque convention, ainsi que le taux applicable. Toutefois, même si la possibilité d'application de la retenue à la source

est prévue par la convention fiscale, le droit fiscal interne d'État de la source des revenus passifs peut prévoir les dispositions d'exonération (cas de la Lettonie).

Donc, on peut constater que, dans la plupart des conventions fiscales des pays baltes, contrairement à la convention modèle de l'OCDE, la retenue à la source est prévue.

790. Dispositions liées avec l'établissement stable ou la base fixe. Comme dans le cas des intérêts, les paragraphes 4-5 des conventions de la plupart des pays proposent une alternative à la base fixe :

<p>The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise, through a permanent establishment situated therein, <u>or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein</u>, and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment <u>or fixed base</u>. In such case the provisions of Article 7 (Business profits) <u>or Article 14 (Independent personal services)</u>, as the case may be, shall apply.</p> <p>5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment <u>or a fixed base</u> in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment <u>or fixed base</u>, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.</p>	<p>Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, <u>soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située</u>, et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 <u>ou de l'article 14</u>, suivant les cas, sont applicables.</p> <p>5. Les redevances sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable, <u>ou une base fixe</u>, pour lequel l'obligation donnant lieu au paiement des redevances a été conclue et qui supporte la charge de ces redevances, celles-ci sont considérées comme provenant de l'État où l'établissement stable, <u>ou la base fixe</u>, est situé.</p>
---	--

Ces dispositions donnent la règle que l'État de la source des redevances a le droit de ne pas appliquer les dispositions de la convention et d'imposer pleinement non seulement les redevances liées avec l'établissement stable (comme prévu par la convention modèle de l'OCDE) mais aussi dans le cas de l'existence d'une base fixe sur le territoire de l'État de la source.

791. Les dérogations particulières. Les conventions fiscales avec les pays Anglo-Saxons (le Canada, le Royaume-Uni, les États Unis) prévoient des mesures anti-abus.

La convention avec la Suède, la Norvège, la Finlande, le Danemark, l'Islande contient un paragraphe supplémentaire :

<p>If in any convention for the avoidance of double taxation concluded by Estonia {Latvia, Lithuania} with a third State, being a member of the Organisation for Economic Co-operation and</p>	<p>Si dans une convention tendant à éviter la double imposition conclue par l'Estonie {la Lettonie, la Lituanie} avec un État tiers, étant un membre de l'Organisation de Coopération et de Développement</p>
--	---

<p>Development (OECD) at the date of signature of this Convention, Estonia {Latvia, Lithuania} after that date would agree to exclude any kind of rights or property from the definition contained in paragraph 3 of this Article or exempt royalties arising in Estonia {Latvia, Lithuania} from Estonian {Latvian, Lithuanian} tax on royalties or to limit the rates of tax provided in paragraph 2, such definition or exemption or lower rate shall automatically apply as if it had been specified in paragraph 3 or paragraph 2, respectively.</p>	<p>Economiques (OCDE) à la date de signature de la présente Convention, l'Estonie {la Lettonie, la Lituanie} après cette date seraient d'accord pour d'exclure tout type de droits ou la propriété de la définition figurant au paragraphe 3 du présent article ou des redevances provenant d'Estonie {la Lettonie, la Lituanie} exemptés de l'impôt estonien {letton, lituanien} sur les redevances ou de limiter le taux de l'impôt prévu au paragraphe 2, une telle définition ou d'une exemption ou ce taux inférieur s'appliquera automatiquement comme si elle mauvaise été spécifié au paragraphe 3 ou au paragraphe 2, respectivement.</p>
---	--

Cette disposition garantit l'application de la clause de la nation la plus favorisée vis-à-vis des redevances des sources des pays baltes payées au bénéfice des résidents des pays nordiques. Sachant que les pays nordiques sont parmi les partenaires économiques les plus importants des pays baltes, ce n'est pas par hasard que les pays baltes garantissent la clause de la nation la plus favorisée pour les redevances des sources lettonnes payées au bénéfice des résidents de Suède, Norvège, Finlande, Islande, Danemark.

La convention avec la Roumanie contient un article qui n'est présent ni dans la convention modèle de l'OCDE, ni dans la convention modèle des Nations Unies :

<p>Article 12 Commission</p> <p>1. Commission arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.</p> <p>2. However, such commission may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the commission is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 2 per cent of the gross amount of the commission.</p> <p>3. The term "commission" as used in this Article means a payment made to a broker, a general commission agent or to any other person considered to be a broker or agent by the taxation law of the Contracting State in which such payment arises.</p> <p>4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the commission, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the commissions arise, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the activities in respect of which the commission is paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 15, as the case may be, shall apply.</p> <p>5. Commission shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the</p>	<p>Article 13 Commissions</p> <p>1. Les commissions provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.</p> <p>2. Toutefois, ces commissions sont aussi imposables dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les commissions est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 5% du montant brut des commissions.</p> <p>3. Le terme „commissions” employé dans le présent article désigne les rémunérations payées à toute personne pour les services qu'elle a rendus en qualité d'intermédiaire, commissionnaire général, ou toute autre personne assimilée à un intermédiaire ou commissionnaire par la législation fiscale de l'État d'où proviennent les rémunérations.</p> <p>4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des commissions, résident d'un Etat contractant exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les commissions, soit une activité industrielle, agricole ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession libérale au moyen d'une base fixe qui y est située et que les commissions s'y rattachent effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7, ou de l'article 15, suivant les cas, sont applicables.</p> <p>5. Les commissions sont considérées comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même. Toutefois, lorsque le débiteur des</p>
--	--

<p>commission, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the activities for which the payment is made was incurred, and such commission is borne by such permanent establishment or fixed base, then such commission shall be deemed to arise in the Contracting State in which the permanent establishment or fixed base is situated.</p> <p>6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the commission, having regard to the activities for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.</p>	<p>commissions, qu'il soit ou non résident d'un Etat contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable ou une base fixe pour lequel l'obligation de payer les commissions a été contractée et qui supporte la charge de ces commissions, celles-ci sont considérées comme provenant de l'État où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.</p> <p>6. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des commissions, compte tenu des services pour lesquels ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif, en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des commissions reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention</p>
--	--

L'article supplémentaire de la convention avec la Roumanie est très proche de l'article 12 de la convention modèle de l'OCDE concernant la fiscalité des redevances. Les principes de la fiscalité des redevances en vertu de la convention modèle de l'OCDE sont répétés dans le cas de la fiscalité internationale des commissions. Cet article existe dans les conventions fiscales conclues par la Roumanie.

Ces mesures prévoient la non-application des atouts conventionnels au cas où les intérêts payés ne remplissent pas la condition de la pleine concurrence.

792. Dispositions concernant l'élimination de la double imposition. En principe les règles générales de l'article 23 sont pleinement applicables aussi en cas de revenus passifs, y compris les redevances. En droit conventionnel des pays baltes, les deux principes - l'exonération et l'imputation - existent dans les conventions fiscales des pays baltes, sans donner aucune préférence à un des deux principes. Bien que chaque convention contienne des dispositions particulières, on ne peut pas constater de grandes dérogations aux principes de l'OCDE. Toutefois, parfois des méthodes différentes sont applicables pour les différentes catégories de revenus. Pendant les négociations concernant la future convention fiscale, les pays baltes acceptent normalement les propositions des autres pays contractants en matière d'élimination de la double imposition. Pour cette raison, les dispositions de l'article 23 sont souvent identiques dans les trois pays baltes avec le même pays contractant.

793. Il n'y a normalement pas de crédits d'impôt fictifs dans les conventions fiscales des pays baltes, sauf certaines exceptions. Le crédit d'impôt prévu par ces conventions fiscales peut aussi être

applicable en cas d'élimination de la double imposition des redevances. Toutefois, certaines conventions (qui utilisent la méthode de l'exonération) ne contiennent pas le paragraphe 4 de l'article 23 A de la convention modèle de l'OCDE, prévoyant que les règles de l'exonération ne s'appliquent pas lorsque l'État de la source, en vertu des dispositions de son droit interne, n'impose pas par la retenue à la source les dividendes ainsi que les intérêts. Mais l'absence d'un paragraphe interdisant d'éliminer la double imposition ne veut dire pas automatiquement l'application du crédit d'impôt fictif.

Les pays baltes devraient à l'avenir développer leur propre convention modèle, prévoyant l'obligation pour les États contractants de donner un crédit d'impôt fictif, lorsque les pays baltes appliquent les dispositions de leur droit interne pour l'atténuation ou même l'exonération des revenus passifs. Cette question est d'abord importante pour la Lettonie, parce qu'à l'avenir, en vertu du droit letton, on n'appliquera plus les retenues à la source.

La partie 1 de l'article 23 (prévoyant l'obligation d'élimination en appliquant la méthode de l'exonération pour un autre État contractant) des conventions avec certains États contractants, mentionne une addition à l'article 12 :

<p>Where a resident of {other contracting state} derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10, 11 and <u>12</u> {Luxembourg – also 17 (artists and sportsmen) and 21 (other incomes)} may be taxed in Latvia (Lithuania, Estonia), {other contracting state} shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in Latvia. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from Latvia.</p>	<p>Lorsqu'un résident de {l'autre Etat contractant} reçoit des éléments de revenus qui, conformément aux dispositions des articles 10, 11 et <u>12</u> {Luxembourg - aussi 17 (Artistes et sportifs) et 21 (autres Revenus)} peuvent être imposés en Lettonie (Lituanie, Estonie), {autre Etat contractant} accorde une déduction de l'impôt sur le revenu de ce résident un montant égal à l'impôt payé en Lettonie. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant la déduction, qui est attribuable à ces éléments de revenus provenant de Lettonie.</p>
---	--

Une telle disposition garantit le droit pour le contribuable de diminuer l'impôt dû par un montant égal à la retenue à la source payée dans un des trois pays baltes. Toutefois, dans le cas de la source lettonne, une telle disposition va perdre son importance, parce qu'à l'avenir, on n'appliquera plus la retenue à la source en Lettonie.

794. Conclusions. La pratique conventionnelle des pays baltes est basée sur la convention modèle de l'OCDE. Toutefois, il faut noter certaines particularités. La pratique conventionnelle des pays baltes est très proche, presque identique chez les uns et les autres.

795. D'abord, dans la plupart des conventions fiscales des pays baltes, on a prévu la retenue à la source sur les redevances sortantes, contrairement à la convention modèle de l'OCDE. Les règles concrètes de l'application d'une telle retenue à la source sont prévues par chaque convention, ainsi que le taux applicable.

Une autre particularité des pays baltes est que l'État de la source a le droit de ne pas appliquer les dispositions de la convention et imposer pleinement non seulement les redevances liées avec l'établissement stable (comme prévu par la convention modèle de l'OCDE) mais aussi dans le cas de l'existence d'une base fixe sur le territoire de l'État de la source.

En matière de retenue à la source sur les intérêts, dans la plupart des conventions, on prévoit la retenue à la source. Toutefois, on applique souvent des mesures d'atténuation de l'imposition. Il existe une grande variété de règles d'imposition des intérêts par la retenue à la source.

Une des plus intéressantes dérogations est l'application de la clause de la nation la plus favorisée pour les redevances des sources des pays baltes payées au bénéfice des résidents de la Suède, la Norvège, la Finlande, l'Islande, le Danemark. La même disposition existe dans la convention de la Lituanie avec le Canada. Sachant que les pays nordiques sont les plus importants investisseurs dans les pays baltes, l'application d'une telle clause est une conséquence logique de la politique économique baltique. D'un autre côté, une telle exonération est dommageable pour le fisc de l'État de la source. Donc, cette disposition a été inspirée par la logique de la politique économique (pour stimuler les investissements nordiques dans les pays baltes) mais pas par la logique fiscale.

La dernière particularité des pays baltes porte sur l'imposition des commissions en vertu de la convention fiscale avec la Roumanie. Cette convention contient un article qui n'est présent ni dans la convention modèle de l'OCDE, ni dans la convention modèle des Nations Unies. L'article supplémentaire de la convention avec la Roumanie est très proche de l'article 12 de la convention modèle de l'OCDE concernant la fiscalité des redevances. Les principes de la fiscalité des redevances en vertu de la convention modèle de l'OCDE sont répétés dans le cas de la fiscalité internationale des commissions. Cet article existe dans les conventions fiscales conclues par la Roumanie.

796. Les dispositions des conventions fiscales des pays baltes sont souvent inspirées par la position des négociations des pays partenaires et pas par la politique fiscale internationale des pays baltes. D'un autre côté, les dispositions conventionnelles ne reflètent pas toujours la politique de l'imposition des redevances en vertu du droit fiscal interne. Donc, comme dans le cas des dividendes et des intérêts, il n'existe pas un modèle balte de l'imposition internationale des redevances.

797. Afin d'attirer les investissements étrangers dans les secteurs économiques où une haute technologie est exigée, on propose de favoriser de tels investissements par des mesures fiscales favorables. On propose à l'avenir d'atténuer ou même d'exonérer les redevances sortantes de la retenue à la source par des conventions fiscales ou des mesures unilatérales. La Lettonie va supprimer les retenues à la source à partir du 1^{er} juillet 2013. On propose que l'Estonie et la Lituanie suivent l'exemple de la Lettonie. Les pertes fiscales subies en raison de ces exonérations seraient compensées par l'imposition des revenus d'activité des nouvelles entreprises implantées dans les pays baltes.

798. L'application des crédits d'impôts fictifs pourrait également encourager les investissements étrangers. On propose à l'avenir dans les dispositions conventionnelles des pays baltes d'insérer les règles de crédit d'impôt fictif.

Conclusions du chapitre II et les propositions

799. Dans le droit des pays baltes, il n'existe pas de définitions communes des intérêts et des redevances. Les définitions des intérêts dans le droit fiscal national ainsi que les définitions conventionnelles des intérêts des pays baltes sont en principe inspirées par la convention modèle de l'OCDE. Toutefois, le droit fiscal de chaque pays prévoit des règles différentes.

800. D'autre part, il existe une tendance à définir les redevances dans le droit fiscal interne ainsi que dans les conventions fiscales de façon plus large que la définition des redevances dans la convention modèle de l'OCDE. On peut constater que la tendance à élargir la base imposable au bénéfice de l'État de la source en appliquant les définitions plus larges que la convention modèle de l'OCDE existe aussi dans la matière de la fiscalité internationale des redevances.

801. La définition de la loi fiscale lituanienne des intérêts est trop brève et manque donc de clarté sur les obligations de créance qui sont considérées comme des intérêts au sens fiscal. Le commentaire de la loi fiscale lituanienne précise cette notion. Toutefois, sachant que le commentaire n'est pas un acte obligatoire, une telle définition n'est pas suffisante. Pour cette raison, on propose d'insérer dans le texte même de la loi la précision disant quelles obligations de créance sont considérées comme des intérêts pour le fisc. La définition actuelle des redevances n'est pas compatible avec la définition de la directive 2003/49, parce que la définition lituanienne ne contient pas tous les éléments de la définition de la directive. La définition estonienne des redevances n'est pas, non plus, compatible avec la définition des redevances de la directive 2003/49, parce que la définition de la loi fiscale estonienne ne contient pas tous les éléments énumérés par la définition de la directive 2003/49. On propose dans les plus brefs délais de modifier les définitions des redevances des lois fiscales lituanienne et estonienne, ainsi que la définition des intérêts dans la loi lituanienne en insérant les éléments manquants.

802. Les principes de la fiscalité internationale des intérêts et des redevances en vertu du droit fiscal estonien découlent, comme dans le cas de l'imposition des dividendes, des principes généraux de la fiscalité des entreprises estoniennes. En cas de paiement d'intérêts par l'entreprise résidente au bénéfice de non-résidents, on n'impose que la partie des intérêts excédant les intérêts de la pleine concurrence. Le paiement des redevances par l'entreprise résidente au bénéfice de non-résidents est, en principe, imposable par la retenue à la source. D'autre part, les principes de l'imposition des intérêts et des redevances en droit letton et lituanien sont inspirés par les principes généraux de la fiscalité des revenus passifs. En droit fiscal lituanien et letton les intérêts et les redevances sont, en principe, considérés comme des charges déductibles. Ensuite, les intérêts sortants sont imposables par certaines retenues à la source en Lituanie et étaient imposables en Lettonie avant la réforme de 2012-

2013. En Lituanie et en Estonie, on impose les redevances sortantes par la retenue à la source. Donc, bien que les systèmes de la fiscalité des entreprises dans ces deux pays baltes soient basés sur des logiques différentes, on obtient le même résultat dans le cas de la fiscalité internationale des redevances : ils sont imposables par la retenue à la source. Il faut noter, qu'en vertu de la convention de l'OCDE, on interdit d'imposer dans l'État de la source les redevances sortantes par les retenues à la source. Toutefois, les dispositions des trois pays baltes prévoient l'imposition des redevances sortantes par la retenue de la source.

803. Après la réforme, la Lettonie n'applique plus aucune retenue à la source pour les intérêts ainsi que pour les redevances, sous réserve d'application des règles anti-abus et des règles de la sous-capitalisation. La Lettonie devrait devenir un pays très attractif pour les holdings financés par l'endettement et pour les sociétés-holdings des droits de la propriété intellectuelle.

804. On peut s'interroger sur la compatibilité d'une telle politique de la fiscalité internationale des revenus passifs de la Lituanie et de l'Estonie avec le but d'attirer des investissements étrangers. L'application de la retenue dans le cas des redevances sortantes n'encourage pas à investir dans les industries de hautes technologies. Sachant que chaque pays balte souhaite développer une telle industrie, on propose de supprimer la retenue à la source pour les redevances sortantes. L'exonération des intérêts sortants (sauf les intérêts excédant les conditions de la pleine concurrence) pourrait aussi encourager le développement de l'économie nationale. L'exonération de la retenue à la source pourrait être prévue par les conventions fiscales ou même unilatéralement dans les dispositions de la loi fiscale (sans préjudice d'application des règles anti-abus). Les pertes fiscales subies par ces exonérations seraient compensées par l'imposition des revenus d'activité des nouvelles entreprises implantées dans les pays baltes. Dans un avenir proche, la Lettonie va exonérer les intérêts, ainsi que les redevances de la retenue à la source. On propose aux autres pays baltes de suivre un tel exemple.

805. Les dispositions des conventions fiscales en matière d'élimination de la double imposition doivent également prendre en considération les besoins particuliers des pays baltes. Pour cette raison, on propose à l'avenir de développer la convention modèle des pays baltes, prévoyant l'obligation pour les États contractants de donner un crédit d'impôt fictif, lorsque les pays baltes appliquent les dispositions de leur droit interne sur l'atténuation ou même l'exonération des intérêts et des redevances de la retenue à la source.

806. Comme dans le cas des dividendes, les règles d'élimination de la double imposition du droit fiscal national estonien et lituanien ne sont pas incompatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Ces règles doivent être modifiées dans les plus brefs délais, en prévoyant que les

établissements stables établis en Lituanie ou en Estonie des sociétés résidentes des autres pays membres de l'Union Européenne puissent aussi bénéficier de ce droit.

807. La position de l'OCDE concernant le traitement des intérêts excédant les conditions de la pleine concurrence des créances subordonnées doit être révisée. Le remboursement d'une créance subordonnée excédant le montant prêté et les intérêts de pleine concurrence dans les conditions similaires doit être considéré comme la distribution du profit et imposable en vertu des règles de la fiscalité des dividendes. Un tel paiement ne doit pas être considéré comme un paiement d'intérêts.

808. La définition des intérêts employée par la directive 2003/49 est très proche de la définition des intérêts employée par la convention modèle de l'OCDE. Donc, comme dans le cas de la définition de l'établissement stable, le droit communautaire ne contient pas de définition autonome des intérêts pour les buts de la fiscalité directe internationale. Pour cette raison, la Cour de Justice de l'Union Européenne, interprétant cette définition de la directive, doit prendre en considération le contenu de la définition des intérêts en droit fiscal international.

809. La directive 2003/49 contient la notion de l'anti-abus, mais elle ne précise pas le contenu de la notion « fraude et abus ». Comme dans le cas de la directive sur les fusions, il reste à la Cour de Justice de préciser comment les États membres peuvent réaliser cette possibilité de refuser d'appliquer les avantages de la directive en cas de fraude ou d'abus. L'absence de précision sur ces dispositions pourrait être dommageable, sachant que le droit pénal des affaires n'est pas harmonisé au niveau européen.

810. On a constaté la lacune du droit communautaire en matière d'applicabilité des règles de l'exonération des intérêts et des redevances en vertu de la directive 2003/49 dans les relations avec la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein. Afin de combler cette lacune, on propose une solution communautaire : élargir obligatoirement (en utilisant aussi les instruments prévus par le traité de l'EEE) l'application du standard communautaire d'échanges des renseignements dans les relations avec ces pays de l'EEE ainsi qu'insérer les formes juridiques et les impôts applicables dans les pays de l'EEE dans le texte de la directive 2003/49.

811. Un autre problème délicat du droit fiscal communautaire est l'applicabilité des avantages de la directive 2003/49 vis-à-vis du Liechtenstein. Il faut souligner le fait que, dans l'affaire C-570/07, la Cour de Justice a constaté que, à cause du fait que le Liechtenstein est un État non coopératif en matière d'échange des renseignements fiscaux, les autres États membres peuvent refuser de donner le traitement le plus favorable pour les dividendes liés avec cet État. Donc, la non-exonération des intérêts et des redevances provenant du Liechtenstein est loisible du point de vue du droit communautaire. Mais, sachant que cette question est actuelle, non seulement pour les pays baltes, mais aussi pour tous les autres États membres, on propose d'insérer un article dans le texte de la

directive, permettant de ne pas appliquer les avantages de la directive vis-à-vis des relations avec de tels territoires non coopératifs.

812. On peut proposer de modifier la technique juridique de la directive 2003/49 en définissant son champ d'application. Au lieu d'énumérer les formes juridiques et les impôts, on propose d'utiliser une formulation plus générale. Autrement, les formes nouvelles seraient « condamnées » à ne pas avoir accès aux avantages de la directive.

Conclusions de la deuxième partie

813. Les systèmes de l'imposition des revenus d'activité dans les pays baltes sont différents. L'Estonie n'impose que les revenus distribués. L'impôt sur le bénéfice de la société en Lettonie et en Lituanie est calculé en vertu de certaines règles, après les déductions loïsibles. Toutefois, malgré des systèmes différents de l'imposition des entreprises, on obtient en principe (sauf certaines exceptions) le même résultat – la distribution des revenus passifs par la société résidente au bénéfice de la société non-résidente est imposable par la retenue à la source.

814. Les définitions principales ainsi que les principes de l'imposition des revenus passifs du droit fiscal des pays baltes sont inspirés, d'un côté, par les principes de l'OCDE et, de l'autre, – par les principes généraux de la fiscalité des entreprises.

815. Toutefois, on peut constater que la fiscalité internationale des revenus passifs est plus légère dans les pays baltes que dans les autres pays européens. Les taux applicables sont assez bas, en comparaison avec les taux dans les autres pays d'Europe. La fiscalité lettonne deviendra encore plus légère à partir du 1^{er} janvier 2014, lorsque les dispositions concernant le régime favorable de la fiscalité des dividendes, intérêts et redevances entreront en vigueur.

816. Les pays baltes, en tant que pays en voie de développement, souhaitent attirer plus d'investissements étrangers dans leurs pays. Une des mesures pour attirer les investissements pourrait être des conditions fiscales attractives. La Lettonie a déjà décidé d'introduire le régime favorable de la fiscalité internationale des dividendes, intérêts et redevances. De telles mesures pourraient attirer plus d'investissements dans ce pays. Pour cette raison, sachant que le capital est un facteur plus mobile que la force de travail, on propose aux deux autres pays baltes de réviser leurs principes de la fiscalité des revenus passifs et introduire des mesures analogues, en supprimant les retenues à la source pour les paiements des dividendes, intérêts et redevances sortantes.

817. Il n'existe pas de définitions communes des intérêts et des dividendes dans le droit fiscal national des pays baltes. La définition des « dividendes » est inspirée par les principes généraux de la fiscalité des dividendes. Les définitions des intérêts dans le droit fiscal national des pays baltes sont en principe inspirées par la convention modèle. Pour cette raison, on peut proposer aux institutions judiciaires et fiscales des pays baltes d'utiliser le commentaire de l'OCDE comme la source de l'interprétation des définitions des dividendes du droit interne, sachant que la définition de la convention modèle de l'OCDE et les définitions des pays baltes contiennent les mêmes racines d'inspiration. D'un autre côté, les redevances sont définies de manière plus large que la définition des redevances dans la convention modèle de l'OCDE. Les conventions fiscales, malgré certaines exceptions, utilisent aussi des définitions plus larges des redevances. On peut constater que la

tendance à élargir la base imposable (en utilisant des définitions plus larges que la convention modèle de l'OCDE) au bénéfice de l'État de la source existe aussi en matière de fiscalité internationale des redevances.

818. Concernant la compatibilité des définitions du droit fiscal des pays baltes avec le droit de l'Union Européenne, on peut constater que seule la Lettonie a transposé les directives communautaires concernant la fiscalité intracommunautaire des dividendes, intérêts et redevances dans son droit national sans erreurs fondamentales. Toutefois, on propose des changements techniques de la législation lettone. Les deux autres pays membres ont fait de grosses erreurs, il faudrait faire des changements majeurs dans leurs législations dans les plus brefs délais.

819. On a constaté que les définitions des dividendes du droit interne des pays baltes n'englobent pas toutes les opérations de distribution du profit. Il en résulte que certaines opérations qui, en principe, doivent être considérées comme la distribution du profit de la société restent non imposables. Donc il est nécessaire de redéfinir les dividendes dans les lois fiscales de chaque pays balte, afin que certaines opérations de la distribution du profit soient considérées comme des distributions de dividendes au sens fiscal.

820. Le droit fiscal des pays baltes en matière des dividendes prévoit des taux d'imposition assez bas, en comparaison avec les taux analogues des autres pays d'Europe. Cette politique fiscale se reflète aussi dans la pratique conventionnelle des pays baltes – la plupart des conventions prévoient un taux inférieur au taux prévu par la convention modèle, bien que les pays baltes utilisent la convention modèle de l'OCDE comme le point de départ de leur pratique conventionnelle. D'un autre côté, dans certaines conventions fiscales des pays baltes concernant l'imposition internationale des dividendes, il existe des dispositions qui sont moins favorables que la convention modèle. On propose de modifier de telles dispositions, afin d'attirer plus d'investissements étrangers vers les pays baltes.

821. Il faut souligner, que, en principe, dans le droit fiscal des pays baltes, on impose les dividendes. Donc, bien que les taux soient plus bas que dans les autres pays européens, on ne peut pas dire que les pays baltes sont des paradis fiscaux pour les intérêts. Toutefois, les taux inférieurs des dividendes sont intéressants au point de vue de la planification fiscale. D'autre part, les dividendes sortants payés par la société lettone au bénéfice d'un actionnaire non-résident ne seront plus imposable par la retenue à la source à partir de l'entrée en vigueur du nouveau régime. Toutefois, les autres pays européens appliquent aussi certaines mesures de fiscalité favorable des dividendes.

822. Contrairement aux définitions contractuelles des revenus d'activité, bien que les définitions contractuelles des dividendes soient très larges, cela ne reflète pas la volonté des pays baltes d'appliquer la base élargie de l'imposition des dividendes. La définition conventionnelle des dividendes est inspirée par la convention modèle de l'OCDE (qui est assez large) et par les exigences

du droit interne des pays contractants et pas par les définitions internes des pays baltes (qui sont assez étroites).

823. Dans la première partie on a constaté la tendance d'élargir la base imposable au bénéfice de l'État de la source par les dispositions conventionnelles. La même tendance existe aussi en matière de fiscalité internationale des dividendes. D'abord, certaines règles de la retenue à la source sont moins favorables que les règles de la convention modèle. Ensuite, par analogie avec l'article 13 (fiscalité des gains en capital), les dispositions concernant la fiscalité d'un pouvoir d'imposer les dividendes ainsi que les intérêts et les redevances par l'État de la source ne sont pas applicables dans le cas d'existence d'une base fixe.

824. La pratique conventionnelle des pays baltes concernant la fiscalité internationale des intérêts et des redevances est influencée par des positions de négociations avec les autres pays partenaires. Bien que, dans la plupart des conventions fiscales, il existe des dérogations à la convention modèle de l'OCDE, la plupart de ces dérogations sont proposées par les pays partenaires et non par les pays baltes eux-mêmes. Donc, contrairement au cas des dividendes, on ne peut pas parler de l'existence d'un modèle balte des articles 11 (fiscalité internationale des intérêts) et 12 (fiscalité internationale des redevances).

825. La double imposition des revenus passifs est éliminée en appliquant les règles de l'élimination de la double imposition du droit commun. Certaines mesures spéciales (crédit d'impôt fictif, possibilité de diminuer la pression fiscale aux mains d'actionnaire par le montant de l'impôt sur les sociétés payé dans l'État de la source) sont également prévues par certaines conventions fiscales. Toutefois, les pays baltes acceptent plutôt les propositions des autres pays qui développent une même vision des futures dispositions de la convention fiscale. Pour cette raison, on propose à l'avenir de développer la convention modèle des pays baltes, prévoyant l'obligation pour les États contractants de donner le crédit d'impôt fictif, lorsque les pays baltes appliquent les dispositions de leur droit interne de l'atténuation ou même de l'exonération des revenus passifs (dividendes, intérêts, redevances). La modification des règles de l'élimination de la double imposition est importante surtout pour la Lettonie, sachant qu'on va établir un régime favorable de fiscalité des revenus passifs.

826. Les règles en matière d'élimination de la double imposition du droit fiscal national estonien et lituanien ne sont pas compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Ces règles doivent être modifiées dans les plus brefs délais, prévoyant que les établissements stables établis en Lituanie ou en Estonie des sociétés résidentes des autres pays membres de l'Union Européenne puissent aussi bénéficier de ce droit.

827. Finalement, il reste à la Cour de Justice de l'Union Européenne à répondre à la question de savoir si le système de la fiscalité des revenus distribués estoniens est compatible avec l'interdiction

de la retenue à la source prévue par la directive de la fiscalité intracommunautaire des dividendes. En répondant à cette question, il faudra tenir compte de l'objectif de la directive (atténuation de la double imposition). Ensuite, il faudra reconsidérer les trois conditions de la « retenue à la source » et, notamment, la troisième, que l'assujetti, et non la filiale distribuant les revenus, doit être le détenteur des titres. Toutefois, la meilleure solution serait la précision de la notion de « retenue à la source » dans le texte de la directive.

828. Dans cette recherche, on propose des recommandations comment les règles de la fiscalité internationales pourraient être modifiées.

829. D'abord, on a constaté une absence de la précision de la « source » des revenus passifs dans le commentaire de la convention modèle. On propose d'insérer la précision que la source des revenus passifs est définie, soit en fonction de la résidence fiscale de la société payante soit en fonction du lieu où se trouve l'établissement stable payant des revenus passifs, soit en fonction du lieu où est située la propriété immobilière (génératrice des revenus passifs).

830. Ensuite, l'OCDE doit changer sa position concernant le traitement des intérêts excédant les conditions de la pleine concurrence des créances subordonnées. Le remboursement d'une créance subordonnée excédant le montant prêté et les intérêts de pleine concurrence dans les conditions similaires doit être considéré comme la distribution d'un profit et imposable en vertu des règles de la fiscalité des dividendes, parce qu'en réalité un tel paiement n'est pas le remboursement de l'argent prêté. Un tel montant ne doit pas être considéré comme un paiement d'intérêts imposable en vertu des règles de la fiscalité des intérêts.

831. On a constaté quelques lacunes du droit fiscal communautaire. D'abord, en vertu de la jurisprudence de la Cour de Justice, on doit appliquer les mêmes règles pour la circulation du capital entre les pays membres de l'Union Européenne et entre les pays de l'Espace Economique Européen. Toutefois, cela n'est pas prévu dans la législation communautaire : ni la directive de la fiscalité des dividendes, ni la directive de la fiscalité des intérêts et des redevances ne prévoient des dispositions concernant l'application de leurs règles en relation avec les pays de l'EEE. On propose de prévoir des dispositions réglant l'application de leurs dispositions dans les relations avec les pays de l'EEE. Ainsi, il faudrait prévoir la mesure de l'anti abus : il doit y avoir une possibilité de ne pas appliquer les avantages de la directive, lorsque un pays X, appartenant à l'EEE n'a pas conclu les conventions concernant les échanges de renseignements fiscaux.

832. Un autre problème du droit communautaire c'est l'absence, au niveau communautaire, de règles concernant l'évasion fiscale et les fraudes fiscales. Les directives contiennent ces notions mais aucun texte européen ne donne des règles plus concrètes pour l'application pratique de ces notions. Sachant que le droit pénal des affaires n'est pas harmonisé au niveau européen, l'application unique

devient vraiment compliquée. Pour cette raison, il appartient à la Cour de Justice, en tant que la plus haute institution communautaire, de se prononcer sur les règles de l'application. Bien qu'il n'existe pas de standard européen de la qualification juridique des évasions et des fraudes fiscales, la Cour devrait créer des règles concernant une interprétation uniforme au niveau communautaire. On peut proposer à la Cour de Justice de lier l'évasion fiscale avec les activités ayant un seul but ou un des buts de diminuer la pression fiscale par les manœuvres abusives. Les fraudes fiscales devraient être liées avec les activités criminelles au sens du droit pénal. Ainsi, en cas d'application des avantages des directives avec le Liechtenstein, on propose d'insérer un article dans le texte des directives, permettant de ne pas appliquer les avantages de la directive dans les relations avec de tels territoires non coopératifs.

833. On propose aussi de modifier la technique juridique concernant la définition des champs d'application des directives. Au lieu d'énumérer les formes juridiques des sociétés et les impôts qui sont considérés comme ayant le droit d'utiliser les avantages de la directive, on propose d'utiliser une formule plus générale.

834. On a constaté que les définitions des « dividendes » et des « intérêts » du droit communautaire sont en principe inspirés par le droit fiscal international. Pour cette raison, sachant que dans le droit communautaire, il n'existe pas de définitions autonomes, on propose d'utiliser les travaux de l'OCDE comme les mesures de l'interprétation des notions du droit communautaire.

835. On peut conclure, que les systèmes estonien et lituanien ainsi que le système letton de la fiscalité des revenus passifs sont comparables aux systèmes fiscaux des autres pays européen et de l'OCDE. Malgré des principes différents de la fiscalité des entreprises, on impose, en principe, les paiements des revenus passifs sortants par la retenue à la source. Après le 1^{er} janvier 2014, le système letton sera très attractif pour l'implantation des sociétés holding ou autres mesures de la planification fiscale internationale. Sachant que ces mesures sont légales du point de vue du droit fiscal international ainsi que du point de vue du droit de l'Union Européenne, on propose aux deux autres pays baltes de suivre l'exemple letton, afin de garder l'attractivité concurrentielle.

836. Toutefois, en droit lituanien et estonien il existe de grands problèmes de compatibilité avec les principes du droit de l'Union Européenne. Les erreurs de transposition des directives communautaires doivent être corrigées dans les plus brefs délais.

TROISIÈME PARTIE
LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX ET LA
COOPERATION INTERNATIONALE

837. Dans les deux premières parties on a déjà analysé les dispositions concernant les règles de l'imposition des revenus d'activité et des revenus passifs. Toutefois, la fiscalité internationale de l'entreprise est réglée non seulement par les règles définissant l'assiette de l'impôt ou les taux d'imposition, mais aussi par les règles de l'anti abus, de lutte contre les fraudes fiscales et aussi par les règles concernant la coopération internationale et intracommunautaire entre les administrations fiscales. Ces règles ne font pas de distinction entre les règles réglant les questions de la fiscalité des revenus d'activités ou des revenus passifs. Toutefois, chaque entreprise, surtout les sociétés opérant dans les marchés internationaux, doit respecter ces règles.

838. Pour cette raison, la troisième partie est consacrée à l'étude de ces règles. D'abord, le premier chapitre va analyser les principes la coopération entre les administrations fiscales. La coopération internationale et intracommunautaire des administrations fiscales n'est pas liée avec la vie des affaires de l'entreprise commerciale. Toutefois, lorsque l'administration fiscale décide de vérifier les activités internationales d'une société, les dispositions concernant la coopération internationale entre les administrations fiscales deviennent actuelles même pour l'entreprise commerciale. On va étudier la compatibilité des principes du droit fiscal des pays baltes avec les standards du droit international et européen de la coopération internationale entre les administrations fiscales.

839. Ensuite, le deuxième chapitre étudiera les principes de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale. Chaque entreprise est obligée de respecter ces dispositions. On prévoit des sanctions fiscales, voire pénales pour non-conformité avec les règles de la lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux. D'abord, on va étudier les phénomènes de l'évasion fiscale et des paradis fiscaux. Ensuite, on va examiner les principes de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale.

Chapitre I. Coopération internationale entre les administrations fiscales

840. Les principes de la fiscalité internationale exigent la coopération internationale. Sans mécanismes effectifs de coopération entre les administrations fiscales des différents pays, la double imposition ne pourrait pas être éliminée, et on ne pourrait pas exercer de contrôle effectif des groupes internationaux. Pour cette raison, les dispositions de la coopération internationale entre les administrations fiscales sont importantes non seulement pour les administrations fiscales elles-mêmes, mais aussi pour les entreprises exerçant des activités avec l'étranger ou obtenant des revenus de sources étrangères.

841. En tant que phénomène purement international, la coopération internationale entre les administrations fiscales exige une réglementation internationale. L'OCDE a créé un certain standard de coopération entre les administrations fiscales des différents pays. On va voir si les dispositions des pays baltes sont compatibles avec le standard proposé par l'OCDE (section 1).

842. Ensuite, le droit de l'Union Européenne a ouvert largement les portes pour le commerce intracommunautaire. D'un autre côté, certains aspects de la fiscalité intracommunautaire sont réglés par les mesures du droit de l'Union Européenne. Une telle situation exige aussi la coopération étroite des administrations fiscales des différents pays membres. L'Union Européenne a établi une directive destinée à régler la coopération entre les administrations fiscales des différents pays. On va examiner la compatibilité des principes du droit fiscal des pays baltes avec les mesures du droit de l'Union Européenne en cette matière (section 2).

Section 1. Les principes de la coopération internationale en matière fiscale en droit fiscal des pays baltes en comparaison avec le standard de l'OCDE

843. Le droit fiscal international oblige les États contractants à échanger l'information fiscale entre eux. Selon J. Owens⁶³⁹, pendant la dernière dizaine d'années, l'échange des renseignements fiscaux est devenu la règle et la tolérance pour l'évasion fiscale est diminuée jusqu'à zéro. Sans échange effectif d'information, on aurait de grands problèmes pour appliquer en pratique les dispositions des conventions fiscales. Pour cette raison, la partie 1 de l'article 26 de la convention modèle de l'OCDE prévoit que

*Les autorités compétentes de l'État contractant échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention...*⁶⁴⁰.

⁶³⁹ Jeffrey Owens. Moving toward Better Transparency an exchange of Information on Tax Matters. Bulletin for International Taxation. November 2009. P. 557.

⁶⁴⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 17 July 2008. OECD Committee on Fiscal Affairs.

844. L'idée de l'OCDE est de créer les règles les plus larges possibles couvrant la plupart des situations possibles. L'approche officielle de l'OCDE⁶⁴¹ concernant les échanges de renseignements n'oblige pas les États contractants à ne respecter aucune règle concernant le formalisme des échanges. Les États contractants sont libres de choisir eux-mêmes le chemin des échanges, en tenant compte du niveau de sécurité, de la rapidité et de la qualité des agents nécessaire.

845. On pourrait mentionner les autres initiatives internationales pour promouvoir l'échange des renseignements fiscaux :

- **Global Tax Forum** – un groupe d'environ 90 juridictions créé à l'initiative du G20 afin de promouvoir les échanges de l'information fiscale entre les juridictions différentes⁶⁴². Ce forum exerce des « peer reviews » afin d'évaluer comment la législation et la pratique administrative des juridictions participants se conforme aux standards de l'OCDE en matière d'échange d'information fiscale.
- **Convention modèle de l'échange d'information** (en anglais *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*) de 2002– l'OCDE a développé une convention modèle réglant les échanges d'information fiscale entre les administrations qui n'ont pas d'impôts, et donc la convention fiscale ne sert pas.
- **Convention on Mutual Administrative Assistance** (la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale) **de l'OCDE et Conseil d'Europe** – un autre instrument de droit international concernant les échanges d'information.

846. Il faut noter qu'un groupe d'experts internationaux privés critique ces instruments et les autres mesures de la lutte contre l'évasion fiscale comme non efficaces. Parmi ces experts, on trouve un professeur américain de fiscalité internationale Michael J. McIntyre. Selon lui, l'évasion fiscale internationale est augmentée jusqu'à un niveau de pandémie⁶⁴³. On souligne le fait qu'en 2009 (7 ans après la convention modèle de l'échange d'information) on avait seulement 19 conventions en vigueur. D'autre part, les paradis fiscaux concluent des conventions entre eux. C'est-à-dire qu'en pratique la situation où l'administration fiscale du Liechtenstein demande des renseignements fiscaux

⁶⁴¹ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. 2008 juillet. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 387.

⁶⁴² Global tax Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Information brief. 1 June 2011. OECD.

⁶⁴³ Michael J. McIntyre. Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange (Revised May 4, 2010) Wayne State University Law School.

http://faculty.law.wayne.edu/McIntyre/Text/McIntyre_articles/Intl/New%20International%20Standard-revised3.pdf

à l'administration fiscale de San Marino est, normalement plus rare qu'une demande de la France adressée à Monaco.

Comme une alternative, le réseau international des experts fiscaux privés « *Tax Justice Network* » propose de conclure une convention des échanges des renseignements fiscaux multilatérale⁶⁴⁴.

847. Les pays baltes aussi participent à ces initiatives globales. En 2013, les trois pays baltes ont signé la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Ensuite, ils sont évalués par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (en octobre 2013, seuls les rapports concernant L'Estonie et la Lituanie étaient publiés).

848. Les États-Unis ont établi le *Foreign Account Tax Compliance Act*, connu comme FACTA. Le FATCA doit permettre aux États-Unis d'obtenir que soient imposés tous les comptes détenus à l'étranger par les personnes soumises à l'impôt aux États-Unis. Pour assurer en pratique la réalisation d'une telle législation, les États-Unis ont commencé les négociations concernant une coopération fiscale plus intensive avec certains pays Européens (France, Espagne, Royaume Uni, Suisse etc.). Toutefois, malgré les relations politiques proches avec les pays baltes, aucune information n'est publiée sur le début de négociations analogues avec les pays baltes et les États-Unis.

849. Toutefois, l'approche officielle de l'OCDE, malgré les critiques existantes et des propositions alternatives, est devenue le standard mondial de la coopération internationale entre les administrations fiscales des différents pays. Sachant que le droit fiscal des pays baltes est largement inspiré par les principes de la convention modèle de l'OCDE, dans cette section on va évaluer la compatibilité des dispositions du droit fiscal des pays baltes avec le standard de l'OCDE. D'abord, on va analyser la question de la compatibilité des mesures du droit fiscal interne (paragraphe 1). Ensuite, on va examiner les particularités des dispositions des conventions fiscales des pays baltes (paragraphe 2).

§ 1. Les principes des échanges de l'information en droit fiscal interne des pays baltes

850. Les dispositions du droit fiscal national en matière de coopération internationale entre les administrations fiscales sont très importantes, parce que des questions comme le degré de confidentialité ou le droit de l'administration fiscale à demander l'information auprès des personnes tierces sont réglées par les dispositions du droit fiscal national. Sans règlement effectif des échanges des renseignements par les mesures du droit fiscal interne, la coopération internationale des

⁶⁴⁴ Tax Information Exchange Arrangements. Draft TJN Briefing Paper April 2009.
http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf

administrations fiscales ne pourrait pas fonctionner. Pour cette raison, il est important d'analyser la compatibilité des mesures du droit fiscal interne des pays baltes avec le standard de l'OCDE.

851. D'abord, on va analyser les tendances générales du droit fiscal national des pays baltes en matière de la coopération entre les administrations fiscales. Ensuite, la question du secret bancaire en droit des pays baltes mérite une étude spéciale.

A. Les tendances générales

852. Le droit fiscal international oblige les États contractants à échanger l'information fiscale entre eux. Le champ d'application des échanges ne doit pas se limiter aux impôts qui existaient dans les États contractants au moment de la signature de la convention fiscale, mais doit plutôt couvrir tous les impôts nécessaires. D'autre part, comme le mentionne un commentaire⁶⁴⁵, la convention modèle ne permet pas « d'aller à la pêche aux renseignements », c'est-à-dire, de faire des demandes sans indiquer sur quel contribuable concret porte la demande. Le refus de fournir une information n'est loisible que dans les cas expressément définis par la convention elle-même. L'OCDE encourage aussi les États contractants à échanger les informations, non seulement en ce qui concerne les cas concrets, mais aussi à échanger l'information concernant les techniques de la lutte contre l'évasion ou la fraude fiscale. Ainsi, selon l'approche officielle de l'OCDE, les dispositions de l'article 26 de la convention modèle n'empêchent pas l'application d'autres dispositions (des conventions préexistantes, par exemple) concernant l'échange de l'information. Le contenu de l'information échangée doit inclure non seulement les faits concernant les cas concrets (par exemple, le montant des sommes versées), mais aussi les dispositions du droit fiscal interne du contribuable (par exemple, si, en vertu du droit fiscal interne le contribuable est considéré comme le résident). L'échange d'information peut être fait de trois façons différentes :

- **Sur demande** – l'État contractant A demande à l'État contractant B de fournir le renseignement concernant certains cas ou questions ;
- **Automatiquement** – l'État contractant A transmet systématiquement les renseignements de certains types à l'État contractant B ;
- **Spontanément** – l'État contractant A transmet le renseignement à l'autre État contractant même sans demande du premier État, en supposant que le renseignement pourrait intéresser un autre État.

⁶⁴⁵ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. 2008 juillet. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 386.

La politique officielle de l'OCDE est d'encourager les États à utiliser non seulement chacun de ces types d'information, mais aussi de les combiner les uns avec les autres et avec les autres techniques de contrôle fiscal international :

- Un contrôle fiscal simultané ;
- Un contrôle fiscal à l'étranger ;
- Un échange de renseignement portant sur l'ensemble de secteur.

853. La convention modèle de l'OCDE oblige les États membres à respecter la confidentialité de l'information reçue. Les standards des normes internes concernant la confidentialité de l'information applicable à l'information fiscale doivent être aussi appliqués pour l'information reçue en utilisant les dispositions concernant les échanges de l'information.

854. La convention (et le commentaire) modèle de l'OCDE donne une liste finie des personnes ayant le droit d'accès à l'information reçue en utilisant les dispositions concernant les échanges de l'information :

- Les autorités fiscales elles-mêmes (et les autres organismes compétents pour administrer, calculer et recouvrer les impôts) ;
- Les autorités compétentes pour contrôler le fonctionnement des administrations fiscales ;
- Dans certains cas (en commentaire, l'OCDE propose dans ce cas d'ajouter une phrase au paragraphe 2 de l'article 26) – aux autorités administratives (compétentes, par exemple pour lutter contre le blanchiment d'argent).

La communication de l'information reçue en utilisant les dispositions des échanges de l'information pourrait être transmise à une partie tierce seulement si l'administration fiscale qui a fourni une telle information donne son accord à cette communication.

855. L'OCDE souligne que l'État demandeur doit obtenir l'information demandée en utilisant les procédures du droit interne et la pratique administrative normale. Les États requis ne sont pas obligés d'aller au-delà de ces limites. D'un autre côté, selon l'approche officielle de l'OCDE⁶⁴⁶, les États ne peuvent pas refuser de fournir l'information à cause des dispositions de confidentialité. Bien qu'en principe la politique officielle de l'OCDE permet d'appliquer le principe de réciprocité, l'usage de ce principe (comme des tous les autres dispositions limitant l'effet des échanges de l'information) est très limité. Aussi, l'OCDE encourage les États membres à échanger l'information concernant même le secret des affaires.

⁶⁴⁶ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. 2008 juillet. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 390.

856. Deux types d'information sont considérés comme secrets « *par excellence* » par l'OCDE. D'abord, il s'agit des communications confidentielles entre l'avocat (ou un autre professionnel du droit) et son client. L'OCDE reconnaît la nécessité de garantir la confidentialité de ce type d'information et donc, dans ce but, propose une disposition spéciale à inclure au paragraphe 3 de l'article 26 :

A obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat, ou un autre représentant légal agréé, lorsque les communications sont :

- (i) Produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique, ou ;*
- (ii) Produites afin d'être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée.*

Un autre type d'information que l'OCDE permet de refuser de communiquer à l'autre État contractant, c'est l'information qui touche les intérêts vitaux de l'État lui-même (donc une communication contraire à l'ordre public)⁶⁴⁷. Mais, une telle disposition ne pourrait être utilisée que dans des cas extrêmes. Le commentaire donne deux exemples de ces « cas extrêmes » :

- Les cas où l'enquête fiscale dans l'État requis est motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses (par exemple, l'affaire de Khodorkovski en Russie);
- L'information détenue par les services secrets de l'État, donc sa divulgation est contraire à l'ordre public.

857. Le paragraphe 4 oblige les États contractants à fournir les renseignements, même si, pour l'application de sa propre législation, il n'en a pas besoin. Cette disposition veut assurer qu'on échangera l'information, même au cas où la législation nationale fiscale ou la pratique administrative d'un État demandé ne l'exige pas.

858. Le droit fiscal estonien. Le droit fiscal estonien contient le principe que toute information concernant le contribuable doit être considérée comme secrète⁶⁴⁸. Toutefois, la loi fiscale permet à l'administration fiscale de divulguer l'information fiscale, soit si le contribuable donne l'accord de divulguer, soit dans les situations prévues par la loi⁶⁴⁹. C'est-à-dire que l'information ne pourrait être divulguée que dans les cas où la loi le permet.

⁶⁴⁷ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. 2008 juillet. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 393.

⁶⁴⁸ Partie 1 de l'article 26 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

⁶⁴⁹ Partie 2 de l'article 26 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

859. La loi fiscale⁶⁵⁰ estonienne prévoit deux cas où l'administration a le droit de divulguer l'information à l'administration fiscale d'un pays étranger pratiquant le secret fiscal, même sans accord du contribuable :

- Pour les autorités fiscales étrangères en vertu d'un traité international ;
- Pour les autorités fiscales de l'Union Européenne en vertu des règles du droit de l'Union Européenne.

860. La loi fiscale permet à l'administration fiscale estonienne de demander l'assistance internationale professionnelle dans le cadre des accords internationaux, ainsi qu'en vertu du droit de l'Union Européenne⁶⁵¹. L'administration fiscale estonienne a aussi le droit d'échanger, automatiquement⁶⁵² ou spontanément⁶⁵³, l'information fiscale avec les autorités étrangères. La compétence de l'agence du gouvernement ainsi que les droits et obligations des participants doit être définie par le droit fiscal national⁶⁵⁴.

861. Donc, on peut constater, que, en principe, l'Estonie possède tous les droits nécessaires pour obtenir l'information fiscale des contribuables et des personnes tierces, ainsi que les droits suffisants pour échanger des renseignements fiscaux avec les autorités fiscales étrangères et obtenir l'information fiscale des institutions fiscales des pays étrangers. L'existence d'une base juridique nationale suffisante a été prouvée par les experts de l'OCDE⁶⁵⁵.

862. Toutefois, les échanges d'information fiscale sont subordonnés à la condition de l'existence d'un traité fiscal. En cas d'absence d'un traité, l'administration fiscale n'a aucun pouvoir concernant les échanges de renseignements. Sachant qu'il n'existe pas de convention fiscale avec la Russie, le problème de l'absence des échanges des renseignements fiscaux avec la Russie est très actuel.

863. Le droit letton. La loi fiscale lettonne oblige l'administration fiscale lettonne à échanger les renseignements fiscaux en vertu des traités internationaux ou du droit communautaire⁶⁵⁶. La loi fiscale oblige aussi les personnes tierces (y compris les établissements de crédit) à fournir toutes les informations, documents et explications concernant les obligations fiscales du contribuable⁶⁵⁷. La loi

⁶⁵⁰ Article 30 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

⁶⁵¹ Parties 1 et 2 de l'article 51 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

⁶⁵² Partie 2-1 de l'article 51 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

⁶⁵³ Partie 2-2 de l'article 51 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

⁶⁵⁴ Partie 3 de l'article 51 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

⁶⁵⁵ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Estonia 2011 Phase 1: Legal and Regulatory Framework.

http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en_21571361_43854757_47572803_1_1_1_1,00.html

⁶⁵⁶ Point 5 de la section 8 de la loi concernant l'administration fiscale (Law on the State Revenue Service) de la République de Lettonie.

⁶⁵⁷ Point 5 de la partie 1 de la section 10 de la loi concernant l'administration fiscale (Law on the State Revenue Service) de la République de Lettonie.

fiscale interdit aux fonctionnaires de l'administration fiscale de divulguer l'information liée au contribuable aux autres personnes, sauf une liste limitée d'autorités⁶⁵⁸. Toutefois, les échanges de renseignements fiscaux avec les autorités fiscales étrangères sont possibles en vertu des dispositions des traités internationaux⁶⁵⁹ ainsi qu'avec les autorités fiscales des États membres de l'UE en vertu des règles du droit communautaire⁶⁶⁰.

864. Donc, on peut constater que la base juridique du droit fiscal letton est suffisante pour des échanges effectifs de l'information fiscale. L'administration fiscale lettonne a tous les pouvoirs nécessaires pour obtenir l'information fiscale des tierces personnes. Le niveau de confidentialité est suffisant. Toutefois, les échanges d'information fiscale sont subordonnés à la condition de l'existence d'un traité fiscal.

865. Le droit lituanien. La coopération internationale de l'administration fiscale lituanienne, y compris pour les échanges de renseignements fiscaux, est exercée en vertu des traités internationaux⁶⁶¹. Si les dispositions du traité international ne prévoient pas d'autres règles, on échange l'information fiscale si la réciprocité d'une coopération est assurée et ces conditions sont remplies:

- L'assistance de l'administration fiscale est nécessaire⁶⁶²;
- On a la garantie que l'information sera utilisée seulement pour des buts fiscaux ou pour la prévention des délits fiscaux⁶⁶³;
- En cas de transmission de l'information, les intérêts légitimes de la République de Lituanie ou des personnes ne seront pas violés et le secret de l'État, le secret du service, le secret commercial, ou un autre secret protégé par les lois ne seront pas divulgués⁶⁶⁴;
- La confidentialité sera assurée⁶⁶⁵;
- L'institution demandeuse a déjà utilisé tous les moyens pour obtenir l'information demandée⁶⁶⁶.

Si l'administration fiscale lituanienne a refusé de fournir l'information demandée, on doit informer l'institution demandeuse et indiquer les raisons de refus⁶⁶⁷. L'administration fiscale

⁶⁵⁸ Partie 1 de l'article 22 de la loi sur les impôts (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁶⁵⁹ Partie 4 de la section 7 de la loi sur les impôts (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁶⁶⁰ Partie 1 de la section 18-1 de la loi sur les impôts (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁶⁶¹ Partie 1 de l'article 28, point 12 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁶² Point 1 de la partie 2 de l'article 28, point 12 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁶³ Point 2 de la partie 2 de l'article 28, point 12 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁶⁴ Point 3 de la partie 2 de l'article 28, point 12 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁶⁵ Point 4 de la partie 2 de l'article 28, point 12 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁶⁶ Point 5 de la partie 2 de l'article 28, point 12 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁶⁷ Partie 3 de l'article 28, point 12 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

lituanienne, quand elle va fournir l'information demandée, a les mêmes droits concernant les relations avec les contribuables et les personnes tierces comme il est prévu dans la loi fiscale⁶⁶⁸.

En coopération avec les autorités des autres pays de l'Union Européenne, on applique en principe les mêmes règles, sauf si le droit de l'Union Européenne le prévoit autrement⁶⁶⁹. La loi permet d'échanger avec les administrations fiscales toute l'information qui pourrait être utile pour calculer les impôts. On peut aussi exercer des demandes de ce type⁶⁷⁰:

- Echange sur demande;
- Echange automatique ;
- Echange spontané, dans ces cas :
 - a) L'impôt ne pourrait pas être payé ou être payé indûment ;
 - b) Le contribuable a le droit d'appliquer les dispositions les plus favorables et, en conséquence, l'impôt dû dans l'autre État membre pourrait être imposable ou le montant de l'impôt dû être augmenté ;
 - c) Les transactions sont exercées de manière que les transactions deviennent exonérées dans un ou plusieurs États membres ;
 - d) L'impôt pourrait ne pas être payé à cause de la distribution artificielle du bénéfice ;
 - e) L'information qui a été reçue d'une administration fiscale d'un État membre a aidé à obtenir une information nouvelle qui pourrait être utile à l'administration du pays membre qui a envoyé l'information
- Echanges en participant aux procédures fiscales communes.

866. L'administration fiscale lituanienne a le droit d'obtenir toute l'information nécessaire pour ses fonctions, des personnes tierces, y compris les établissements de crédit⁶⁷¹.

867. Donc, le droit fiscal lituanien prévoit les règles les plus détaillées des trois pays baltes pour des échanges de renseignements. Sachant qu'il n'est pas si facile de modifier le texte de la loi et que le monde des affaires (et des évasions fiscales) change toujours, on peut soulever la question de savoir si une telle pratique est logique. La meilleure pratique serait de donner plus de droits à l'autorité fiscale pour conclure des protocoles (mémoires, accords de coopération etc.) concernant la coopération internationale avec les autorités fiscales étrangères. Une telle possibilité permettrait de réagir plus vite aux changements du monde des affaires – on peut changer un tel accord de coopération par une simple correspondance des chefs des autorités sans intervention du Parlement. Donc, on

⁶⁶⁸ Partie 4 de l'article 28, point 12 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁶⁹ Partie 4 de l'article 29 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁷⁰ Partie 2 de l'article 29 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁷¹ Point 1 de la partie 1 de l'article 33 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

propose d'abroger les règles détaillées de la loi fiscale lituanienne et donner plus de droits à l'autorité fiscale lituanienne en matière de coopération internationale.

868. On peut conclure que le droit fiscal des trois pays baltes établit des règles suffisantes pour les échanges de l'information fiscale. Dans les trois pays, il existe le principe qu'on échange l'information fiscale en vertu des dispositions de la convention fiscale ou du droit de l'Union Européenne. Si les règles internationales ou communautaires prévoient les échanges d'information fiscale, les administrations fiscales ont tous les pouvoirs de réaliser effectivement cette obligation. Cela est prévu dans les lois fiscales de chaque pays.

869. Les règles du droit fiscal national estonien ont déjà été évaluées par les experts de l'OCDE⁶⁷² et ils ont constaté leur compatibilité avec les standards globaux. Sachant que les règles des deux autres pays baltes sont basées sur les mêmes principes, on peut estimer que les principes du droit fiscal national des trois pays baltes sont compatibles avec les standards de l'OCDE.

B. La question du secret bancaire dans les pays baltes

870. Le droit fiscal international contemporain souligne l'importance de pouvoir échanger avec les administrations fiscales étrangères l'information qui est considérée comme un secret bancaire. Le paragraphe 5 de la convention modèle de l'OCDE oblige les États contractants à transmettre l'information, même si l'information demandée est possédée par des tiers (intermédiaires financières, banques, etc.). Selon l'approche officielle de l'OCDE, le renseignement demandé doit être fourni même si, en vertu du droit national, il est considéré comme un secret commercial⁶⁷³. Cet article a provoqué beaucoup de discussions entre les grands pays de l'OCDE, et entre l'organisation elle-même d'une part, et les pays traditionnellement fidèles au secret bancaire (la Suisse, l'Autriche, le Luxembourg, le Liechtenstein) de l'autre côté. Comme le disent T. Anamourlis et L. Nethercott⁶⁷⁴, les dispositions du droit national concernant les secrets d'affaires sont parmi les raisons d'être des paradis fiscaux et donc elles servent beaucoup à l'évasion fiscale et même aux affaires criminelles. Comme mentionne J. Lasserre Capdeville⁶⁷⁵, l'obligation du secret bancaire semble revêtir un caractère essentiel lorsqu'une personne place une partie de son patrimoine en Suisse ou au Luxembourg afin d'échapper au contrôle de son administration fiscale nationale.

⁶⁷² Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Estonia 2011 Phase 1: Legal and Regulatory Framework.

http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en_21571361_43854757_47572803_1_1_1_1,00.html

⁶⁷³ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. 2008 juillet. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 396.

⁶⁷⁴ Tony Anamourlis and Les Nethercott. An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy. Bulletin for International Taxation. December 2009. P. 621.

⁶⁷⁵ Jérôme Lasserre Capdeville. Le secret bancaire. Etude de droit comparé. Université Paul Cézanne – Aix Marseille III. Faculté de Droit des Affaires. Tome I. Presses universitaires d'Aix –Marseille. 2006. P. 64.

Mais, d'un autre côté, la communauté internationale exerce une forte pression sur les pays traditionnellement fidèles au secret bancaire. On peut marquer déjà une première « victoire » contre le secret bancaire : la Suisse (place bancaire numéro 1 d'Europe) a révisé sa pratique d'échange des renseignements bancaires et, à partir du 13 mars 2009, a abandonné sa réserve sur le paragraphe 5 de l'article 26 des conventions fiscales concernant le privilège de secret bancaire et, depuis, l'administration fiscale suisse a les mains libres pour échanger aussi les renseignements bancaires. La nouvelle pratique suisse a été évaluée positivement par « *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*⁶⁷⁶ » de l'OCDE, bien que, comme le mentionne R. Heuberger et S. Oesterhelt⁶⁷⁷, il existe certaines limitations.

D'autre part, dans certaines juridictions, les administrations fiscales n'ont pas la possibilité de saisir l'établissement financier pour fournir l'information nécessaire à l'enquête fiscale (Liban⁶⁷⁸) ou la possibilité de l'opposabilité du secret bancaire vis-à-vis des autorités fiscales à propos de la qualité d'un délit soupçonné. En Suisse (avant la réforme), en cas d'escroquerie fiscale le secret bancaire pourrait être levé, mais on ne peut pas lever le secret bancaire dans le cas d'une simple évasion fiscale. En cas d'entraide internationale, la législation de Suisse ou du Luxembourg ne permet pas d'aller au-delà de ce que son droit interne lui permet d'obtenir lorsqu'il s'agit d'assurer le contrôle de l'assiette de ses propres impôts. Les administrations fiscales des pays où le secret bancaire n'est pas si large qu'au Liban, en Suisse ou au Luxembourg, ont normalement accès aux données bancaires en vertu de certaines procédures. Tel est le cas de l'Italie, où la *Corte Costituzionale* (la cour constitutionnelle italienne) a décidé que le droit de protéger sa vie privée et, notamment, le secret de ses affaires bancaires est subordonné à l'obligation de déclarer et payer dûment ses impôts, en vertu de sa capacité contributive⁶⁷⁹.

871. Le secret bancaire en droit lituanien. Il faut noter, que, en vertu du droit bancaire lituanien⁶⁸⁰, toute l'information liée avec le client d'une banque est un secret bancaire et la banque est obligée d'assurer la confidentialité d'une telle information.

872. Toutefois, le secret bancaire n'est pas absolu en droit lituanien. L'administration fiscale lituanienne a le droit d'obtenir toute l'information nécessaire pour ses fonctions, des personnes tierces,

⁶⁷⁶ Peer Review Report. Phase 1. Legal and Regulatory Framework. Switzerland. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. OCDE. June 2011.

⁶⁷⁷ Reto Heuberger et Stefan Oesterhelt. Switzerland to adopt OECD Standard on Exchange of information. European Taxation. February-March 2010. P. 64.

⁶⁷⁸ Paul G. Morcos. Le secret bancaire face à ses défis. Liban, France, Suisse, Luxembourg et Moyen-Orient. Editions juridiques. SADER. Bruylant. 2008. P. 326.

⁶⁷⁹ Maria Vittoria Serrano. La tutela del contribuente nelle indagini bancarie. Collana di Diritto Tributario diretta da Luigi Ferlazzo Natoli. Università degli studi di Messina, Facoltà di economia, dipartimento di scienze economiche finanziarie, sociali ambientali e territoriali. Edizioni Dr. Antnino Sfameni. Messina 2003. P. 38.

⁶⁸⁰ L'article 55 de la loi sur les banques de la Lituanie, VŽ-2004, N° 54-1832.

y compris les établissements de crédit⁶⁸¹. Donc, l'administration fiscale peut demander à l'établissement de crédit de fournir une information faisant partie du secret bancaire, à condition que cela soit nécessaire pour exercer les fonctions de l'administration fiscale.

873. Une des fonctions de l'administration fiscale est la coopération internationale avec les administrations fiscales des pays étrangers. Toutefois, les échanges de l'information fiscale avec les pays étrangers sont réglés par les conventions fiscales ou par les dispositions du droit de l'Union Européenne. C'est-à-dire que, jusqu'au 1^{er} janvier 2013 (la date d'entrée en vigueur de la directive 2011/16) la Lituanie avait une possibilité légitime de refuser de fournir l'information faisant partie du secret bancaire aux autorités fiscales d'autres pays membres de l'UE, si les conventions fiscales ne le prévoyaient pas autrement. La possibilité de refuser de fournir une telle information aux autres pays (qui ne sont pas membres de l'UE) dépend des conventions fiscales.

874. Le droit fiscal estonien. La loi fiscale estonienne stipule que toute information concernant le contribuable doit être considérée comme secrète⁶⁸². C'est-à-dire que l'information ne pourrait être divulguée que dans les cas où la loi le permet. Aussi, l'administration fiscale estonienne a le droit d'obtenir l'information nécessaire des personnes tierces, y compris les établissements de crédit⁶⁸³.

875. Donc, on peut constater, que, en principe, l'Estonie possède tous les droits nécessaires pour obtenir l'information fiscale des contribuables et des personnes tierces, y compris des établissements de crédit, ainsi que les droits suffisants pour échanger des renseignements fiscaux avec les autorités fiscales étrangères et obtenir l'information fiscale des institutions fiscales des pays étrangers. L'existence d'une base juridique nationale suffisante a été prouvée par les experts de l'OCDE⁶⁸⁴.

876. Toutefois, les possibilités d'échange d'informations secrètes (y compris une information faisant partie du secret bancaire) avec les administrations fiscales des pays étrangers dépendent du contenu des dispositions des conventions fiscales ou des dispositions du droit de l'Union Européenne.

877. Le droit letton. La loi fiscale lettonne permet, comme dans les autres pays baltes, à l'administration fiscale d'obtenir toute l'information qui est nécessaire pour ses fonctions. Donc, en principe, l'administration fiscale lettonne peut demander à l'établissement de crédit de fournir toute l'information, y compris une information faisant partie du secret bancaire, à condition que cela soit nécessaire pour exercer les fonctions de l'administration fiscale.

⁶⁸¹ Point 1 de la partie 1 de l'article 33 de la loi sur l'administration des impôts de la République de Lituanie.

⁶⁸² Partie 1 de l'article 26 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

⁶⁸³ Partie 1 de l'article 61 de l'acte de la fiscalité (taxation act) de la République d'Estonie.

⁶⁸⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Estonia 2011 Phase 1: Legal and Regulatory Framework.

http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en_21571361_43854757_47572803_1_1_1_1,00.html

878. Toutefois, toute l'information concernant les contribuables (y compris l'information faisant partie d'un secret bancaire) est considérée comme secrète par la loi fiscale lettone. Une telle information pourrait pourtant être échangée avec les autres pays étrangers, si cela est prévu par les conventions fiscales.

879. Donc, en vertu des principes du droit fiscal interne des pays baltes, l'échange avec les administrations fiscales des pays étrangers d'une information faisant partie du secret bancaire est possible à condition que cela soit prévu par le traité international ou dans les mesures du droit européen. Il reste donc à vérifier si les dispositions des conventions le prévoient.

§ 2. Les principes des échanges de l'information en droit fiscal conventionnelle des pays baltes

880. On a constaté que le droit fiscal interne des trois pays baltes permet, en principe, l'échanger l'information fiscale avec les administrations fiscales des autres pays. Toutefois, les échanges sont subordonnés à la condition de l'existence des dispositions nécessaires dans les conventions fiscales. Pour cette raison, on va d'abord analyser les tendances générales du droit conventionnel des pays baltes en matière d'échange des renseignements fiscaux.

881. L'information faisant partie d'un secret bancaire est considérée comme secrète dans les trois pays baltes. La divulgation d'une telle information n'est, en principe, possible qu'au cas où la divulgation d'une telle information est expressivement prévue par les dispositions de la convention fiscale. Donc il faut examiner si la divulgation d'une information faisant partie d'un secret bancaire est prévue par les conventions fiscales des pays baltes.

A. Les tendances générales

882. Comme la plupart des dispositions conventionnelles, les règles d'échange de l'information dans les conventions fiscales conclues par les pays baltes sont inspirées par la convention modèle.

883. Il est intéressant de noter que les conventions estoniennes avec les Emirats Arabes Unis, Jersey et l'Île de Man prévoient même l'échange de l'information faisant partie d'un secret bancaire. Selon les dispositions de ces conventions, la protection du secret bancaire par les lois nationales n'est pas un motif légitime de refus de l'échange.

884. Le principe le plus important du droit fiscal international est codifié dans la première phrase du paragraphe premier de l'article 26 de la convention modèle :

*Les autorités compétentes de l'État contractant échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention...*⁶⁸⁵.

885. Comme on l'a déjà noté, l'idée de l'OCDE est de créer les règles les plus larges possibles couvrant la plupart des situations possibles. L'OCDE encourage à interpréter les dispositions concernant les échanges des renseignements fiscaux de la manière plus large possible.

886. Dans la plus grande partie des conventions fiscales des pays baltes, le paragraphe 1 de l'article concernant les échanges de l'information est modifié :

The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information <u>as is necessary</u> {United States - relevant} {Switzerland - being information which is at their disposal under their respective taxation laws in the normal course of administration} for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning <u>taxes covered by the Convention</u> insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by <u>Article 1</u> {Bulgaria, Belgium - and 2}.	Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements <u>nécessaires</u> {Etats Unis - pertinentes} {Suisse – qui sont à leur disposition en vertu de leur législation fiscale respective dans le cours normal de l'administration} pour appliquer les dispositions de la présente Convention, ou celles de la législation interne des Etats contractants relative <u>aux impôts visés par la Convention</u> , dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint <u>par l'article 1er</u> {Bulgarie, Belgique - et 2}.
--	--

887. On peut constater deux restrictions. D'abord, on limite les échanges à l'information qui est considérée comme „nécessaire“. Le mot „nécessaire“ doit être interprété comme interdisant „d'aller à la pêche aux renseignements“ ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. C'est la même interprétation que celle proposée par le commentaire de la convention modèle.

888. Une autre restriction, c'est qu'on limite les échanges d'information par les impôts énumérés dans la convention. Cela peut être un problème si on décide d'introduire de nouveaux impôts après l'entrée en vigueur de la convention. Pour une raison de simplicité, on propose de ne pas limiter les échanges des renseignements fiscaux aux impôts qui sont énumérés dans la convention. Une formulation plus flexible donnerait aux administrations fiscales la possibilité d'échanger l'information concernant les impôts introduits après l'entrée en vigueur de la convention fiscale.

B. Les problèmes d'échange de l'information faisant partie du secret bancaire dans les conventions fiscales des pays baltes

889. L'information faisant partie d'un secret bancaire est protégée par des dispositions spéciales dans chacun des pays baltes. L'échange d'une telle information avec les administrations

⁶⁸⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 17 July 2008. OECD Committee on Fiscal Affairs.

fiscales des pays étrangers n'est possible que si cela est expressivement prévu par les dispositions de la convention fiscale avec les pays concernés.

890. L'OCDE encourage l'échange de l'information faisant partie du secret bancaire entre les administrations fiscales. Le paragraphe 5 de la convention modèle exclut le fait que l'information demandée est considérée comme un secret bancaire dans le droit d'un pays comme un motif légitime de refus.

891. Dans la grande partie des conventions conclues par les pays baltes (y compris la plupart des pays de l'Union Européenne ainsi que de l'ex Union Soviétique), les paragraphes 4 et 5 de la convention modèle de l'OCDE sont absents. Cela veut dire que les pays baltes peuvent refuser de fournir l'information faisant partie d'un secret bancaire en motivant que cela n'est pas permis par les mesures du droit interne.

892. Le paragraphe 4 prévoit que l'information demandée doit être fournie au pays demandeur, même si cette information n'est pas nécessaire pour les besoins de l'administration du pays concerné en appliquant ses propres lois fiscales. L'absence du paragraphe 4 rend aussi plus difficile la coopération internationale effective des administrations fiscales des pays baltes.

893. Les conventions fiscales des pays baltes, bien qu'elles soient basées sur la convention modèle de l'OCDE, ne sont pas suffisantes pour assurer les échanges effectifs de l'information fiscale. Sachant que le droit fiscal interne de chaque pays balte établit le principe qu'on échange l'information fiscale en vertu des règles du droit fiscal international et communautaire et que, dans la grande partie des conventions, les paragraphes 4 et 5 de la convention modèle de l'OCDE concernant les règles de l'information faisant partie du secret bancaire sont absents, **les règles conventionnelles du droit fiscal des pays baltes** (qui sont applicables en même temps que les règles du droit fiscal national) **ne sont pas suffisantes pour assurer les échanges effectifs des renseignements fiscaux**. Il ne faut pas oublier que le droit fiscal des pays baltes interdit à l'administration fiscale de divulguer aux autorités fiscales des pays étrangers et des pays membres de l'UE des informations confidentielles, y compris une information qui est considérée comme un secret bancaire, si le droit fiscal international ou communautaire ne le prévoit pas autrement. L'existence d'un tel problème en droit fiscal estonien est confirmée par les experts de l'OCDE⁶⁸⁶. Toutefois, même après une telle constatation les pays baltes s'abstiennent d'inclure des dispositions concernant les échanges des renseignements bancaires dans les conventions récemment conclues, par exemple la convention entre le Mexique et la Lettonie conclue en avril 2012). Sachant que la coopération internationale des administrations fiscales est réglée dans le

⁶⁸⁶ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Estonia 2011 Phase 1: Legal and Regulatory Framework.
http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en_21571361_43854757_47572803_1_1_1_1,00.html

droit fiscal des trois pays baltes en vertu des mêmes principes et de règles analogues, on peut constater que le droit fiscal letton et lituanien en matière d'échange d'information fiscale n'est pas compatible avec les principes de l'OCDE.

894. On peut conclure que les règles du droit fiscal des pays baltes (les dispositions conventionnelles et nationales) ne sont pas compatibles avec le principe que les administrations fiscales doivent avoir les mesures effectives des échanges des renseignements fiscaux, y compris l'information faisant partie du secret bancaire. Le droit lituanien prévoit les dispositions les plus restrictives des trois pays baltes. En vertu du droit fiscal des pays baltes, on ne peut pas divulguer une information secrète (y compris le secret bancaire), si le droit fiscal international et communautaire ne le prévoit pas autrement. Et la grande partie des conventions n'assurent pas à l'administration fiscale le droit de divulguer cette information pour les partenaires étrangers. Toutefois, la grande partie des conventions ne prévoit pas la possibilité des échanges d'informations faisant partie d'un secret bancaire, parce que la protection stricte d'un secret bancaire n'est pas exclue comme motif légitime de refus. Il est intéressant de noter, qu'aucune convention avec la Russie ainsi qu'avec la plupart des partenaires économiques les plus importants ne prévoit de règles des échanges d'informations faisant partie du secret bancaire. Cela fait que les pays baltes sont devenus pour la clientèle russe une place attractive pour les services bancaires. D'un autre côté, les conventions estoniennes avec les Emirats Arabes Unis, Jersey et l'Ile de Man excluent le secret bancaire comme un motif légitime de refus de fournir l'information fiscale à l'administration fiscale d'un autre pays contractant.

Un tel niveau de coopération n'est pas suffisant pour les standards contemporains. On peut proposer pour les trois pays baltes de faire ces pas :

- Changer la législation interne, et prévoir dans la législation future que l'administration fiscale a le droit d'échanger les renseignements fiscaux ;
- Renégocier les conventions fiscales qui ne prévoient pas la possibilité des échanges d'information faisant partie du secret bancaire et formuler ces dispositions en vertu de la convention modèle de l'OCDE (les paragraphes 4 et 5 de l'article 26).

D'un autre côté, on peut noter un certain niveau de progrès en matière d'échange des informations fiscales. Comme il était marqué dans le rapport des experts de l'OCDE⁶⁸⁷, en droit lituanien, l'absence de dispositions contractuelles (le paragraphe 5 de l'article 26) n'est pas considéré automatiquement. D'autre part, l'information fiscale est échangée en vertu du principe de la

⁶⁸⁷ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Lithuania 2013 Phase 1: Legal and Regulatory Framework. http://www.eoi-tax.org/peer_reviews/13039fa0718e1c235ad431c113dfc268

réciprocité. La réciprocité de la coopération en droit lituanien est évaluée en prenant en considération tout le contexte de la coopération, et non seulement les dispositions du traité.

Section 2. La coopération européenne en matière fiscale et les pays baltes

895. La coopération internationale entre les administrations fiscales est réglée non seulement par les principes du droit fiscal international, mais aussi par les dispositions du droit de l'Union Européenne. Selon Ben J.M. Terra et Peter J. Wattel⁶⁸⁸, l'Union Européenne non seulement a libéralisé le mouvement du capital, des personnes, des marchandises et des services, mais aussi les libertés communautaires fondamentales serviraient pour la planification fiscale, l'évasion ou la fraude fiscale, s'il n'y avait pas de coopération étroite entre les États membres en matière fiscale.

896. Le droit de l'Union Européenne établit les règles assez concrètes de la coopération entre les administrations fiscales des différents pays membres. Pour cette raison, on va étudier d'abord la compatibilité du droit fiscal des pays baltes avec les principes du droit de l'Union Européenne de la coopération des administrations fiscales des différents pays membres.

897. Ensuite, il ne faut pas oublier que la jurisprudence et les événements récents ont découvert certaines limites et problèmes du droit de l'Union Européenne. Le paragraphe deux est consacré à étudier, comment ces problèmes du droit de l'Union Européenne influencent le droit des pays baltes. Finalement, on va développer des propositions, comment les dispositions nationales et du droit de l'Union Européenne pourraient être modifiés.

§ 1. La compatibilité du droit fiscal des pays baltes avec les principes du droit de l'Union Européenne de la coopération des administrations fiscales

898. Pour comprendre comment les principes du droit de l'Union Européenne en matière de la coopération intracommunautaire des administrations fiscales des pays différentes influencent le droit des pays baltes, il faut d'abord analyser le contenu et les limites de ces principes. Ensuite, on va examiner la question problématique de la compatibilité du droit fiscal des pays baltes avec ces principes.

A. Les principes du droit de l'Union Européenne concernant la coopération entre les administrations fiscales

⁶⁸⁸ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel. *European Tax Law*. Fourth Edition. Kluwer Law International. P. 675.

899. Un des plus importants instruments du droit de l'Union Européenne en matière de coopération intracommunautaire entre les administrations fiscales des différents pays membres actuellement (décembre 2012) en vigueur est la directive 77/799⁶⁸⁹. Le but de la directive est formulé dans le point six du préambule :

considérant que les États membres doivent échanger, même sans demande, toute information qui paraît utile pour l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune, en particulier dans les cas où apparaît un transfert fictif de bénéfices entre des entreprises situées dans des États membres différents, ou lorsque de telles transactions entre des entreprises situées dans deux États membres sont effectuées par l'intermédiaire d'un troisième pays en vue de bénéficier d'avantages fiscaux, ou encore lorsque l'impôt a été ou peut être élué pour une raison ou l'autre ;

900. Comme le mentionne S. J. C. Hemels⁶⁹⁰, on peut identifier deux objectifs de la directive :

- a. Combattre l'évasion fiscale et la fraude fiscale ;
- b. Avoir la possibilité d'une évaluation correcte de l'assiette de l'impôt.

901. La directive oblige les États membres à échanger l'information nécessaire afin d'évaluer l'impôt dû⁶⁹¹. La directive donne aussi la liste indicative des impôts sur lesquels les renseignements pourraient être échangés⁶⁹². La directive prévoit trois types d'échanges du renseignement fiscal :

- a. Echange sur demande⁶⁹³ ;
- b. Echange automatique⁶⁹⁴ ;
- c. Echange spontané⁶⁹⁵.

La directive garantit aussi que la demande d'information sera remplie pendant le délai raisonnable⁶⁹⁶. D'un autre côté, à la différence d'autres secteurs de coopération européenne, aucun délai concret n'est prévu. L'article 5 oblige seulement les autorités fiscales des États membres à

⁶⁸⁹ La directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance. JO L 336 du 27.12.1977, p. 15

⁶⁹⁰ S. J.C. Hemels. The ECJ and the Mutual Assistance Directive.

<http://repub.eur.nl/res/pub/23047/Paper%20on%20ECJ-Sigrit%20Hemels.pdf>

⁶⁹¹ Partie 1 de l'article 1 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance. JO L 336 du 27.12.1977, p. 15

⁶⁹² Parties 3 et 4 de l'article 1 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance. JO L 336 du 27.12.1977, p. 15

⁶⁹³ Article 2 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

⁶⁹⁴ Article 3 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

⁶⁹⁵ Article 4 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

⁶⁹⁶ Article 5 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

transmettre l'information demandée « le plus rapidement possible » ou, en cas d'obstacles à transmettre l'information demandée, à informer sans délai sur ces obstacles. On peut citer comme exemple le secteur des assurances où les directives⁶⁹⁷ en vigueur et les protocoles⁶⁹⁸ (les documents qui expliquent les dispositions générales des directives d'assurance et établissent les règles plus concrètes de l'échange d'information sur la surveillance d'assurance) prévoient des délais très concrets pour chaque type de demande ainsi que les formes (souvent- en tables), comment l'information nécessaire doit être échangée entre les autorités compétentes. Du point de vue pratique, cela facilite beaucoup les processus d'échanges d'information demandés. On peut proposer aux institutions communautaires de modifier l'article 5 de la directive 77/799 en prévoyant un délai concret de réponse ainsi que de créer un guide pratique des échanges de renseignement en matière fiscale où on pourrait donner des règles pratiques sur la façon dont il faudrait traiter certains types de demandes.

La directive prévoit aussi que les informations reçues en appliquant les dispositions de cette directive doivent être considérées comme confidentielles⁶⁹⁹. Pour définir la notion de confidentialité, on applique la formule utilisée dans le droit international concernant les échanges de l'information – « *Toutes les informations* {qui sont reçues en appliquant les dispositions de cette directive} *sont tenues secrètes, de la même manière que les informations recueillies en application de sa législation nationale*⁷⁰⁰ ». Si la législation interne de l'État qui fournit l'information le permet, cet État peut donner son accord pour utiliser l'information pour d'autres fins⁷⁰¹. Avec l'accord de l'État qui fournit l'information, l'État qui a reçu l'information peut la transmettre à un autre État membre⁷⁰².

902. La directive prévoit aussi certaines limites à l'obligation de fournir l'information fiscale. Les États membres ne sont pas obligés de fournir l'information demandée, si cela est contraire à leur législation ou à leurs pratiques administratives⁷⁰³. Dans le contexte actuel de l'Union Européenne, cela touche d'abord le Luxembourg où la législation en vigueur prévoit le secret bancaire⁷⁰⁴. Donc, l'article 8 de la directive prévoit une possibilité de refus du Luxembourg à la demande d'échange

⁶⁹⁷ Directive 2002/83/CE du Parlement Européen et du Conseil du 5 novembre 2002 concernant l'assurance directe sur la vie. JO L 345 du 19.12.2002, p. 1.

⁶⁹⁸ Les textes du protocole du Luxembourg et des annexes sont accessibles publiquement en ligne <https://eiopa.europa.eu/publications/protocols/index.html>

⁶⁹⁹ Article 7 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

⁷⁰⁰ Partie 1 de l'article 7 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

⁷⁰¹ Partie 3 de l'article 7 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

⁷⁰² Partie 4 de l'article 7 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

⁷⁰³ Article 8 de la directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

⁷⁰⁴ L'article 458 du code pénal du Grand-Duché de Luxembourg. Accès public: http://www.legilux.public.lu/leg/textescoordonnes/codes/code_penal/cp_L2T08.pdf

d'information fiscale des autres pays membres. Du fait que la législation luxembourgeoise prévoit l'opposabilité du secret bancaire à un tel type de demandes, le Grand Duché avait la possibilité légale de refuser de fournir l'information fiscale demandée.

903. Ni les États membres, ni les institutions européennes n'étaient satisfaits du fonctionnement de la directive 77/799. En 2009, la Commission européenne a publié un document où est présenté son point de vue sur les échanges et l'information fiscale dans l'avenir⁷⁰⁵. Dans ce document, la Commission européenne a proposé de réformer profondément la directive 77/799.

904. La directive 2011/16⁷⁰⁶ doit abroger la directive 77/799 et établir les nouvelles règles des échanges de l'information à partir du 1^{er} janvier 2013. On peut noter certaines nouveautés, en comparaison avec les dispositions de la directive 77/799 :

- **Champs d'application** – contrairement aux dispositions de la directive 77/799, la directive 2011/16 n'énumère pas les impôts, mais donne une règle générale, que les dispositions de la directive sont applicables à tous les types d'impôts et taxes, sauf la TVA, les douanes, les accises et les cotisations sociales obligatoires⁷⁰⁷ ;
- **Nouvelle conception des relations entre les administrations fiscales** – l'obligation pour chaque État membre de désigner un bureau central de liaison, la possibilité de désigner un service de liaison ou un fonctionnaire compétent⁷⁰⁸ ;
- **Nouvelle conception de l'échange automatique et obligatoire** – à partir du 1^{er} janvier 2014, les administrations fiscales seront obligées d'échanger certaines données⁷⁰⁹ ;
- **Délais** - contrairement aux dispositions de la directive 77/799, la directive 2011/16 prévoit des délais concrets de l'échange de l'information⁷¹⁰ ;
- **Nouvelles mesures pour participer aux enquêtes administratives et être présent dans les bureaux administratifs** - contrairement aux dispositions de la directive 77/799, la directive 2011/16 prévoit des mesures pour les agents de l'administration requérante à *être présents dans les bureaux où les autorités administratives de l'État*

⁷⁰⁵ Commission of the European Communities. Brussels, 28.4.2009 COM (2009) 201 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee. Promoting Good Governance in Tax Matters.

⁷⁰⁶ Directive 2011/16/ue du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1.

⁷⁰⁷ Directive 2011/16/ue du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 2.

⁷⁰⁸ Directive 2011/16/ue du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 4.

⁷⁰⁹ Directive 2011/16/ue du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 4.

⁷¹⁰ Directive 2011/16/ue du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Articles 7 et 10.

*membre requis exécutent leurs tâches ou assister aux enquêtes administratives réalisées sur le territoire de l'État membre requis*⁷¹¹.

- **Nouvelles dispositions permettant d'exercer les contrôles simultanés**⁷¹² ;
- **L'exclusion du secret bancaire comme un motif légitime d'un refus de communication de l'information fiscale**⁷¹³ ;
- **L'application de la clause de la nation la plus favorisée** – si un État membre applique des dispositions prévoyant une coopération plus étroite avec le pays tiers, l'État membre ne peut pas refuser un tel niveau de coopération avec les autres États membres⁷¹⁴ ;
- **Possibilité d'échanger les données reçus d'un pays tiers** – si le traité avec le pays tiers le permet, l'État membre peut échanger l'information fiscale reçue d'un pays tiers avec les autres membres de l'UE⁷¹⁵ ;
- **Etablissement d'un certain outil informatique pour les échanges** – on a établi un outil informatique (réseau CCN) pour les échanges⁷¹⁶.

905. Il faudrait souligner qu'à partir du 1^{er} janvier 2013 (date d'entrée en vigueur de la directive 2011/16), un des principes de la coopération intracommunautaire en matière fiscale sera modifié. La protection d'un secret bancaire par le droit national ne sera plus acceptée comme motif légitime du refus de fournir l'information demandée. Les pays traditionnellement fidèles au secret bancaire devront, à partir de cette date, changer leur politique de la coopération fiscale intracommunautaire. Le Luxembourg et les pays baltes devront fournir les renseignements fiscaux, même si, en vertu des dispositions du droit interne, une telle information est protégée comme un secret bancaire.

906. Toutefois, la directive ne va pas changer les principes de la coopération en matière fiscale avec les pays tiers. Le secret bancaire restera un motif légitime de refus de fournir l'information fiscale demandée, si la convention fiscale en vigueur ne prévoit pas autrement.

⁷¹¹ Directive 2011/16/UE du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 11.

⁷¹² Directive 2011/16/UE du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 12.

⁷¹³ Directive 2011/16/ UE du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 18, partie 2.

⁷¹⁴ Directive 2011/16/ UE du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 19.

⁷¹⁵ Directive 2011/16/ UE du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 24.

⁷¹⁶ Directive 2011/16/ UE du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO. 11.3.2011, L 64/1. Article 21.

907. La directive 2011/16 est un grand pas en avant par comparaison avec les dispositions de la directive 77/799. Mais, d'un autre côté, car, actuellement, les dispositions de la directive 2011/16 ne sont pas encore applicables en pratique, on ne peut pas vérifier si ces dispositions facilitent vraiment en réalité les échanges de l'information fiscale.

908. Dans la section 1 on a constaté les limites des échanges de l'information fiscale faisant partie d'un secret bancaire dans le droit fiscal des pays baltes. Il faut vérifier si un tel problème est compatible avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

B. La compatibilité du principe du secret bancaire dans les pays baltes avec les exigences du droit de l'Union Européenne

909. On a déjà constaté que, en vertu du droit bancaire lituanien⁷¹⁷, toute l'information liée avec le client d'une banque est un secret bancaire et la banque est obligée d'assurer la confidentialité d'une telle information. En vertu de la loi fiscale, une information confidentielle ne pourrait être divulguée à une autorité fiscale d'un pays étranger que si les échanges d'information fiscale sont prévus par le traité international ou par les dispositions du droit de l'Union Européenne.

910. En droit letton et estonien, les principes de l'échange de l'information fiscale applicables sont en principe analogues à ceux du droit lituanien. On ne peut fournir une information fiscale (qui est considérée comme une information secrète) que dans les cas prévues par les conventions fiscales ou par les dispositions du droit de l'Union Européenne.

911. La directive 77/779 prévoit le secret bancaire comme un motif légitime de refus à fournir l'information. Donc, les pays baltes étaient libres de refuser les échanges d'une telle information en la motivant par la protection du secret bancaire. Sachant que les dispositions de la plupart des conventions fiscales conclues avec les autres pays membres ne prévoient généralement pas la possibilité d'échanger le secret bancaire, en réalité on n'échange pas de secret bancaire avec les autres pays de l'Union Européenne. Avec Chypre, il n'existe pas de convention déjà en vigueur, donc, il n'existe pas non plus de possibilité d'échanger des informations faisant partie du secret bancaire.

912. Jusqu'au 1^{er} janvier 2013 (date d'entrée en vigueur de la directive 2011/16) les pays baltes auront une possibilité légitime de refuser de fournir aux autorités fiscales d'autres pays membres de l'UE une information faisant partie du secret bancaire, si les conventions fiscales ne le prévoient pas autrement. Les dispositions de la directive 77/779 prévoient le secret bancaire comme un motif légitime de refus à fournir l'information fiscale demandée.

⁷¹⁷ L'article 55 de la loi sur les banques de la Lituanie, VŽ-2004, N° 54-1832.

913. Toutefois, à partir du 1^{er} janvier 2013, la directive 2011/16 est entrée en vigueur. La nouvelle directive exclut la protection du secret bancaire comme un motif légitime de refus à fournir l'information fiscale. Chaque pays membre de l'Union Européenne (y compris les pays baltes) devra sans retard transposer correctement cette disposition dans son droit interne. Sachant que, dans le droit fiscal des pays baltes, les questions de la coopération internationale sont réglées par la loi, il faudra modifier les textes de la loi. Il faudra prévoir expressément, que les administrations fiscales ne peuvent pas refuser de fournir l'information fiscale à l'administration d'un autre pays membre en motivant ce refus par la protection du secret bancaire. Les nouveaux textes devront entrer en vigueur le 1^{er} janvier. Un défaut de transposition à cette date sera automatiquement considéré comme une violation du droit de l'Union Européenne et entraînera les sanctions prévues par le droit de l'Union Européenne.

914. La possibilité de refuser de fournir une telle information aux pays tiers (qui ne sont pas membres de l'UE) n'est pas réglée par le droit de l'Union Européenne. Les règles de l'échange d'information fiscale dépendent des dispositions de la convention fiscale conclue avec le pays demandeur. Donc, le refus de fournir une information faisant partie du secret bancaire à l'administration fiscale d'un pays tiers au motif que cela n'est pas prévu par les dispositions des lois nationales (ou que le droit national ne permet pas de divulguer le secret bancaire) ne serait pas considéré comme une violation du droit de l'Union Européenne même après l'entrée en vigueur de la directive 2011/16.

915. Les principes de la coopération intracommunautaire entre les administrations fiscales des différents pays ont été largement inspirés par les principes de la coopération internationale (la convention de l'OCDE et son commentaire). Toutefois, à partir du 1^{er} janvier 2013, les règles du droit de l'Union Européenne en matière de coopération entre les administrations fiscales seront profondément révisées, un des plus grands changements étant les règles différentes concernant le secret bancaire. La protection du secret bancaire ne sera plus un motif légitime de refus à fournir l'information fiscale demandée à l'administration fiscale de l'autre pays membre.

916. Le droit fiscal des pays baltes (les règles du droit fiscal national applicables ensemble avec les dispositions conventionnelles) empêche souvent les échanges avec la plupart des autres pays membres à cause de l'absence d'un paragraphe 5 dans les conventions fiscales. Une telle réglementation n'est pas contraire à l'esprit de la directive 77/799.

917. Toutefois, à partir du 1^{er} janvier 2013, les nouveaux principes de la coopération intracommunautaire entre les administrations fiscales des différents pays membres entreront en vigueur. Un de ces nouveaux principes – le secret bancaire ne sera plus considéré comme un motif légitime de refus à fournir l'information fiscale.

918. Tous les pays membres devront transposer ces nouveaux principes du droit de l'Union Européenne dans leur droit national. Les lois fiscales des trois pays baltes devront être modifiées, sachant que les questions de la coopération internationale des administrations fiscales sont réglées par la loi. Le défaut de transposition à la date d'entrée en vigueur sera considéré comme une violation du droit de l'Union Européenne et entraînerait des sanctions.

919. A l'heure actuelle (printemps 2013), les dispositions du droit fiscal interne prévoient qu'on échange les renseignements fiscaux avec les autorités compétentes des autres pays membres de l'Union Européenne en vertu des dispositions du droit européen. Toutefois, seul le droit lituanien prévoit le principe de l'inopposabilité du secret bancaire aux échanges fiscaux⁷¹⁸. D'autre part, les pays membres sont libres de choisir la forme de transposition des directives dans leur droit interne. Ils doivent seulement atteindre le résultat requis par la directive. Donc, sachant que les dispositions de la directive sont entrées en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2013, il est encore trop tôt pour évaluer si, en pratique, les pays baltes respectent le principe de l'inopposabilité du secret bancaire aux échanges de l'information fiscale dans le cadre de la coopération avec les autorités fiscales des autres pays membres de l'Union Européenne.

§ 2. Les problèmes actuels de la coopération européenne en matière fiscale et le droit des pays baltes

920. L'analyse des dispositions du droit de l'Union Européenne en matière de coopération entre les administrations fiscales des différents pays membres ne serait pas complète si on n'analysait pas les problèmes actuels d'une telle coopération. On peut souligner les questions problématiques de la coopération avec les pays de l'Espace Economique Européen d'un côté et, d'autre part, la question de la protection des droits de l'homme dans le contexte de la coopération internationale des administrations fiscales.

A. Les problèmes de la coopération avec les pays de l'Espace Economique Européen et le droit des pays baltes

921. Les pays membres de l'Union Européenne sont étroitement liés avec trois autres pays européens – Norvège, Islande et Liechtenstein - par l'accord de l'Espace Economique Européen. La

⁷¹⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl abipusės pagalbos ir keitimosi mokesčine informacija su Europos Sąjungos valstybių narių kompetentingomis institucijomis taisyklių patvirtinimo. 2012 m. gruodžio 18 d. Nr. VA-114. Vilnius. P. 35. (*L'ordre du directeur général de l'administration fiscale concernant les échanges des renseignements fiscaux*).

pratique jurisprudentielle de la Cour de Justice de l'Union Européenne oblige à appliquer le même standard de libre circulation du capital entre les pays membres de l'UE et les pays membres de l'EEE.

922. Dans l'arrêt *Commission contre Italie C-570/07*⁷¹⁹, l'avocate générale Juliane Kokott dans ses conclusions a constaté que l'Italie a violé le droit communautaire vis-à-vis des autres États membres de l'EEE. Concernant la violation du traité de l'EEE, elle a constaté :

*Récemment encore, la Cour a confirmé que l'article 40 de l'accord sur l'EEE revêt la même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE. Partant, les restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants des États parties à l'accord sur l'EEE doivent être appréciées suivant les mêmes critères que des mesures équivalentes prises dans le contexte intracommunautaire*⁷²⁰.

923. La Cour de Justice de l'Union Européenne a pris, en principe, l'approche proposée par l'avocate générale. Concernant l'application de la liberté de circulation de capitaux entre les États de l'EEE, la Cour a constaté :

*Il en résulte que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII dudit accord, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE*⁷²¹....

*Par suite et pour les motifs exposés lors de l'examen du recours au regard de l'article 56, paragraphe 1, CE, il y a lieu de considérer que le traitement moins favorable auquel la législation italienne soumet les dividendes distribués à des sociétés établies dans les États parties à l'accord EEE constitue une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 40 de l'accord EEE*⁷²².

924. Toutefois, il n'existe pas de mesures concernant les échanges d'information fiscale entre les pays de l'UE d'une part et les pays de l'EEE d'autre part. Dans l'affaire C-570/07, l'Italie a justifié l'absence de l'exonération des dividendes sortants vers le Liechtenstein par le fait qu'il n'existe pas de convention fiscale entre l'Italie et le Liechtenstein, donc il n'existe pas de mesures d'échange de l'information fiscale entre les administrations fiscales de ces deux pays.

⁷¹⁹ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne.

⁷²⁰ Conclusions de l'avocate générale Juliane Kokott présentées le 16 juillet 2009 dans l'affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 70.

⁷²¹ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 66.

⁷²² Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 19 novembre 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. Point 67.

925. Une autre affaire où on contestait le refus du traitement fiscal plus favorable à cause de l'absence de coopération administrative en matière de fiscalité est l'affaire C-72/09 Etablissements Rimbaud⁷²³. L'avocat général Nillo Jääskinen, après l'analyse des accords sur l'Espace Economique Européen, dans ses conclusions⁷²⁴ a constaté que :

*À cet égard, il importe de rappeler que l'un des principaux objectifs de l'accord EEE est de réaliser de la manière la plus complète possible la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux dans l'ensemble de l'EEE, de sorte que le marché intérieur réalisé sur le territoire de la Communauté soit étendu aux États de l'AELE. Dans cette perspective, plusieurs stipulations dudit accord visent à garantir une interprétation aussi uniforme que possible de celui-ci sur l'ensemble de l'EEE. Il appartient à la Cour, dans ce cadre, de veiller à ce que les règles de l'accord EEE identiques en substance à celles du traité soient interprétées de manière uniforme à l'intérieur des États membres*⁷²⁵.

Ensuite, après l'analyse comparée des dispositions communautaires et des accords de l'EEE en matière de fiscalité et la coopération entre administrations fiscales plus particulièrement, l'avocat général a constaté que :

*Je considère que l'interprétation et l'application de l'article 40 de l'accord EEE doivent, en matière de fiscalité directe, nécessairement tenir compte des particularités du cadre juridique applicable au cas d'espèce, à savoir l'absence des dispositions relatives à la coopération administrative fiscale dans le cadre de l'accord EEE, d'une part, et l'absence de convention fiscale entre l'État membre et le pays de l'EEE concerné, d'autre part*⁷²⁶.

Comme on a constaté la différence d'environnement juridique entre l'UE et l'EEE, on pose la question de savoir si un tel traitement différent pourrait justifier un traitement différent de la fiscalité des ressortissants des pays de l'UE d'une part et des pays de l'EEE de l'autre. L'avocat général a répondu que :

⁷²³ Arrêt de la cour (troisième chambre) de 28 octobre 2010. Affaire C-72/09 Etablissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence.

⁷²⁴ Conclusions de l'avocat général M. Niilo Jääskinen présentées le 29 avril 2010. Affaire C-72/09 Etablissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence.

⁷²⁵ Conclusions de l'avocat général M. Niilo Jääskinen présentées le 29 avril 2010. Affaire C-72/09 Etablissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. Pont 35.

⁷²⁶ Conclusions de l'avocat général M. Niilo Jääskinen présentées le 29 avril 2010. Affaire C-72/09 Etablissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. Pont 44.

Le fait que l'accord EEE ne vise pas la fiscalité directe et qu'il ne prévoit pas de cadre pour la coopération administrative en matière fiscale implique, à mes yeux, qu'il existe une différence de contexte juridique⁷²⁷.

En outre, le cadre de la coopération administrative en matière fiscale, qui a été mis en place avec l'adoption de la directive 77/977, avant d'être renforcé au fil des modifications successives de la directive, est en cours de refonte par le législateur sur la base des propositions de la Commission. Même avant l'adoption de cette proposition, le cadre établi par l'Union dans ce domaine est à l'évidence d'ores et déjà d'un niveau résolument différent de celui applicable dans les relations avec les pays tiers, y compris les pays de l'EEE. Entre les États membres de l'Union, il ne me paraît pas excessif d'évoquer l'émergence d'une coopération proche d'une solidarité en matière fiscale, qui, certes, est loin d'être exhaustive, mais représente néanmoins un cadre unique et évolutif⁷²⁸.

Il me semble donc que la différence mise en évidence au niveau du cadre juridique de la coopération fiscale justifie pleinement la différence de traitement entre les relations entre les États membres de l'Union, d'une part, et celles entre ces États et les pays de l'EEE, d'autre part⁷²⁹.

926. La Cour de Justice a pleinement suivi le raisonnement proposé par l'avocat général et a constaté que :

Si, dès lors, cette possibilité est fondée sur l'existence d'un système général d'échange d'informations tel qu'instauré par la directive 77/799 et, par conséquent, dépendante d'un tel système, un tel droit ne saurait être reconnu au contribuable dans des circonstances, identiques à celles de l'affaire au principal, qui sont caractérisées par l'absence de toute obligation d'assistance de la part des autorités fiscales de la Principauté de Liechtenstein⁷³⁰.

Dans ces conditions, une législation telle que celle en cause dans l'affaire au principal doit être considérée comme justifiée vis-à-vis de l'État partie à l'accord EEE par les raisons impérieuses d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale et à la nécessité de

⁷²⁷ Conclusions de l'avocat général M. Niilo Jääskinen présentées le 29 avril 2010. Affaire C-72/09 Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. Pont 63.

⁷²⁸ Conclusions de l'avocat général M. Niilo Jääskinen présentées le 29 avril 2010. Affaire C-72/09 Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. Pont 64.

⁷²⁹ Conclusions de l'avocat général M. Niilo Jääskinen présentées le 29 avril 2010. Affaire C-72/09 Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. Pont 65.

⁷³⁰ Arrêt de la cour (troisième chambre) de 28 octobre 2010. Affaire C-72/09 Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. Point 50.

préserver l'efficacité des contrôles fiscaux et comme propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif⁷³¹.

Il résulte de ce qui précède que l'article 40 de l'accord EEE ne s'oppose pas à une législation nationale telle que celle en cause au principal qui exonère de la taxe litigieuse les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire d'un État membre de l'Union et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un État tiers membre de l'EEE, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et cet État tiers en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire de cet État membre⁷³².

927. Donc, en vertu des dispositions du droit de l'Union Européenne, les États membres peuvent refuser d'appliquer les dispositions plus favorables du droit de l'Union Européenne aux contribuables des pays (y compris les États membres de l'accord de l'EEE) avec lesquels n'existent pas d'instruments d'échange des renseignements fiscaux. C'est-à-dire que, même si les dispositions du traité de l'Espace Economique Européen prévoient un traitement plus favorable, les avantages peuvent être refusés s'il n'existe pas de principes effectifs de l'échange de l'information.

928. On peut constater l'incohérence des principes du droit de l'Union Européenne. D'un côté, le traité de l'Espace Economique Européen élargit l'application des libertés fondamentales vis-à-vis des trois pays de ce traité, Norvège, Islande et Liechtenstein. On applique donc à l'égard de ces pays les mêmes principes de la liberté de circulation de capital qu'au sein de l'Union Européenne.

929. D'autre part, on a déjà constaté que sans échanges effectifs de renseignements fiscaux, les principes de la fiscalité internationale ne peuvent pas fonctionner normalement. Dans les dispositions du traité de l'Espace Economique Européen, on a prévu la libre circulation du capital (et donc, les avantages fiscaux prévus par les dispositions du droit de l'Union Européenne sont pleinement applicables aux contribuables des pays de l'EEE). D'un autre côté, aucun mécanisme d'échanges des renseignements fiscaux n'est prévu par les dispositions du traité de l'EEE.

930. Une telle incohérence pourrait être éliminée si les dispositions de la directive 2011/16 étaient aussi applicables vis-à-vis des pays de l'EEE. Pour cette raison, on propose aux institutions de l'Union Européenne de commencer une procédure pour élargir l'application des dispositions de la

⁷³¹ Arrêt de la cour (troisième chambre) de 28 octobre 2010. Affaire C-72/09 Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. Point 51.

⁷³² Arrêt de la cour (troisième chambre) de 28 octobre 2010. Affaire C-72/09 Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. Point 52.

directive 2011/16 vis-à-vis des pays de l'EEE. Ce serait l'intérêt de l'Union Européenne d'avoir des règles effectives d'échanges des renseignements fiscaux avec les trois pays de l'EEE. En vertu de principe de subsidiarité, la même solution devrait être, dans ce cas, prise par les mesures du droit de l'Union Européenne.

931. Dans le contexte du droit des pays baltes, il existe des conventions fiscales entre les trois pays baltes et l'Islande ainsi que la Norvège. Dans toutes ces conventions existe l'article concernant les échanges d'un renseignement fiscal. Toutefois, l'échange d'information faisant partie d'un secret bancaire n'est pas prévu. Donc, même après l'entrée en vigueur de la directive 2011/16, existera le problème d'un échange de secret bancaire avec ces pays.

932. Il n'existe pas de convention fiscale avec le Liechtenstein. En plus, le nom de cet État figure dans les trois listes noires des pays baltes. C'est à dire que les avantages fiscaux du droit de l'Union Européenne ne sont pas applicables dans les opérations économiques liées avec le Liechtenstein. Sachant que dans la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne il est permis de refuser les avantages fiscaux s'il n'existe pas d'échanges effectifs de l'information fiscale avec le territoire en question, le refus d'appliquer les mesures fiscales plus favorables pour les opérations liées avec le Liechtenstein, prévu par les dispositions du droit fiscal de chaque pays balte est légal du point de vue du droit de l'Union Européenne. Il n'y a donc pas d'incompatibilité des mesures du droit fiscal national avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

933. Toutefois, une situation ne semble pas logique quand un principe (dispositions communes du traité de l'EEE) prévoit l'application des avantages fiscaux prévus par le droit de l'Union Européenne vis-à-vis de la Norvège, de l'Islande et du Liechtenstein et qu'une autre mesure (jurisprudence de la Cour de Justice) élimine une telle application au motif qu'il n'existe pas d'échanges effectifs de l'information fiscale avec le Liechtenstein. Si un pays européen souhaite faire partie des accords européens, il doit accepter non seulement les privilèges (liberté de la circulation du capital et l'application des règles plus favorables de la fiscalité internationale et intracommunautaire), mais aussi les obligations (y compris l'obligation des échanges de l'information fiscale). Ensuite, il ne faut pas oublier que le nom du Liechtenstein figure dans les grands scandales de l'évasion fiscale internationale où le Liechtenstein a refusé de divulguer l'information concernant les contribuables allemands, français et britanniques qui pouvaient s'évader des impôts dûs en utilisant des comptes bancaires auprès des établissements de crédit du Liechtenstein. Donc, on peut constater, que le Liechtenstein est devenu « le paradis fiscal au sein de l'Espace Economique Européen ». Une telle politique du Liechtenstein n'est pas compatible avec les principes de confiance mutuelle entre les pays membres de l'Union Européenne et ceux de l'Espace Economique Européen. Donc, on propose aux institutions européennes de réviser leur politique de coopération avec le Liechtenstein.

B. Les problèmes de la protection des droits de l'homme en matière de coopération fiscale entre les pays d'Europe et le droit des pays baltes

934. Le droit fiscal international encourage, en principe, les échanges de l'information fiscale. Toutefois, il existe les exceptions à un tel principe. Une des exceptions prévoit qu'il est permis de refuser de communiquer à l'autre État contractant une information qui touche les intérêts vitaux de l'État lui-même (donc une communication contraire à l'ordre public)⁷³³. Toutefois, il ne peut appliquer une telle exception que dans les cas vraiment extrêmes. Un des exemples cités par le commentaire est le cas où l'enquête fiscale dans l'État requis est motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses.

935. Il ne faut pas oublier que les régimes non démocratiques sont bien capables d'utiliser la fraude fiscale comme prétexte de la persécution, où le vrai motif serait des raisons politiques. On peut citer, comme exemple célèbre, l'affaire de M. Khodorkovski. Michail Khodorkovski était un homme d'affaires et un homme politique de la Russie qui a été condamné pour fraude fiscale. Toutefois, dans les pays de l'ouest, la condamnation de M. Khodorkovski est considérée comme un acte de persécution politique.

936. Il faut mentionner l'affaire d'Alesis Bieliacki dans ce contexte. A. Beliacki était un des leaders de l'opposition de la Biélorussie qui était installé à Vilnius, en Lituanie et possédait un compte bancaire dans un établissement de crédit lituanien. Les autorités biélorusses ont adressé une demande d'information concernant le contenu des comptes bancaires de A. Beliacki dans les établissements de crédit lituaniens. La demande a été adressée aux autorités lituaniennes et polonaises en utilisant les instruments du droit international concernant la lutte contre les crimes internationaux financiers. Le ministère de la justice de Lituanie a décidé de transférer l'information requise par les autorités de la Biélorussie. Les institutions polonaises aussi ont transféré l'information requise par les autorités de la Biélorussie. Les autorités de la Biélorussie ont arrêté A. Beliacki et l'ont incriminé de crimes fiscaux, en utilisant les données reçues de la Lituanie et de la Pologne. Le ministère des affaires étrangères a considéré l'arrestation d'A. Beliacki comme une persécution politique⁷³⁴ et a aussi annoncé que ce ministère avait l'information concernant la persécution probable de A. Beliacki par les autorités biélorusses. Le ministère de la justice, après une recherche interne a annoncé que la demande de le

⁷³³ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. 2008 juillet. Commentaires sur l'article 24 concernant la non-discrimination. P. 393.

⁷³⁴ Communiqué de presse du ministère des affaires étrangères de la Lituanie <http://www.urm.lt/index.php?-1707531029>

Biélorussie était légale⁷³⁵, bien que le résultat fût désagréable. Finalement, M. Beliacki a été présenté pour le Prix Nobel de la Paix ainsi que pour le Prix Sakharov.

937. Les faits de l'affaire de A. Bieliacki ainsi que ceux de l'affaire de M. Khodorkovski montrent que les régimes des pays non-démocratiques sont bien capables d'utiliser les données fiscales et les mécanismes de la coopération internationale en matière de fiscalité internationale pour des persécutions politiques.

938. Donc, en matière de coopération entre les administrations fiscales, il existe un problème de protection des droits de l'homme. Le droit fiscal international prévoit qu'on peut refuser de fournir l'information au motif de la protection des droits de l'homme. Toutefois, comme l'a montré l'affaire A. Beliacki, l'existence même d'un principe n'est pas suffisante pour garantir, que les droits de l'homme sont bien protégés. Il faudrait établir des mécanismes plus détaillés d'application d'un tel principe.

939. Sachant que c'est un problème international, la réponse aussi doit être internationale ou communautaire. On peut proposer deux solutions:

- i. En cas d'utilisation abusive des instruments de la coopération internationale entre les administrations, suspendre l'exécution des demandes analogues d'un tel pays au niveau de toute l'Union Européenne. Cette mesure pourrait dissuader de l'utilisation abusive de telles dispositions;
- ii. Etablir une liste périodiquement renouvelable des personnes qui pourraient être persécutées pour raisons politiques. L'existence d'une telle liste pourrait protéger les personnes qui figurent sur cette liste, mais exige une coopération étroite entre les institutions compétentes.

On peut répondre à la question de savoir quelle stratégie serait la meilleure pour les institutions qui s'occupent des questions de la sécurité et de la politique étrangère. Toutefois, les institutions responsables de la coopération internationale en la matière doivent être dûment informées de la manière de réagir aux ces demandes.

Afin de renforcer la protection des droits de l'homme au niveau de l'Union Européenne, il faudrait que ces mécanismes soient établis et applicables au niveau de l'Union Européenne. L'affaire A. Beliacki a montré que ce n'est pas le problème d'un seul pays (les demandes de la Biélorussie étaient adressées aux institutions compétentes lituaniennes et polonaises). Donc, la solution d'un tel problème devrait aussi être au niveau de l'Union Européenne.

⁷³⁵ Communiqué de presse du ministère de la justice de Lituanie <http://www.tm.lt/naujienos/pranesimasspaudai/1681>

940. Donc l'analyse des dispositions du droit fiscal des pays baltes a permis de voir des lacunes dans les principes du droit de l'Union Européenne.

941. D'abord, il reste à résoudre la question des échanges de l'information fiscale avec le Liechtenstein. Cet État est considéré comme „le paradis fiscal au sein de l'EEE“ par les dispositions du droit fiscal des trois pays baltes et son nom est mentionné dans les grands scandales de l'évasion fiscale internationale. Toutefois, on applique le principe de la libre circulation du capital envers ce pays, en tant que membre de l'accord de l'EEE. D'un autre côté, aucun mécanisme des échanges des informations fiscales n'est prévu par les textes du droit de l'Union Européenne. On propose aux institutions compétentes de l'Union Européenne de réviser les principes de coopération avec le Liechtenstein, si ce pays refusait d'échanger l'information fiscale avec les autres pays européens.

942. Un autre problème de niveau européen, c'est la protection des droits de l'homme contre les persécutions politiques en matière de coopération internationale entre les administrations fiscales. L'affaire A. Beliacki a montré que les règles actuellement en vigueur ne sont pas suffisantes pour garantir la protection d'un tel droit. Sachant que ce problème est de niveau européen, on propose d'établir un mécanisme spécial dans les mesures du droit de l'Union Européenne.

Conclusions du chapitre I et les propositions

943. Les administrations fiscales peuvent échanger l'information fiscale avec les administrations fiscales des pays étrangers, si cela est prévu par les dispositions du droit fiscal international ou par les mesures du droit de l'Union Européenne. En vertu des dispositions du droit national des pays baltes, les administrations fiscales ont les pouvoirs nécessaires pour obtenir toute information (y compris aussi l'information faisant partie d'un secret bancaire) qui est nécessaire pour exercer leurs fonctions. Toutefois, les dispositions des conventions fiscales éliminent souvent la possibilité d'échanger l'information qui fait partie d'un secret bancaire.

944. On peut constater que **les règles du droit fiscal des pays baltes ne sont pas suffisantes pour assurer les échanges effectifs de renseignements fiscaux**. Sachant qu'en vertu du droit fiscal des pays baltes, on ne peut pas divulguer d'information secrète (y compris le secret bancaire) si le droit fiscal international et communautaire ne le prévoit pas ou si le droit fiscal interne établit le principe qu'on échange l'information fiscale en vertu des règles du droit fiscal international et communautaire et que, dans la grande partie des conventions, les paragraphes 4 et 5 de la convention modèle de l'OCDE concernant les règles de l'information faisant partie du secret bancaire sont absents et que la directive 77/799 prévoit aussi des dispositions permettant aux pays membres de ne pas divulguer une telle information, **une telle réglementation n'est pas compatible avec le niveau de coopération contemporaine des standards**. Donc, on propose aussi de renégocier les conventions fiscales qui ne prévoient pas la possibilité d'échanges d'information faisant partie d'un secret bancaire et formuler ces dispositions en vertu de la convention modèle de l'OCDE (les paragraphes 4 et 5 de l'article 26).

945. La deuxième proposition concerne la transposition correcte dans le droit interne de la nouvelle directive 2011/16 et notamment la partie de l'article 18, prévoyant l'obligation pour les autorités fiscales de divulguer l'information faisant partie du secret bancaire aux autorités fiscales des États membres. La nouvelle directive éliminera la protection du secret bancaire comme un motif légitime de refus d'échanger l'information entre les pays membres de l'Union Européenne.

946. Il est encore trop tôt pour répondre à la question de savoir si les règles en vigueur ainsi que la pratique du droit fiscal des pays baltes (les dispositions conventionnelles et nationales) sont compatibles avec le principe que les administrations fiscales doivent avoir des mesures effectives concernant les échanges des renseignements fiscaux, y compris l'information faisant partie du secret bancaire. L'opposabilité du secret bancaire aux échanges fiscaux n'est plus acceptée dans le monde des affaires civilisé, sachant que des pays comme le Luxembourg ou la Suisse n'abandonnent pas le principe de la confidentialité des affaires bancaires en matière d'échange de l'information fiscale.

947. On a constaté l'incohérence des deux principes du droit de l'Union Européenne. En vertu de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'UE, les mêmes standards doivent être applicables en cas de circulation du capital entre les pays de l'UE et les pays de l'EEE. Toutefois, aucun texte de la législation européenne ne prévoit de règles concernant les échanges d'information fiscale entre les pays de l'UE et les pays de l'EEE. Sachant que la libre circulation du capital exige aussi des règles d'échanges de l'information, on propose aux pays membres de l'UE et aux pays membres de l'EEE de prendre des mesures pour élargir l'application des mesures de la directive 2011/16 aux relations avec les pays de l'EEE. Il faudrait prévoir aussi une règle, que les pays membres peuvent ne pas appliquer les règles prévoyant pour le contribuable les conditions plus favorables de la fiscalité des flux des capitaux (par exemple, les dividendes, intérêts, redevances, paiements liés avec des restructurations) vis-à-vis de pays membres de l'EEE qui ne sont pas coopératifs en matière d'information fiscale. Dans le contexte des pays baltes cela veut dire que même après l'entrée en vigueur de la nouvelle directive, on ne pourra pas échanger l'information qui fait partie d'un secret bancaire avec la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein.

948. Les autorités fiscales des pays baltes ont les pouvoirs suffisants pour obtenir l'information des personnes tierces, y compris les établissements du crédit. Les échanges de renseignements fiscaux de l'administration fiscale de l'Estonie sont réglés par les traités internationaux et par les règles du droit de l'Union Européenne. Mais, sachant que l'Estonie n'a pas de convention avec la Russie, on propose de conclure la convention fiscale avec la Russie ou, en cas d'impossibilité de conclure une telle convention – à conclure un accord de coopération entre les administrations fiscales concernant les question des échanges de renseignements fiscaux.

949. Le droit lituanien prévoit des règles détaillées concernant les échanges de l'information fiscale avec les autorités fiscales des autres pays. Sachant que le monde des affaires change souvent, on propose d'abroger ces règles et donner une plus grande latitude à l'autorité fiscale pour conclure des accords de coopération avec les autorités fiscales d'autres pays. Dans ces documents, on pourrait fixer les règles concernant les échanges d'informations fiscales. Si on avait besoin de changer un tel accord, on pourrait le changer par une simple correspondance des chefs de l'autorité. Le changement de la loi est une procédure plus difficile.

950. Dans les conventions fiscales des pays baltes, les échanges de l'information fiscale sont souvent limités aux impôts énumérés dans la convention. Pour une raison de simplicité, on propose de ne pas limiter les échanges des renseignements fiscaux aux impôts qui sont énumérés dans la convention. Une formulation plus flexible donnerait la possibilité pour les administrations fiscales d'échanger l'information concernant les impôts introduits après l'entrée en vigueur de la convention fiscale.

951. Il reste à résoudre la question des échanges de l'information fiscale avec le Liechtenstein. Cet État est considéré comme „le paradis fiscal au sein de l'EEE“ par les dispositions du droit fiscal des trois pays baltes, son nom est mentionné dans les grands scandales de l'évasion fiscale internationale. D'un côté, le principe de la libre circulation du capital est pleinement applicable envers ce pays, en tant que membre de l'accord de l'EEE. D'un autre côté, il n'existe aucun mécanisme des échanges des informations fiscales avec cet État. Sachant que cette question est liée avec la politique étrangère et économique, on propose aux institutions compétentes de l'Union Européenne de réviser les principes de coopération avec le Liechtenstein, si ce pays refusait d'échanger l'information fiscale avec les autres pays européens.

952. En matière de coopération internationale des administrations fiscales il existe le problème de la protection des droits de l'homme. L'affaire de Beliacki a montré la nécessité d'une coordination au niveau européen de la politique des échanges de l'information avec les pays tiers non-démocratiques. On propose d'établir un standard des échanges d'une telle information au cas où ces échanges pourraient être utilisés pour des persécutions politiques. Les règles concrètes d'un tel standard doivent être établies par les institutions responsables pour les questions de la sécurité et de la politique étrangère. Toutefois, les administrations fiscales responsables de la coopération internationale doivent aussi être informées de la façon de réagir à de telles demandes.

Chapitre II.

La lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale

953. Le but de ce chapitre est l'analyse des principes du droit fiscal des pays baltes concernant la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale. D'abord, l'analyse de ces principes exige l'étude du phénomène des paradis fiscaux et de l'évasion fiscale. On va examiner les raisons d'être des paradis fiscaux et la problématique de la qualification juridique.

954. Ensuite, on va analyser les principes de la lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux. On va voir si les principes de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale des pays baltes sont assez efficaces et utiles. Aussi la question de la compatibilité des ces principes avec les exigences du droit de l'Union Européenne sera examinée.

955. Pour cette raison, le chapitre est divisé en deux sections. La première va examiner le phénomène des paradis fiscaux et de l'évasion fiscale et notamment, on va essayer de répondre à la question de savoir si les pays baltes pourraient être considérés comme des paradis fiscaux. Le deuxième est dédié à l'analyse des principes de la lutte contre les paradis fiscaux dans le droit fiscal des pays baltes. On va essayer de chercher si ces principes sont, d'une part, assez efficaces et, d'autre part, compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne

956. Sachant que le sujet de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale est assez large, on va se limiter aux aspects de la fiscalité internationale sur ce sujet. On ne va pas examiner les questions purement internes, ni les questions liées purement aux qualifications du droit pénal

Section 1. Les phénomènes des paradis fiscaux et l'évasion fiscale et les pays baltes

957. Cette section est dédiée à examiner le phénomène des paradis fiscaux et de l'évasion fiscale. D'abord, on va approfondir les questions de la raison d'être et la qualification juridique des paradis fiscaux et de l'évasion fiscale. On va essayer de trouver quels critères pourraient être applicables pour l'identification des paradis fiscaux. Ensuite, on va examiner, si les pays baltes eux-mêmes pourraient être considérés comme des paradis fiscaux, en évaluant les systèmes d'imposition des entreprises dans les pays baltes à la lumière des critères des paradis fiscaux.

§ 1. Les raisons d'être des paradis fiscaux et les problèmes de la qualification juridique

958. Avant d'approfondir les questions problématiques de la lutte contre les paradis fiscaux, il faut définir quels territoires peuvent être considérés comme des paradis fiscaux. En droit, la qualification commence par la définition. Donc, on va commencer la recherche sur la lutte contre les

paradis fiscaux par les questions de la définition et des critères. On va d'abord examiner les raisons d'être des paradis fiscaux ainsi que chercher des critères universels de l'identification des paradis fiscaux.

A. L'absence d'une définition commune

959. Bien que les paradis fiscaux existent depuis 2000 ans avant Jésus-Christ⁷³⁶, il n'existe pas de définition contemporaine, juridique ou scientifique, des paradis fiscaux. En plus, R. Matthieu⁷³⁷ ironise, ces paradis n'en ont souvent que le nom. Les paradis fiscaux contemporains se sont développés à l'époque de la décolonisation d'anciennes colonies. Comme le mentionnent certains auteurs⁷³⁸, ce sont les juristes célèbres des pays industrialisés qui ont développé la législation fiscale et commerciale des paradis fiscaux. M. P. Hampton et J. P. Abbott⁷³⁹ mentionnent des dénominations « Price Waterhouse » et « Ernst & Young ». Ces zones, échappant aux législations exigeantes des pays industrialisés, sont devenues le centre de certaines activités économiques :

- a. **Etat de drapeau de complaisance** – la législation de transport maritime faible favorise l'inscription de bateaux des pays industrialisés dans leurs registres;
- b. **Centre financier**– la législation concernant la réglementation des établissements bancaire et des assurances favorise l'installation des banques et sociétés d'assurances ;
- c. **Certains services en ligne** – grâce à une infrastructure d'internet développée et des exigences faibles du droit local, ces territoires sont devenus les centres de certaines activités en ligne (jeu en ligne, pornographie) ;
- d. **Financement d'activités illicites** – selon certains auteurs, certains paradis fiscaux participent au blanchiment d'argent⁷⁴⁰, ou même au financement du terrorisme⁷⁴¹.

960. Donc, comme le mentionne T. Afschrift⁷⁴², les paradis fiscaux sont en effet utilisés pour des activités différentes. La raison de l'exploitation d'une juridiction offshore pourrait être seulement

⁷³⁶ W. de Rajewicz. Guide des nouveaux paradis fiscaux à l'usage des sociétés et des particuliers. Edition 2010. P. 11.

⁷³⁷ R. Matthieu. Dans le labyrinthe fiscal. Edition Albin Michel 2010. P. 251

⁷³⁸ C. Chavagneux et R. Palag. Les paradis fiscaux. Editions La Découverte. Paris 2006. P. 34

⁷³⁹ M. P. Hampton and J. P. Abbott. Offshore finance centers and tax heavens. The rise of global capital. Macmillan Business. P. 7.

⁷⁴⁰ A. Roux. La part d'ombre de la mondialisation. Paradis fiscaux, blanchiment d'argent et crime organisé: l'urgence d' l'espace judiciaire européen. Presses universitaires d'Aix-Marseille. P. 80.

⁷⁴¹ Barry A.K. Rider. Law: the war on Terror and Crime and the offshore centres: The 'New' Perspective? Global Financial crime. Terrorism, Money Laundering and Offshore Centres. Edited by Donato Masciandaro. Ashgate 2004. P. 61-95.

⁷⁴² Thierry Afschrift. Peut-on définir les paradis fiscaux ? Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (droit belge et droit international). Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000. Collection de la faculté de droit de l'université libre de Bruxelles. Centre de droit international. Bruylant, Bruxelles. 2001. p. 4.

fiscale, ou bien les buts fiscaux pourraient être combinés avec d'autres activités illicites ou de légalité en question.

961. La définition de l'évasion fiscale est aussi un exercice compliqué. Comme l'indique D. Garabedian⁷⁴³, l'expression « évasion fiscale » appartient au domaine de la morale et de la politique plutôt qu'à celui de la technique juridique. Cet auteur propose que la définition de « l'évasion fiscale » doit contenir un comportement d'évitement de l'impôt, licite mais réprouvé au regard de certains choix moraux et politiques. Selon J. Burger⁷⁴⁴, la frontière qui sépare la fraude (donc le délit au sens du droit pénal) de l'évasion fiscale est difficile à tracer. Cet auteur propose que l'évasion fiscale puisse être définie comme une façon d'éviter, de réduire ou d'ajourner l'impôt par d'autres moyens que la fraude. Selon lui, entre les notions d'évasion fiscale légale et illégale, il n'existe pas de rupture, mais plutôt une continuité. T. Afschrift⁷⁴⁵ propose que la distinction entre la fraude et l'évasion fiscale ne se situe pas dans l'intention du contribuable, qui, dans les deux cas, consiste à éviter l'impôt, ni dans le caractère plus ou moins élaboré des techniques utilisées, mais bien dans la question de savoir si le contribuable accepte les conséquences juridiques de ses actes.

962. Donc on peut constater qu'il n'existe pas de définition universelle de « l'évasion fiscale » et du « paradis fiscal ». Toutefois, il existe certains critères d'évaluation, pour savoir si la juridiction en question pourrait être qualifiée comme un paradis fiscal, ainsi qu'un critère de distinction entre fraude fiscal et l'évasion fiscale.

B. Les critères des paradis fiscaux

963. Le premier point de qualification d'un « paradis fiscal », c'est l'absence d'imposition ou une faible imposition. Il faudrait souligner, comme l'observe T. Afschrift⁷⁴⁶, qu'un territoire pourrait être un paradis pour certains contribuables et non pour d'autres, pour certains impôts et non pour d'autres, pour certaines activités et non pour d'autres.

⁷⁴³ Daniel Garabedian. Politique belge de prévention de l'évasion fiscale – une introduction à l'usage des non-spécialistes. Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (droit belge et droit international). Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000. Collection de la faculté de droit de l'université libre de Bruxelles. Centre de droit international. Bruylant, Bruxelles. 2001. p. 195.

⁷⁴⁴ J. Burger. Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux. Thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université de Nancy 2 (Nancy – université). Présentée et soutenue publiquement par Jonathan Burger le 25 janvier 2011.

⁷⁴⁵ Thierry Afschrift. Peut-on définir les paradis fiscaux ? Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (droit belge et droit international). Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000. Collection de la faculté de droit de l'université libre de Bruxelles. Centre de droit international. Bruylant, Bruxelles. 2001. p. 4.

⁷⁴⁶ Thierry Afschrift. Peut-on définir les paradis fiscaux ? Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (droit belge et droit international). Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000. Collection de la faculté de droit de l'université libre de Bruxelles. Centre de droit international. Bruylant, Bruxelles. 2001. p. 6.

964. Un autre critère important est un certain niveau de confidentialité. Normalement, les contribuables qui mettent leur richesse dans les paradis fiscaux, souhaitent éviter un contrôle plus strict dans leur pays de résidence ainsi qu'une imposition plus lourde. Les paradis fiscaux offrent un certain niveau de confidentialité garanti par leur droit. Pour cette raison, la confidentialité est la condition essentielle de l'existence des paradis fiscaux.

965. Il existe d'autres critères, qui sont considérés d'importance secondaire par T. Afschrift⁷⁴⁷. De tels critères sont la législation protectrice des affaires, une législation incitative en matière d'accueil des capitaux, une réglementation bancaire favorable, des clauses protégeant contre un changement de la législation.

966. Il n'existe pas de régime typique de fiscalité des paradis fiscaux, chaque paradis fiscal a sa propre législation qui est différente des autres paradis fiscaux. B. Gouthière⁷⁴⁸ propose de classer les systèmes fiscaux en trois grands groupes :

- **Absence d'imposition** (ou faible niveau d'imposition) **totale** - pour tout le territoire, concernant les résidents et les non-résidents ;
- **Absence d'imposition** (ou faible niveau d'imposition) **réservée aux non-résidents** (sociétés n'ayant aucune activité financière ou commerciale sur le territoire, ou sociétés « *off shore* ») ;
- **Absence d'imposition** (ou faible niveau d'imposition) **accordée seulement à certaines catégories de revenus**, à certains types d'opérations ou à certaines formes de sociétés (holdings, par exemple).

967. Bien que la caractéristique n° 1 des paradis fiscaux soit l'absence ou le faible niveau de l'imposition, R. Palan⁷⁴⁹ souligne d'autres caractéristiques :

- **L'existence d'un secret bancaire** ;
- **Des règles strictes du secret professionnel**, qui obligent les juristes, experts comptables et employés à ne pas découvrir des informations confidentielles, y compris l'information concernant des violations du droit des pays étrangers ;
- **Droit des sociétés avec des exigences faibles de révélation** ;
- **Exigences faibles** ou même absence d'exigences **concernant les transactions financières** ;
- **Création facile des sociétés**, possibilité de masquer le gérant *de facto* ;

⁷⁴⁷ Thierry Afschrift. Peut-on définir les paradis fiscaux ? Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (droit belge et droit international). Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000. Collection de la faculté de droit de l'université libre de Bruxelles. Centre de droit international. Bruylant, Bruxelles. 2001. p. 13.

⁷⁴⁸ B. Gouthière. Les impôts dans les affaires internationales. Trente études pratiques. P. 743.

⁷⁴⁹ R. Palan. The Offshore World. Cornell University Press. Ithaca and London. P. 40.

- **Stabilité économique et politique**, la plupart des paradis fiscaux ont des liens politiques avec de grands pays, prospères et stables ;
- **Infrastructure de communication développée**, transport facile à partir d'un grand centre commercial mondial ;
- **Le nom de la juridiction ne doit pas être nommé dans les grands scandales**, activités de blanchiment d'argent ou trafic de drogues ;
- **Conventions fiscales avec les pays intéressés ;**
- **Absence de contrôle des changes**⁷⁵⁰
- **La non-obligation pour le banquier de connaître le client**⁷⁵¹;
- **La faiblesse ou l'absence d'organismes de contrôle bancaire;**
- **La quasi-absence de réglementation du secteur bancaire offshore.**

968. L'OCDE, dans son rapport concernant la concurrence fiscale dommageable⁷⁵², mentionne que la définition commune du paradis fiscal n'existe pas. Toutefois, le rapport donne la liste des facteurs qui pourrait aider à évaluer si une juridiction pourrait être considérée comme un paradis fiscal ou pas :

- L'absence d'impôt ou taux nominal ;
- L'absence d'échanges effectifs de l'information ;
- L'absence de transparence dans la législation fiscale;
- L'absence d'une exigence d'exercer l'activité substantielle sur le territoire du pays d'accueil (ou même la réservation des bénéfices de la fiscalité favorables à condition que le non-résident n'exerce aucune activité sur le territoire d'une juridiction d'accueil).

969. Le terme d' « évasion fiscale » n'a pas non plus de définition commune internationale. Chaque juridiction utilise sa propre définition. Toutefois, on peut constater, que l'évasion fiscale contient ces éléments :

- L'usage abusif des constructions des affaires légales ;
- L'absence d'un motif économique pour un tel usage ;
- Absence de qualification pénale.

⁷⁵⁰ D. Lair. La mondialisation: un défi pour les paradis fiscaux. Thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université Panthéon – Assas / Paris II. UNIVERSITÉ PANTHÉON – ASSAS / PARIS II. Droit – Economie – Sciences sociales. Présentée et soutenue publiquement en juin 2007 par David Lair. P. 25.

⁷⁵¹ Paul G. Morcos. Le secret bancaire face à ses défis. Liban, France, Suisse, Luxembourg et Moyen-Orient. Editions juridiques. SADER. Bruylant. 2008. P. 442.

⁷⁵² Harmful Tax Competition. An Emerging global issue. OECD, 1998.

Le dernier élément fait la distinction entre évasion fiscale et fraude fiscale. La fraude fiscale contient des éléments (par exemple, falsification des documents) qui sont considérés comme des délits en vertu du droit pénal. Comme l'observe N. Grow⁷⁵³, en cas de fraude fiscale, la responsabilité du contribuable n'est pas contestée, tandis que, en cas d'évasion fiscale, il est présumé que le comportement du contribuable est purement légal (au sens strictement juridique). Toutefois, les deux actes sont soustraits à l'égalité devant les impôts et diminuent les revenus du fisc.

970. Donc, on peut conclure que l'OCDE propose certains critères de la qualification, si le territoire en question pourrait être considéré comme le paradis fiscal.

§ 2. Les pays baltes comme les paradis fiscaux

971. Dans certains guides pour les investisseurs⁷⁵⁴, les trois pays baltes sont considérés comme des pays où la fiscalité est très favorable aux investissements étrangers. Pour cette raison, on va examiner si les systèmes fiscaux des pays baltes pourraient être définis comme des paradis fiscaux. D'abord, on va analyser les systèmes fiscaux des trois pays baltes en vertu des critères des paradis fiscaux. Ensuite, on va analyser les problèmes concernant les échanges de renseignements dans le droit fiscal des pays baltes

A. La fiscalité des pays baltes en vertu des critères des paradis fiscaux

972. Sachant que, dans les pays baltes, les taux d'imposition sont assez bas en comparaison avec les autres pays européens, on peut soulever la question de savoir si les pays baltes pourraient être considérés comme des paradis fiscaux (ou des territoires d'imposition faible). Afin de répondre à cette question, il faudra examiner si les pays baltes correspondent aux critères des paradis fiscaux.

973. Un des principaux critères des paradis fiscaux est l'absence d'impôt ou taux nominal. En Lettonie et Lituanie, les taux sont de 15 %, et 21 % en Estonie. Bien que les taux applicables en Lettonie et en Lituanie soient parmi les plus bas de l'UE, ils ne sont pas marginaux. Donc, on peut dire que **les pays baltes ne pourraient être considérés comme des paradis fiscaux, parce qu'il existe des impôts réels, dont les taux ne sont pas marginaux.**

974. Un autre critère est la transparence dans la législation fiscale. Dans les pays baltes, les impôts ne peuvent être établis que par les lois. Et toutes les lois (y compris les lois fiscales) doivent

⁷⁵³ N. Grow. General Anti-Avoidance Rules. A comparative International Analysis. Jordans, 2000. P. 16.

⁷⁵⁴ Voir Jean-Marc Tirard (2006), P. 167, 271, 283.

être promulguées et publiées dans les journaux officiels. Il n'existe pas de règles fiscales qui ne soient pas publiés.

975. Le troisième critère, c'est l'absence d'une exigence d'exercer une activité substantielle sur le territoire d'un pays d'accueil. Dans le droit fiscal des pays baltes, on applique le principe de la responsabilité fiscale illimitée des résidents et la responsabilité limitée des non-résidents. C'est-à-dire qu'on impose les revenus des non-résidents des sources des pays d'accueil. Ainsi, dans chaque pays balte, il existe des zones libres d'économie. La raison d'être de telles zones, c'est d'attirer les investissements dans certains secteurs d'économie. Les investisseurs qui investissent dans ces zones pourraient bénéficier de certains privilèges fiscaux, et même de l'absence de l'impôt pendant une période définie. Mais, afin de bénéficier de ces privilèges, on exige que les investissements soient réels, c'est-à-dire que les investisseurs, afin de bénéficier d'un tel privilège, doivent exercer une activité économique définie dans ces zones. Donc, on peut dire que les pays baltes ne tolèrent pas l'absence d'exécution d'une activité substantielle sur le territoire du pays d'accueil.

976. Sachant que le niveau de l'imposition des entreprises dans les pays baltes est inférieur à la plupart des autres pays membres de l'Union Européenne, on peut soulever la question de savoir si ces pays peuvent appliquer les mesures de leur droit national, tels que l'article 209 B du code général des impôts français à l'égard des entreprises établies dans les pays baltes. En appliquant le principe établi dans une affaire de la CJUE, Cadbury Schweppes⁷⁵⁵, le droit de l'Union Européenne ne permet l'application des règles du droit fiscal national prévoyant l'imposition de certains revenus des sources étrangères (où l'imposition est faible) qu'à condition que ces règles soient destinées à combattre l'évasion fiscale et n'empêchent pas la liberté d'établissement. Donc, les autres pays membres de l'Union Européenne ne peuvent pas appliquer ces dispositions de l'entreprise étrangère contrôlée (*controlled foreign company – CFC* en anglais) à l'égard des sociétés établies dans les pays baltes. Toutefois, si de telles sociétés ne sont que des entités écran ou d'autres types de montages purement artificiels destinés à éviter l'impôt dû, les dispositions du droit fiscal des autres pays membres concernant les mesures anti-abus pourraient être applicables à l'égard de telles sociétés des pays baltes. Il faut mentionner, comme l'indiquent N. Vinther et E. Werlauff⁷⁵⁶, il faut que de tels montages soient purement artificiels, sans aucune présence réelle. Toutefois, si une entreprise souhaite déménager des activités réelles dans un autre pays membre où la fiscalité est plus favorable – une telle construction ne doit pas être pénalisée, sachant qu'il s'agit d'activités réelles.

⁷⁵⁵ L'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue.

⁷⁵⁶ Nikolaj Vinther and Prof. Erik Werlauff. Tax Motives are legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes Case. European Taxation, August 2006.

B. Les problèmes concernant les échanges de renseignements dans les pays baltes

977. Le dernier critère énuméré par l'OCDE c'est l'absence d'échanges effectifs des informations. Dans un chapitre dédié à la problématique des échanges de l'information fiscale, on a déjà constaté que la réglementation des trois pays baltes sur les échanges de l'information fiscale n'est pas compatible avec le niveau de coopération des standards contemporains.

978. Les dispositions du droit fiscal interne dans chaque pays balte prévoient en principe, le droit de l'administration fiscale d'obtenir des personnes tierces toute l'information qui est nécessaire pour exercer ses fonctions. Les établissements de crédit ne peuvent pas refuser de fournir l'information qui fait partie d'un secret bancaire à l'administration fiscale. Toute information concernant le contribuable concret est considérée comme secrète et ne peut pas être divulguée sauf si la loi prévoit autrement.

979. En vertu d'un principe du droit fiscal des pays baltes, on peut échanger des informations fiscales avec les administrations fiscales des pays étrangers, si cela est prévu par la convention fiscale ou par les dispositions du droit de l'Union Européenne. Toutefois, la grande partie des conventions fiscales ne contient pas le paragraphe 5 de l'article 26 de la convention modèle de l'OCDE qui oblige les pays contractants à échanger l'information faisant partie d'un secret bancaire. Une telle réglementation n'est pas suffisante pour les échanges effectifs de l'information fiscale.

980. On a proposé pour les trois pays baltes de changer la législation interne prévoyant que l'administration fiscale, ayant le droit d'échanger les renseignements fiscaux, pourrait aussi échanger des informations confidentielles (y compris le secret bancaire). Les conventions fiscales aussi doivent être révisées, afin d'assurer les échanges effectifs de l'information fiscale (y compris les échanges d'information faisant partie d'un secret bancaire).

981. Donc, on peut constater que les pays baltes ne peuvent être considérés comme des paradis fiscaux, parce que les taux applicables pour les impôts sur le bénéfice des entreprises ne sont pas marginaux. Les pays baltes ne tolèrent pas, non plus, l'absence d'exercice d'une activité substantielle sur le territoire du pays d'accueil, il existe la transparence des règles fiscales et la législation des pays baltes n'est pas aussi favorable aux activités offshore que la législation des paradis fiscaux traditionnels. Un seul critère rend les pays baltes similaires aux paradis fiscaux, ce sont les règles des échanges d'information fiscale qui empêchent les administrations fiscales des pays baltes d'échanger l'information faisant partie d'un secret professionnel (y compris le secret bancaire). Mais une absence d'échanges effectifs de l'information fiscale ne suffit pas pour considérer les pays baltes comme des paradis fiscaux. La Suisse et le Luxembourg appliquaient des dispositions similaires

d'échanges de l'information, mais ces pays n'étaient pas automatiquement considérés comme les paradis fiscaux.

982. Donc, on peut conclure qu'il n'existe pas de définition universelle des paradis fiscaux, ni de l'évasion fiscale. Toutefois, l'OCDE a élaboré certains critères de la qualification, pour savoir si la juridiction en question pourrait être considérée comme un paradis fiscal ou pas. De tels critères sont (1) l'absence d'impôt ou de taux nominal; (2) l'absence des échanges effectifs de l'information; (3) l'absence de la transparence dans la législation fiscale; (4) l'absence d'une exigence d'exercer l'activité substantielle sur le territoire d'un pays d'accueil.

983. Les pays baltes ne pourraient pas être considérés comme des paradis fiscaux parce que, d'abord, dans chaque pays existe une imposition réelle sur le bénéfice des sociétés. Comme dans la plupart des pays du monde, on impose les entreprises résidentes en vertu du principe de territorialité et les non-résidents aussi sont imposables en vertu d'un principe de territorialité. En Estonie et en Lituanie, certains revenus passifs payés au bénéfice de non résidents par les entreprises résidentes sont imposables par la retenue à la source. La législation fiscale des pays baltes est transparente, les impôts ne peuvent être établis que par les lois qui sont promulguées selon les procédures du droit constitutionnel de chaque pays. Malgré les problèmes concernant les échanges du renseignement fiscal, on ne peut pas constater que les pays baltes sont des paradis fiscaux.

984. Toutefois, la vie contemporaine des affaires exige l'existence de règles effectives de lutte contre les paradis fiscaux. Dans la section suivante, on va examiner si le droit fiscal des pays balte est compatible avec les principes du droit fiscal international et du droit de l'Union Européenne en matière de lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale internationale.

Section 2. Les principes de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale internationale dans le droit fiscal des pays baltes

985. Après l'analyse du phénomène des paradis fiscaux, on peut examiner les principes de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale dans le droit fiscal des pays baltes. La lutte contre les paradis fiscaux commence par l'identification des paradis fiscaux (ou des autres territoires avec les régimes de fiscalité faible). Une deuxième étape de cette lutte, c'est l'application de certaines mesures spéciales de l'imposition des revenus liés avec les paradis fiscaux.

986. La section est divisée en deux paragraphes. Le premier va analyser les questions problématiques de la qualification juridique des paradis fiscaux dans le droit fiscal des pays baltes. Le deuxième va analyser les principes de l'anti-abus dans le droit fiscal des pays baltes.

§ 1. Les problèmes de la qualification juridique des paradis fiscaux dans le droit des pays baltes

987. Comme l'observe A. L. Dibout⁷⁵⁷, il n'existe aucun standard commun d'identification des paradis fiscaux ou des territoires de fiscalité faible. Chaque pays utilise des règles différentes d'identification de tels territoires. Pour cette raison, on va d'abord examiner les principes de l'identification des paradis fiscaux dans le droit fiscal des pays baltes. On va essayer de répondre à la question de savoir si les principes de la définition des pays baltes sont suffisants, compte tenu des exigences assez sophistiquées du monde des finances internationales.

988. Toutefois, il ne faut pas oublier le contexte du droit de l'Union Européenne. Les règles de l'identification des paradis fiscaux doivent être compatibles avec la liberté d'établissement. Pour cette raison, on va analyser les questions de la compatibilité des règles anti-abus des pays baltes avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

A. Les principes de l'identification des paradis fiscaux dans le droit des pays baltes

989. L'OCDE a proposé des critères généraux de la qualification des paradis fiscaux. Toutefois, les différents pays du monde appliquent des standards différents pour déterminer si la juridiction en question pourrait être qualifiée comme paradis fiscal ou pas.

990. A. L. Dibout⁷⁵⁸ propose de classer ces critères en plusieurs groupes :

- **Critères fiscaux** – si le taux effectif applicable au non-résident est inférieur à un certain pourcentage des impôts perçus dans le pays de sa résidence fiscale, on considère un tel régime comme un paradis fiscal. L'inconvénient de l'application pratique est que l'administration doit disposer de l'information concernant les taux effectifs applicables dans les différents territoires. Un autre problème d'application pratique, c'est la qualification de certaines initiatives de la fiscalité attractive dans les pays étrangers (par exemple, l'initiative de développement de certaines régions)
- **Critères non fiscaux** – certains pays appliquent aussi des critères non fiscaux, tels que l'absence d'échange de renseignements effectifs, l'existence d'un secret bancaire,

⁷⁵⁷ Ardonld L. Dibout. General Report. Cahiers de droit fiscal international. Studies on international Fiscal Law. Volume LXXXVib Subject II. Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends. 2001. International fiscal association (I.F.A.). Kluwer Law International. P. 26.

⁷⁵⁸ Ardonld L. Dibout. General Report. Cahiers de droit fiscal international. Studies on international Fiscal Law. Volume LXXXVib Subject II. Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends. 2001. International fiscal association (I.F.A.). Kluwer Law International.

l'absence de convention fiscale, l'absence de relations diplomatiques entre le territoire en question et le pays de résidence du contribuable, l'application de sanctions internationales envers le territoire en question.

- **Système des listes** – Certains pays préfèrent avoir une liste de territoires qui sont considérés comme des paradis fiscaux, au lieu d'avoir des critères fiscaux ou non fiscaux. Tous les paiements liés avec ces territoires sont considérés comme liés avec des paradis fiscaux et donc, des opérations abusives entraîneraient l'application de mesures anti-abus, à moins que le contribuable prouve la réalité économique et le caractère non abusif de ces opérations (liste noire). L'autre technique c'est la liste blanche – certains territoires, qui sont inscrits dans la liste ne sont pas considérés comme des paradis fiscaux

991. Donc, bien que la pratique des différents pays soit inspirée des mêmes critères d'identification des paradis fiscaux, les pratiques sont différentes. Le choix de ces techniques découle des traditions juridiques et fiscales des différents pays. On va examiner comment ces techniques fonctionnent dans les pays baltes.

992. Le droit estonien. En vertu du droit estonien, sont considérés comme des territoires d'imposition faible les territoires qui :

- a) Soit n'imposent pas les contribuables, ou ;
- b) Soit imposent les contribuables, mais le montant des impôts est inférieur à 1/3 de l'impôt qui devrait être payé par un contribuable en vertu de la loi estonienne, sans calcul des déductions prévues par le droit estonien⁷⁵⁹.

Le droit estonien prévoit aussi une exception à cette règle. La personne morale n'est pas considérée comme établie dans le territoire d'imposition faible si plus de 50 % de ses revenus sont perçus de :

- a) La fabrication de marchandises, la vente de marchandises, la provision de services de transport, de communication, logement et tourisme dans le pays de la personne morale, ou la provision des services d'assurances par une personne tenant une licence;
- b) Location de bateaux⁷⁶⁰.

Le gouvernement estonien est obligé par la loi⁷⁶¹ d'établir la liste des territoires qui ne sont pas considérés comme des territoires d'imposition faible⁷⁶². Comme le mentionne I. Klauson⁷⁶³, le but

⁷⁵⁹ Partie 1 de l'article 10 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise). P. 30.

⁷⁶⁰ Partie 2 de l'article 10 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

d'une telle disposition est d'éviter les conflits entre le droit fiscal national (les provisions concernant les territoires d'imposition faible) et les dispositions des conventions fiscales, car la plupart des pays figurant dans la liste sont des partenaires des conventions fiscales. D'un autre côté, l'administration fiscale estonienne a aussi établi une liste noire. La liste noire n'a pas le pouvoir d'un acte juridique, c'est plutôt une liste des territoires qui attirent une plus grande attention de la part l'administration fiscale estonienne. L'existence du nom d'un territoire dans la liste noire ne veut pas dire automatiquement que le territoire en question soit considéré comme un paradis fiscal. Toutefois, l'administration va souvent demander au contribuable de prouver la réalité de l'opération économique liée avec un tel territoire.

993. Toutefois, l'Estonie a conclu des conventions fiscales avec l'Île de Man, les Émirats Arabes Unis, Bahreïn (pas encore en vigueur) et Jersey (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012). Ces territoires existent dans la liste blanche estonienne, Toutefois, ce sont des territoires réputés de fiscalité faible qui figurent sur les listes noires lettonne et lituanienne. En vertu des données de l'OCDE⁷⁶⁴, il n'existe pas d'imposition du bénéfice des entreprises dans l'Île de Man. En vertu de l'information dans la base des données IBFD⁷⁶⁵, il n'existe pas d'imposition du bénéfice des entreprises au Bahreïn. A Jersey, selon IBFD⁷⁶⁶, le taux de l'imposition des sociétés est nul. Aux Émirats Arabes Unis, selon IBFD⁷⁶⁷, l'imposition des sociétés n'existe qu'en théorie, mais en pratique on n'impose que les sociétés pétrolières. Cependant, on peut s'interroger sur la logique de la politique fiscale internationale de l'Estonie du point de vue de la lutte contre les paradis fiscaux. Il faut remarquer, comme l'observe A. L. Dibout⁷⁶⁸, que certains pays (Norvège, Danemark) ont annulé les conventions fiscales avec de tels territoires, où les paiements liés avec des territoires de fiscalité faible

⁷⁶¹ Partie 3 de l'article 10 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷⁶² En vertu du règlement du gouvernement estonien du 11 janvier 2000 n° 11 concernant la liste des territoires qui ne sont pas considérés comme des territoires de la fiscalité faible, ces territoires ne sont pas considérés comme des paradis fiscaux : Les Etats Unis (sauf les Îles Vierges américaines et les Îles Marshall), l'Autriche, la Belgique, la Chine (sauf Macao et Hong Kong), l'Espagne, les Pays-Bas (sauf Aruba et les Antilles néerlandaises), l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Japon, le Canada, la Grèce, la Lituanie, la Lettonie, la Moldavie, la Norvège, la Pologne, le Portugal (sauf Madère), la France, la Suède, l'Allemagne, la Finlande, le Royaume Uni (sauf Anguilla, les Bermudes, les îles Vierges britanniques, les îles Caïmans, Gibraltar, les îles Anglo-Normandes (Jersey, Guernesey), l'Île de Man, Montserrat, les îles Turks et Caicos), le Danemark, la République Tchèque, l'Ukraine, le Kazakhstan, la Biélorussie, l'Arménie, le Chypre, le Luxembourg, la Slovaquie, la Slovénie, la Hongrie, la Croatie, la Suisse.

⁷⁶³ Inga Klauson. „Estonia“ in Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume 95a. Subject I Tax treaties and tax avoidance : application of anti-avoidance provisions. P. 287.

⁷⁶⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Peer Review Report. Combined: Phase 1 + Phase 2. ISLE OF MAN. June 2011 (reflecting the legal and regulatory framework as at January 2011). OECD. P. 13.

⁷⁶⁵ <http://www.ibfd.org/> Information vérifiée en mars 2013.

⁷⁶⁶ <http://www.ibfd.org/> Information vérifiée en mars 2013.

⁷⁶⁷ <http://www.ibfd.org/> Information vérifiée en mars 2013.

⁷⁶⁸ Arnold L. Dibout. General Report. Cahiers de droit fiscal international. Studies on international Fiscal Law. Volume LXXXVib Subject II. Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends. 2001. International fiscal association (I.F.A.). Kluwer Law International. P. 71.

sont manifestement exclus des avantages des conventions (cas de la convention Japon – Royaume Uni).

994. Les conventions fiscales avec les paradis fiscaux sont conclues soit pour des raisons historiques (conventions du Royaume Uni avec les îles britanniques, convention des Pays Bas avec les Antilles Néerlandaises) soit à cause de la proximité géographique (la convention entre le Liechtenstein et l’Autriche, la convention entre la France et Monaco). Les dispositions de telles conventions excluent généralement les régimes de la fiscalité privilégiée du bénéfice de la convention.

995. Donc, on propose pour le gouvernement estonien de ré-envisager la nécessité des conventions avec l’Île de Man, les Emirats Arabes Unis et Jersey, sachant que ces territoires sont considérés comme des territoires d’imposition faible. Une décision logique serait peut-être l’annulation de ces conventions. Une autre solution pourrait être l’exclusion des avantages conventionnels sur les opérations abusives.

996. Donc, l’identification des paradis fiscaux dans le droit fiscal estonien est basée, en principe, sur le critère fiscal (le montant des impôts est inférieur à 1/3 de l’impôt qui devrait être payé par un contribuable en vertu de la loi estonienne) et avec les listes blanche et noire (qui n’est qu’une recommandation).

997. Le droit lituanien. La loi fiscale lituanienne prévoit certaines limitations pour les opérations économiques liées avec certains territoires. En vertu du droit lituanien, les territoires sont considérés comme des territoires de fiscalité faible, si le nom du territoire existe dans la liste noire établie par ordre du ministre des finances⁷⁶⁹ et qu’au moins deux conditions sont remplies⁷⁷⁰:

- Le taux applicable est inférieur à 11.25 % ;
- On applique des règles différentes d’imposition en fonction de l’État où est établie la personne qui contrôle l’unité ;
- On applique des règles différentes d’imposition en fonction de l’État où s’exerce l’activité ;
- Le contribuable a conclu un contrat avec l’administrateur fiscal d’un territoire concernant les règles de définition de la base imposable ou le tarif applicable ;
- Il n’existe pas d’échanges effectifs de l’information fiscale ;
- Il n’existe pas de transparence financière- administrative – les règles de la fiscalité ne sont pas claires et les règles ne sont pas découvertes pour les administrations fiscales étrangères.

⁷⁶⁹ L’ordre du ministre des finances concernant la liste des territoires de la fiscalité faible du 22 décembre 2001, N° 344. Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-4021.

⁷⁷⁰ Partie 38 de l’article 2 de la loi de l’impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

Ensuite, il existe aussi la liste blanche, qui est utilisée seulement pour l'application des règles de l'entreprise étrangère contrôlée. Il est intéressant de noter que l'Estonie n'a été insérée qu'en janvier 2005⁷⁷¹ dans la liste blanche lituanienne.

Donc, le droit lituanien applique les trois critères d'identification des paradis fiscaux. On évalue le niveau de la fiscalité applicable dans le territoire en question ainsi que les critères non fiscaux (l'existence d'échanges effectifs de l'information fiscale, la transparence de la législation fiscale etc.). En même temps, il existe la liste noire.

Un tel système semble assez compliqué. Le territoire en question doit d'abord être dans la liste noire. Ensuite, certaines conditions doivent être remplies.

998. La liste des territoires d'imposition faible a été modifiée pour la dernière fois en 2004. Sachant que des juridictions comme le Qatar ne sont pas dans la liste, mais que les autres pays le considèrent comme un territoire d'imposition faible, on pourrait proposer de renouveler la liste ou même établir une exigence de renouvellement périodique (par exemple, une fois par an).

999. D'autre part, en 2012, la Lituanie a commencé la procédure de conclusion de la convention fiscale avec le Qatar. Sachant que les autres pays baltes considèrent ce territoire comme un paradis fiscal, il ne serait pas logique pour la Lituanie d'avoir une convention fiscale en vigueur avec un tel territoire. En vertu de l'OCDE⁷⁷², il y a des problèmes concernant l'échange de renseignements faisant partie du secret bancaire au Qatar. Sachant qu'au printemps de 2013 le texte de la future convention n'était pas encore publié, il est difficile d'évaluer les possibilités d'échanges des renseignements fiscaux.

1000. Le droit letton. Le principe du droit letton est très simple : la loi fiscale⁷⁷³ oblige le gouvernement à établir une liste noire⁷⁷⁴. Si le territoire est inscrit dans la liste noire, on considère qu'un tel territoire est un paradis fiscal et cela entraîne l'application des mesures spéciales anti-abus.

Toutefois, sachant que la liste lettonne n'a pas été renouvelée depuis longtemps, et que certains territoires inexistant dans la liste lettonne sont considérés comme des territoires d'imposition faible par les autres pays, on peut aussi proposer de renouveler la liste des territoires d'imposition faible.

1001. Toutefois, il faut mentionner qu'en Novembre 2012, la Lettonie a ratifié la convention fiscale avec les Émirats Arabes Unis, bien que ce territoire existe dans sa liste noire. Au printemps de 2013, cette convention n'était pas encore en vigueur. L'article concernant les échanges de

⁷⁷¹ L'ordre du ministre des finances de la République de Lituanie du 20 janvier 2005 n° 1 K-025 concernant la modification de la liste des territoires qui ne sont pas considérés comme les territoires de la fiscalité faible.

⁷⁷² Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Peer Review Report. Phase 1. Legal and Regulatory Framework. September 2010 (reflecting the legal and regulatory framework as at May 2010). Qatar. June 2011 (reflecting the legal and regulatory framework as at January 2011). OCDE. P. 10.

⁷⁷³ Partie 4 de la section 12 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁷⁷⁴ Décret de 26 juin 2001 N° 276 du gouvernement de la République de Lettonie.

l'information entre les autorités fiscales est très bref, soumettant les échanges des renseignements fiscaux à la condition que cela ne soit pas contraire aux dispositions du droit interne des pays contractants. Donc, cela veut dire que les dispositions concernant le secret bancaire pourraient être éventuellement opposables aux échanges des renseignements fiscaux.

On peut s'interroger sur le sens de l'existence d'une telle convention et proposer au gouvernement letton d'annuler une telle convention.

1002. D'autre part, l'existence de conventions fiscales avec les pays et territoires en question n'est pas une question liée seulement avec les autres pays baltes. Les autres pays du monde ont aussi conclu des conventions fiscales avec les États ou territoires en question. Les organisations internationales compétentes (d'abord – l'OCDE) responsables pour la lutte contre les paradis fiscaux doivent prendre une position plus claire sur la façon d'agir sur cette question et s'il faudrait conclure des conventions fiscales avec ces territoires (ou, éventuellement, annuler les conventions déjà en vigueur). Sachant que la lutte contre les paradis fiscaux est un problème global, la réponse à un tel problème doit aussi être globale.

1003. On peut observer des incohérences entre les trois listes noires. D'abord, Jersey, l'Île de Man et les Emirats Arabes Unis existent dans les listes noires lituanienne et lettonne. Toutefois, l'Estonie a inscrit Jersey ainsi que l'Île de Man dans sa liste blanche. Ensuite, certains territoires n'existent que dans une ou deux listes. Donc, les listes ne sont pas identiques, bien que la plupart des paradis fiscaux du monde entier soient inscrits dans les trois listes.

Les listes noires des pays baltes :

<i>Territoire</i>	<i>Liste noire estonienne⁷⁷⁵</i>	<i>Liste noire lettonne⁷⁷⁶</i>	<i>Liste noire lituanienne⁷⁷⁷</i>
<i>Andorre</i>	X	X	X
<i>Anguilla (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord)</i>	X	X	X
<i>Antigua et Barbuda,</i>	X	X	X
<i>Aruba (Pays-Bas)</i>	X	X	X
<i>Antilles (Pays-Bas)</i>	<i>X (Curacao and Saint Maarten)</i>	<i>X (Curacao and Saint Maarten)</i>	X
<i>Emirats Arabes Unis</i>	<i>Non, mais existe dans la liste blanche estonienne</i>	X	X
<i>Îles Vierges américaines</i>	X	X	X
<i>Commonwealth des Bahamas,</i>	X	X	X
<i>État de Bahreïn</i>	X	X	X
<i>la Barbade</i>	X	X	X
<i>le Belize</i>	X	X	X
<i>les Bermudes (Grande-</i>	X	X	X

⁷⁷⁵ Site officiel de l'administration fiscale estonienne <http://www.emta.ee/index.php?id=2> version anglaise.

⁷⁷⁶ Décret du 26 juin 2001 N° 276 du gouvernement de la République de Lettonie.

⁷⁷⁷ L'ordre du ministre des finances concernant la liste des territoires de la fiscalité faible du 22 décembre 2001, N° 344. Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-4021.

<i>Bretagne et d'Irlande du Nord)</i>			
<i>Iles Vierges Britanniques</i>	X	X	X
<i>Brunéi Darussalam</i>	X	X	X
<i>Commonwealth de la Dominique</i>	X	X	X
<i>Jersey (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord)</i>	<i>Non, mais existe dans la liste blanche estonienne</i>	X	X
<i>la République de Djibouti,</i>	X	X	X
<i>la République de l'Équateur</i>	<i>Non</i>	X	X
<i>le bailliage de Guernesey (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord)</i>	X	X	X
<i>Gibraltar (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord),</i>	X	X	X
<i>Grenade,</i>	X	X	X
<i>Guam (Etats-Unis),</i>	X	X	X
<i>la République du Guatemala,</i>	X	X	X
<i>Hong Kong (République populaire de Chine),</i>	X	X	X
<i>la Jamaïque,</i>	X	X	X
<i>la Nouvelle-Calédonie (République Française),</i>	X	X	X
<i>le Royaume Hachémite de Jordanie,</i>	<i>Non</i>	X	<i>Non</i>
<i>les Iles Caïmans (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord),</i>	X	X	X
<i>le Qatar,</i>	X	X	<i>Non</i>
<i>la République du Kenya,</i>	X	X	X
<i>la République du Costa Rica,</i>	X	X	X
<i>les Iles Cook (Nouvelle Zélande),</i>	X	X	X
<i>l'Etat du Koweït,</i>	X	X	X
<i>Labuan (Malaisie),</i>	X	X	<i>Non</i>
<i>la République du Liban,</i>	X	X	X
<i>la République du Libéria,</i>	X	X	X
<i>la Principauté de Liechtenstein,</i>	X	X	X
<i>Macao (République populaire de Chine),</i>	X	X	X
<i>la République des Maldives,</i>	X	X	X
<i>la République de Maurice,</i>	X	X	X
<i>la République des Îles Marshall,</i>	X	X	X
<i>l'Île de Man (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord),</i>	<i>Non, mais existe dans la liste blanche estonienne</i>	X	X
<i>la Principauté de Monaco,</i>	X	X	X
<i>Montserrat (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord),</i>	X	X	X
<i>la République de Nauru,</i>	X	X	X
<i>Aurigny (Grande-Bretagne</i>	X	X	X

<i>et d'Irlande du Nord)</i>			
<i>la République du Panama</i>	X	X	X
<i>Samoa</i>	Non	X	X
<i>San Marin</i>	X	X	X
<i>la République démocratique de São Tomé et Príncipe</i>	Non	X	X
<i>la République des Seychelles</i>	X	X	X
<i>Saint-Pierre-et-Miquelon (République Française)</i>	Non	X	X
<i>la Fédération de Saint-Christophe-et-Névis</i>	X	X	X
<i>Sainte-Lucie</i>	X	X	X
<i>Saint-Vincent et les Grenadines</i>	X	X	X
<i>Sainte-Hélène (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord)</i>	Non	X	X
<i>Tahiti (Polynésie Française),</i>		X	X
<i>les Îles Turks et Caicos (Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord)</i>	X	X	X
<i>le Royaume de Tonga</i>	Non	X	X
<i>la République Orientale de l'Uruguay</i>	X	X	X
<i>la République de Vanuatu</i>	X	X	X
<i>la République du Venezuela</i>	X	X	X
<i>l'île de Zanzibar (République-Unie de Tanzanie)</i>	Non	X	X
<i>République des Philippines</i>	X	Non	Non
<i>République de Niue</i>	X	Non	X
<i>Sultanat d'Oman</i>	X	Non	Non
<i>Açores</i>	Non	Non	X
<i>Madère</i>	Non	Non	X
<i>Puerto Rico (Etats-Unis)</i>	X	Non	Non

1004. Ensuite, il existe des incohérences entre les listes blanches estonienne et lituanienne. Jersey⁷⁷⁸ et l'île de Man sont dans la liste blanche estonienne. Les Emirats Arabes Unis n'existent ni dans la liste noire, ni dans la liste blanche estonienne (bien que ce territoire soit inscrit dans les listes noires lettonne et lituanienne). Ensuite, certains pays existent seulement dans une des listes blanches. La Russie, bien que ce soit un des principaux partenaires économique de l'Estonie, n'existe pas dans la liste blanche de l'Estonie.

⁷⁷⁸ Jersey est inscrite deux fois. D'abord, avec les autres territoires de la fiscalité faible du Royaume Uni, Jersey est exclu de la liste blanche. Toutefois, la deuxième fois ce territoire est inscrit parmi les autres territoires blancs. Sachant que la politique estonienne de la liste blanche est d'inscrire tous les partenaires des conventions fiscales (la convention avec Jersey est entrée en vigueur seulement le 1^{er} janvier 2012), il est très probable que Jersey doit être inscrit dans la liste blanche et que son nom ne doit plus exister dans la liste des territoires exclus de la liste blanche. L'inscription de Jersey parmi les autres territoires exclus de la fiscalité faible est plutôt une erreur de rédaction qu'une volonté intentionnelle.

Territoire	Liste Blanche Estonienne⁷⁷⁹	Liste blanche lituanienne⁷⁸⁰
<i>Les États Unis</i>	<i>Sauf les Îles Vierges américaines et Îles Marshall,</i>	X
<i>L'Arménie</i>	X	X
<i>L'Autriche</i>	X	X
<i>La Belgique</i>	X	X
<i>La Chine</i>	<i>Sauf Hong Kong et Macao</i>	X
<i>L'Espagne</i>	X	X
<i>Les Pays Bas</i>	<i>Sauf Aruba et les Antilles</i>	X
<i>L'Irlande</i>	X	X
<i>L'Islande</i>	X	X
<i>L'Italie</i>	X	X
<i>Le Japon</i>	X	<i>Non</i>
<i>Le Canada</i>	X	X
<i>La Grèce</i>	X	X
<i>La Lituanie</i>	X	----
<i>La Lettonie</i>	X	X
<i>Malte</i>	X	X
<i>La Moldavie</i>	X	X
<i>La Norvège</i>	X	X
<i>La Pologne</i>	X	X
<i>Le Portugal</i>	X	X
<i>La France</i>	X	X
<i>La Suède</i>	X	X
<i>L'Allemagne</i>	X	X
<i>La Finlande</i>	X	X
<i>Le Royaume Uni</i>	<i>Sauf Anguilla, les Îles vierges Britanniques, les Bermudes, les Îles Caïmans, Gibraltar, Jersey, Guernesey, Montserrat, les Îles Turks et Caïcos</i>	X
<i>Le Danemark</i>	X	X
<i>La République Tchèque</i>	X	X
<i>L'Ukraine</i>	X	X
<i>Le Kazakhstan</i>	X	X
<i>La Biélorussie</i>	X	X
<i>Chypre</i>	X	X
<i>Le Luxembourg</i>	X	X
<i>La Slovaquie</i>	X	X
<i>La Slovénie</i>	X	X
<i>La Hongrie</i>	X	X
<i>La Croatie</i>	X	X
<i>La Suisse</i>	X	X
<i>La Turquie</i>	X	X
<i>La Roumanie</i>	X	X
<i>La Bulgarie</i>	X	X
<i>La Géorgie</i>	X	X
<i>Singapour</i>	X	X
<i>L'Azerbaïdjan</i>	X	X
<i>Macédoine</i>	X	<i>Non</i>
<i>Israël</i>	X	X

⁷⁷⁹ Le règlement du gouvernement estonien de 11 janvier 2000 n° 11 concernant la liste des territoires qui ne sont pas considérés comme les territoires de la fiscalité faible

⁷⁸⁰ L'ordre du ministre des finances de la République de Lituanie du 24 janvier 2002 n° 24. concernant l'inapplicabilité des règles de l'entreprise étrangère contrôlée.

<i>L'Ile de Man</i>	X	<i>Non, mais existe dans la liste noire lituanienne ainsi que dans la liste noire lettonne</i>
<i>La Corée</i>	X	X
<i>La Serbie</i>	X	Non
<i>L'Albanie</i>	X	Non
<i>L'Estonie</i>	-----	X
<i>L'Afrique du Sud</i>	Non	X
<i>L'Ouzbékistan</i>	Non	X
<i>La Russie</i>	Non	X
<i>Jersey</i>	X	<i>Non, mais existe dans la liste noire lituanienne ainsi que dans la liste noire lettonne</i>

1005. Les trois pays baltes appliquent des principes différents d'identification des paradis fiscaux. La Lettonie utilise la liste noire, l'existence d'un territoire dans la liste noire implique automatiquement des conséquences fiscales plus lourdes. Le droit estonien est basé sur le critère fiscal. Bien qu'il existe aussi la liste noire, ce n'est qu'une mesure accessoire de l'identification. En droit lituanien, on utilise les trois techniques de l'identification des paradis fiscaux : il existe la liste noire (établie comme un acte obligatoire), mais l'inscription d'un territoire dans une liste n'est pas suffisante pour prouver que tel territoire soit un paradis fiscal, il faut encore voir si le territoire en question remplit les critères fiscaux et non fiscaux. A côté de la liste, on applique donc les critères fiscaux ainsi que non fiscaux.

1006. Donc, la politique d'identification des paradis fiscaux exige des révisions dans chacun des pays baltes. D'abord, on propose au gouvernement estonien de réexaminer la nécessité de la convention fiscale avec Jersey, l'Ile de Man et les Émirats Arabes Unis ainsi que les initiatives des gouvernements letton et lituanien pour conclure des conventions fiscales avec les territoires en question. Ces territoires sont considérés comme des territoires de la fiscalité faible par le droit des autres pays baltes. Aucun des pays baltes n'a des relations économiques considérables avec ces territoires. Donc, il est très probable que les conventions fiscales avec ces territoires servent comme un instrument de la planification fiscale internationale plutôt que comme un vrai moyen d'élimination de la double imposition réellement subie. La seule sortie logique d'une telle situation serait l'annulation des ces conventions ainsi que l'élimination de ces territoires de la liste blanche estonienne.

1007. Ensuite, on a constaté l'incohérence des listes noires des trois pays. On propose de réviser les trois listes. On encourage les administrations fiscales des trois pays baltes à coopérer plus étroitement en construisant les nouvelles listes. Il faut souligner que les trois listes non pas été renouvelées depuis longtemps. L'exercice de la construction et du renouvellement des listes noires pourrait être accompli plus facilement, si les administrations fiscales échangeaient l'information concernant les territoires de l'imposition faible. Sachant que l'existence d'une liste noire pertinente est

l'intérêt commun des trois pays baltes, on propose même de penser à une liste commune applicable dans les trois pays baltes.

1008. Aussi, on propose de réviser les principes d'identification des paradis fiscaux. La technique d'une liste semble très claire et confortable. Une fois établie, la liste, périodiquement réactualisée, pourrait servir comme moyen utile d'identification des paradis fiscaux. L'existence d'un territoire dans la liste entraînerait en principe des conséquences fiscales plus lourdes, sauf si le contribuable peut prouver la réalité d'une opération économique. Toutefois, les mesures anti-abus pourraient être aussi applicables même si le territoire n'est pas inscrit dans la liste noire si le taux effectif applicable dans ce territoire est inférieur à un certain seuil ou s'il n'existe pas d'échanges effectifs d'information fiscale avec ce territoire. Donc on propose d'appliquer alternativement un des trois critères : la liste noire, le critère fiscal, le critère non fiscal.

1009. Finalement, il faudrait que l'OCDE prenne une position plus claire, sur la façon d'agir (faut-il conclure des conventions fiscales ?) avec les pays et territoire qui pourraient être considérés comme des paradis fiscaux. Sachant qu'en pratique la convention fiscale avec un tel territoire n'est pas un instrument du droit international d'élimination de la double imposition (raison pour laquelle, normalement, les conventions fiscales sont conclues), mais plutôt une mesure de la planification fiscale internationale, il faudrait décourager les pays du monde de conclure de telles conventions. La proposition de la convention multilatérale des échanges des renseignements fiscaux serait la meilleure alternative.

B. Question de la compatibilité des définitions du paradis fiscal du droit des pays baltes avec les exigences du droit de l'Union Européenne

1010. Le droit de l'Union Européenne n'interdit pas, en principe, aux États membres, d'appliquer les mesures anti-abus. Le texte de la directive 90/434 (directive de la fiscalité des fusions intracommunautaires) prévoit aussi une mesure anti-abus⁷⁸¹, la directive 90/434 permet aux États membres de ne pas appliquer les bénéfices de la directive au cas où, selon les circonstances, le but principal de l'opération de restructuration est non pas l'opération économique elle-même, mais l'évasion des impôts ou même la fraude fiscale. Toutefois, on a déjà constaté que le droit de l'Union Européenne ne définit ni « la fraude », ni « l'évasion ».

⁷⁸¹ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Article 11.

1011. La Cour de Justice communautaire avait une occasion d'interpréter les dispositions de l'article 11 de la directive des fusions dans l'affaire *Leur Bloem*⁷⁸². Dans cette affaire, le contribuable néerlandais contestait la décision de l'administration fiscale néerlandaise de ne pas donner les avantages de la directive pour sa transaction. La Cour de Justice a constaté que :

*En l'absence de dispositions communautaires plus précises concernant la mise en œuvre de la présomption prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous a), il appartient aux États membres de déterminer, dans le respect du principe de proportionnalité, les modalités nécessaires aux fins de l'application de cette disposition*⁷⁸³.

La Cour de Justice a aussi constaté que :

L'article 11 de la directive doit être interprété en ce sens que, pour vérifier si l'opération envisagée a comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale, les autorités nationales compétentes doivent procéder, dans chaque cas, à un examen global de ladite opération. Un tel examen doit pouvoir faire l'objet d'un contrôle juridictionnel. Conformément à l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive, les États membres peuvent prévoir que le fait que l'opération envisagée n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables constitue une présomption de fraude ou d'évasion fiscales. Il leur appartient de déterminer les procédures internes nécessaires à cette fin dans le respect du principe de proportionnalité. Cependant, l'institution d'une règle revêtant une portée générale excluant automatiquement certaines catégories d'opérations de l'avantage fiscal, sur la base de critères tels que ceux mentionnés dans la seconde réponse sous a), qu'il y ait ou non effectivement évasion ou fraude fiscales, irait au-delà de ce qui est nécessaire pour éviter une telle fraude ou une telle évasion fiscales et porterait atteinte à l'objectif poursuivi par la directive.

La Cour a aussi précisé la notion de motifs économiques valables :

*Il résulte du libellé et des objectifs de l'article 11, comme de ceux de la directive, que la notion de motifs économiques valables va au-delà de la seule recherche d'un avantage purement fiscal. Dès lors, une opération de fusion par échange d'actions qui ne viserait qu'à atteindre un tel but ne saurait constituer un motif économique valable au sens de cet article*⁷⁸⁴.

⁷⁸² L'affaire du 17 juillet 1997 C-28/95. Leur-Bloem et Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2

⁷⁸³ L'affaire du 17 juillet 1997 C-28/95. Leur-Bloem et Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. Para 43.

⁷⁸⁴ L'affaire du 17 juillet 1997 C-28/95. Leur-Bloem et Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. Para 47.

1012. Donc, suivant la logique de l'affaire *Leur-Bloum*, on pourrait constater quelques règles d'anti-abus fiscal communautaire :

- Les administrations fiscales doivent examiner chaque opération sur la question de l'inapplicabilité des bénéfices de la directive ;
- Les contribuables ne doivent pas être privés de faire un recours devant l'institution judiciaire contre une telle décision de l'administration ;
- Les administrations fiscales, en refusant de donner les avantages de la directive, doivent respecter le principe de proportionnalité ;
- Il est interdit d'établir une liste des opérations qui seraient considérées *a priori* comme ne pouvant pas bénéficier des avantages de la directive.

1013. Les trois pays baltes ont établi des listes noires. Dans ces listes figurent aussi des territoires faisant partie de l'Union Européenne (Gibraltar, Açores, Madère) ou de l'Espace Economique Européen (Liechtenstein). Souvent ces territoires bénéficient d'un statut particulier en vertu du droit de l'Union Européenne et certaines dispositions du droit de l'UE ne sont pas applicables à l'égard de ces territoires où on applique les mesures spéciales permettant le régime de la fiscalité favorable (cas de Madère).

1014. L'arrêt *Leur-Bloum* a interdit d'appliquer une liste préalable des opérations qui seraient considérées *a priori* comme ne pouvant pas bénéficier des avantages. Donc on peut soulever la question de savoir si l'inscription de territoires de l'Union Européenne dans une liste noire (et donc entraînant automatiquement des conséquences fiscales moins favorables) n'est pas contraire au droit de l'Union Européenne.

1015. Pour cette raison, on propose aux pays baltes d'éliminer Gibraltar, les Açores, Madère et le Liechtenstein des listes noires. Toutefois, aucune mesure du droit de l'Union Européenne n'interdit aux administrations fiscales de demander aux contribuables de prouver la réalité d'une opération économique en question, y compris les opérations liées avec ces territoires. Pour cette raison, on propose d'établir une autre liste grise, à côté de la liste noire et d'inscrire Gibraltar, les Açores, Madère et le Liechtenstein dans cette liste grise. Les opérations économiques liées avec les territoires inscrits dans cette liste grise n'entraîneraient pas automatiquement des conséquences fiscales plus lourdes. Toutefois, de telles opérations attireraient une plus grande attention des administrations fiscales, les contribuables devant prouver plus souvent la réalité des opérations.

1016. Dans l'affaire C-570/07 Commission v. Italie, la Cour de Justice de l'Union Européenne a déjà donné le feu vert pour l'application des dispositions anti-abus vis-à-vis du Liechtenstein. Toutefois, sachant que, par l'arrêt *Leur-Bloum*, on a interdit d'appliquer une liste préalable des

opérations qui seraient considérées *a priori* comme abusives, la meilleure stratégie serait l'inscription du Liechtenstein sur une liste grise.

1017. On peut constater que des pays différents appliquent les critères différents d'identification des paradis fiscaux. On peut nommer les critères fiscaux (on considère le territoire en question comme un paradis fiscal si l'imposition est inférieure à un certain seuil) ainsi que non fiscaux (les critères de transparence des règles fiscales, le standard des échanges de renseignements). Aussi, il faut souligner la technique des listes (noires, blanches et grises).

1018. Les pays baltes appliquent des principes différents d'identification des paradis fiscaux. La Lettonie n'applique que la liste noire. En droit lituanien, la technique de la liste est applicable ensemble avec les critères fiscaux et non fiscaux. En Estonie, la liste n'est qu'une mesure accessoire, on applique principalement le critère fiscal.

1019. On propose de réformer les principes de l'identification des paradis fiscaux dans le droit fiscal des pays baltes. On conseille d'appliquer alternativement un des trois critères : la liste noire, le critère fiscal, le critère non fiscal.

1020. Ensuite, les listes noires des trois pays baltes doivent être renouvelées. On a constaté l'existence d'incohérences entre ces trois listes. En construisant les nouvelles listes, on propose aux administrations fiscales de collaborer plus étroitement entre elles. Finalement, sachant que l'existence d'une liste pertinente périodiquement réactualisée est un intérêt commun des trois administrations fiscales, on propose d'élaborer ensemble une liste commune applicable dans les trois pays baltes.

1021. A côté des listes noires, il faudrait établir une liste grise. Certains territoires de l'Union Européenne ou de l'Espace Economique Européen sont inscrits sur les listes noires des pays baltes. Toutefois, le droit de l'Union Européenne interdit de considérer certaines opérations intracommunautaires comme abusives *à priori*. Pour cette raison, on propose d'établir une liste grise et inscrire dans cette liste les territoires de fiscalité faible de l'Union Européenne ou de l'Espace Economique Européen. Les opérations économiques liées avec les territoires inscrits dans la liste grise ne seraient pas automatiquement considérées comme abusives, toutefois, les contribuables devraient prouver la réalité de l'opération.

1022. On peut s'interroger sur la logique de la politique fiscale internationale de l'Estonie avec le principe de la lutte contre les paradis fiscaux. L'Estonie a conclu des conventions fiscales avec L'Ile de Man, Jersey, ou les Émirats Arabes Unis. Ces territoires sont également inscrits dans la liste blanche de l'Estonie. La Lituanie et la Lettonie aussi ont lancé des initiatives pour conclure des conventions fiscales avec les territoires en question. Donc on peut soulever la question de savoir quelle est la raison de conclure une convention fiscale avec de tels territoires. On propose pour les gouvernements des pays baltes de réexaminer la nécessité de l'existence de telles conventions et, soit

les annuler, soit insérer des clauses d'exclusion des avantages des conventions pour les structures purement artificielles. Toutefois, l'annulation serait une décision plus raisonnable, sachant qu'il n'existe pas de relations économiques considérables entre les pays baltes et ces territoires et que la clause limitative pourrait être éventuellement contournée.

§ 2. Les principes anti-abus dans le droit des pays baltes

1023. On identifie les paradis fiscaux dans le but d'appliquer les principes anti-abus vis-à-vis des opérations fiscales liées avec les paradis fiscaux. Pour cette raison, on va analyser les principes de l'anti abus dans le droit fiscal des pays baltes.

1024. Le droit fiscal permet l'usage des ces dispositions de façon normale, reflétant les vraies réalités économiques du contribuable. D'un autre côté, le comportement abusif et l'usage de dispositions fiscales uniquement pour diminuer l'impôt, sans aucun intérêt économique, n'est en général pas toléré par les administrations fiscales et est considéré comme un « abus de droit fiscal ». Selon J. Schaeffer⁷⁸⁵, la théorie de l'abus de droit permet à l'administration fiscale d'écarter des constructions juridiques fictives ou motivées exclusivement par des fins fiscales.

1025. Ni le droit fiscal international, ni la littérature juridique ne donne de définition unique acceptée par tout le monde. Chaque pays emploie sa propre définition et applique ses propres règles d'abus de droit. Les éléments de l'abus de droit sont différents dans chaque juridiction, comme le mentionne S. van Weigel⁷⁸⁶. Ainsi, les procédures de l'application de l'abus de droit, les règles d'application des dispositions d'abus de droit en situation internationales, où la charge des preuves est différente dans les différents pays. Par exemple, en France, la charge de la preuve pèse d'abord sur l'administration fiscale mais en Allemagne le contribuable aussi doit prouver le caractère normal des faits en question⁷⁸⁷.

1026. Pour cette raison, il faudrait analyser le contenu des dispositions anti abus dans les trois pays baltes. On va essayer de constater les limites et éléments manquants de ces dispositions, ainsi que développer les propositions, comment les règles anti abus des pays baltes pourraient être modifiées afin de les rendre plus efficaces.

1027. Ensuite, on va examiner la question de la compatibilité de ces principes avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Bien qu'il n'existe pas de définition commune de l'abus de

⁷⁸⁵ Jean Schaffner. Droit fiscal international. Editions promoculture. 2005. P. 641.

⁷⁸⁶ Stef van Weeghel. General report. Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume 95a. Subject I Tax treaties and tax avoidance : application f anti-avoidance provisions. P. 22.

⁷⁸⁷ S. de Monès and others. Abuse of law across Eurpe. EC Tax review. 2010-2. P. 85-96.

droit fiscal, le droit de l'Union Européenne connaît la conception de l'abus de droit. On peut même souligner l'existence de la conception d'abus dans la directive des fusions et l'interprétation de cette conception dans la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne. Il faudrait analyser la question problématique, est-ce que les principes anti abus du droit fiscal des pays baltes actuellement en vigueur sont compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne ?

A. Les principes anti abus en vertu du droit des pays baltes et leurs limites

1028. Les différents pays du monde appliquent des principes et méthodes différents de la lutte contre les paradis fiscaux. A. L. Dibout⁷⁸⁸ propose de grouper les mesures anti- abus dans certains groupes :

- Mesures non destinées spécialement à lutter contre les paradis fiscaux :
 - i. Règles générales anti-abus ;
 - ii. Règles concernant la sous-capitalisation ;
 - iii. Règles de la révision des prix de transfert ;
 - iv. Règles du réexamen de la résidence de la société étrangère (applicable par les pays n'ayant pas de mesures de la société étrangère contrôlée);
- Mesures contre les paradis fiscaux :
 - i. Principe de la société étrangère contrôlée ;
 - ii. retenues à la source applicable en cas de paiements vers les paradis fiscaux ;
 - iii. imposition des revenus provenant des paradis fiscaux

1029. N. Grow⁷⁸⁹ souligne l'importance d'une règle générale anti-abus. En vertu de la position de cet auteur, les méthodes de l'évasion fiscale sont souvent imprévisibles et inconnues. Donc, dans cette situation, il est difficile de prévoir des règles spéciales anti-abus. Cette lacune juridique doit être remplie par les règles générales anti-abus.

1030. Dans la plupart des pays du monde, on applique les règles de l'entreprise étrangère contrôlée comme une des mesures les plus efficaces de la lutte contre les paradis fiscaux. On impose le bénéfice des sociétés établies à l'étranger appartenant aux actionnaires résidents. En vertu des principes de l'entreprise étrangère contrôlée, on exige que le résident doive posséder un certain seuil du capital social dans une entreprise étrangère contrôlée, afin de bénéficier du droit de demander le

⁷⁸⁸ Ardonld L. Dibout. General Report. Cahiers de droit fiscal international. Studies on international Fiscal Law. Volume LXXXVIb Subject II. Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends. 2001. International fiscal association (I.F.A.). Kluwer Law International. P. 71.

⁷⁸⁹ N. Grow. General Anti-Avoidance Rules. A comparative International Analysis. Jordans, 2000. P. xli.

droit de distribuer les dividendes. Toutefois, certains pays (Suisse ou Luxembourg) refusent d'appliquer ces règles, afin de ne pas dissuader les investissements étrangers.

1031. Les principes anti-abus en vertu du droit estonien. Une des plus importantes mesures générales de l'anti-abus en droit fiscal estonien, c'est le principe que le contenu prévoit la forme⁷⁹⁰. En vertu d'un tel principe, on applique les règles applicables au contenu (et pas à la forme) de l'opération économique, s'il est évident qu'une autre forme avait été choisie pour des raisons purement fiscales. Comme observe R. Kaarma⁷⁹¹, en vertu de la jurisprudence de la Cour Suprême de l'Estonie, on applique un tel principe si trois conditions sont remplies :

- La transaction est anormale ;
- La transaction fournit un avantage fiscal ;
- Pas de justification concernant la transaction anormale.

En pratique, l'application d'un tel principe veut dire que le contribuable doit prouver la réalité économique de l'opération en question lorsque l'administration exerce le contrôle d'un tel contribuable.

1032. Une autre mesure anti abus, ce sont les règles du prix de transfert qui sont, en principe, pleinement applicables au cas des relations avec les non-résidents.

1033. Il n'existe pas de règles de la sous capitalisation en Estonie. Comme dit R. Kaarma⁷⁹², en vertu de la position de l'administration fiscale, les règles de prix de transfert et le principe de substance prévoyant la forme sont suffisants pour protéger les intérêts du fisc. L'Estonie pourrait être une bonne localisation d'un holding trésorier, à cause de l'absence de règles de la sous-capitalisation.

1034. Un des plus importantes mesures de la lutte contre les paradis fiscaux en droit fiscal estonien est le principe de l'entreprise étrangère contrôlée. Bien que le principe du droit commun fiscal estonien soit que le bénéfice n'est imposable qu'au moment de la distribution, la loi prévoit que le bénéfice d'une personne morale est imposable sans prendre en considération le fait de la distribution, lorsqu'une telle personne établie dans le territoire de la fiscalité faible est contrôlée par les résidents estoniens⁷⁹³. La personne morale est considérée comme contrôlée par des résidents estoniens, si les personnes – résidents estoniens possèdent plus de 50 % des droits de vote, parts sociales ou votes dans la personne morale établie dans le territoire d'imposition faible directement ou

⁷⁹⁰ L'article 84 de la loi générale des impôts (Estonian taxation act of 20 February, 2002 (translated from Estonian language by the Estonian legal language centre);

⁷⁹¹ Rait Kaarma. Estonia. Cahiers de droit fiscal international. International Fiscal Association. 2012 Boston Congress. Sdu Uitgevers, The Hague, The Netherlands. P. 267.

⁷⁹² Rait Kaarma. Estonia. Cahiers de droit fiscal international. International Fiscal Association. 2012 Boston Congress. Sdu Uitgevers, The Hague, The Netherlands. P. 267.

⁷⁹³ Partie 1 de l'article 22 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

avec d'autres personnes associées⁷⁹⁴. Si la condition de contrôle est remplie et que le résident possède au moins 10 % des droits de vote, parts sociales ou votes dans la personne morale établie dans le territoire d'imposition faible, les revenus d'une personne morale sont considérées comme des revenus du contribuable estonien⁷⁹⁵. Le revenu d'une personne morale imposable aux mains du contribuable estonien est considéré en fonction des droits de vote, parts sociales ou votes, détenus par le résident⁷⁹⁶, le résident a le droit de déduire les dépenses du montant dépensé au bénéfice d'une personne morale en vertu des règles estoniennes concernant la déductibilité des dépenses⁷⁹⁷. Le résident estonien est exonéré de l'impôt sur le bénéfice de la personne morale établie dans le territoire d'imposition faible s'il a reçu les revenus sous forme de dividendes (ou une autre forme de revenus distribués) et que l'impôt dû est déjà payé⁷⁹⁸.

1035. A côté du principe de l'entreprise étrangère contrôlée, on applique certaines retenues à la source sur les paiements vers les paradis fiscaux. En règle générale, on impose les revenus des non-résidents des sources estoniennes qui entrent dans la catégorie des revenus d'affaires⁷⁹⁹. Les revenus des affaires sont considérés comme des revenus perçus des affaires. Les affaires sont définies comme une activité indépendante économique ou professionnelle d'un contribuable ayant le but de gagner des revenus de la production, de la vente ou de l'intermédiation des marchandises, la prestation de services ou autres activités, y compris les activités créatives ou scientifiques. Toutefois, si le non-résident est établi sur le territoire de fiscalité faible, on impose tous les paiements reçus de prestations des services en Estonie, nonobstant si les services étaient prêtés ou utilisés (dans ce cas, la base imposable est plus large que pour les personnes qui ne sont pas établies dans le territoire de la fiscalité faible).

1036. Une autre règle estonienne anti-abus, c'est la règle de l'imposition des intérêts reçus par les non résidents. Selon le droit commun estonien, les intérêts sont des charges déductibles et donc non-imposables. Mais, si le non-résident reçoit des intérêts de l'Etat estonien, d'une municipalité estonienne ou d'un résident estonien, ou d'un non-résident par l'établissement stable établi en Estonie et que le montant excède le montant des intérêts dans les conditions de pleine concurrence pour des

⁷⁹⁴ Partie 2 de l'article 22 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷⁹⁵ Partie 3 de l'article 22 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷⁹⁶ Partie 4 de l'article 22 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷⁹⁷ Partie 5 de l'article 22 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷⁹⁸ Partie 7 de l'article 22 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁷⁹⁹ Partie 3 de l'article 29 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

obligations de dettes similaires, on impose la partie excédentaire⁸⁰⁰. Selon I. Klauson⁸⁰¹, une telle disposition est la règle spéciale concernant les dispositions du prix de transfert. Contrairement aux dispositions du prix de transfert qui sont applicables entre les personnes associées, cette règle s'applique entre des personnes non-associées. Comme le mentionne H. Pahapill⁸⁰², les règles des prix de transfert et les règles d'imposition des intérêts ne sont pas applicables en même temps. Les règles du prix de transfert sont d'imposer la distribution cachée du bénéfice et les règles de l'imposition des intérêts sont applicables en cas des obligations des dettes. Comme le même paiement ne pourrait être en même temps une distribution cachée du bénéfice et l'obligation de dette, on ne peut pas appliquer ces deux règles en même temps.

1037. Une autre règle de la retenue à la source pour les paiements vers les paradis fiscaux estonienne prévoit qu'on impose certains paiements comme des paiements non liés avec les affaires⁸⁰³ (une autre catégorie du droit fiscal estonien à côté des dépenses non liées avec les affaires). Sont considérés comme des paiements non liés avec les affaires:

- L'acquisition de titres issus par une personne établie dans un territoire d'imposition faible, sauf certains types de titres énumérés par la loi des fonds d'investissements⁸⁰⁴;
- L'acquisition d'un holding d'une personne morale établie sur le territoire de fiscalité faible⁸⁰⁵;
- Le paiement d'une pénalité contractuelle ou le paiement d'un retard au bénéfice d'une personne morale établie dans le territoire de fiscalité faible⁸⁰⁶;
- Subvention de la dette ou paiement en avance au bénéfice d'une personne juridique établie dans le territoire d'imposition faible ou acquisition du droit de demande contre la personne juridique établie dans un territoire de la fiscalité faible⁸⁰⁷.

1038. Une autre sorte de règles de la lutte contre les paradis fiscaux sont les règles de l'imposition supplémentaire des paiements payés par les personnes établies dans les paradis fiscaux au

⁸⁰⁰ Partie 7 de l'article 29 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸⁰¹ Inga Klauson. "Estonia" in Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume 95a. Subject I Tax treaties and tax avoidance : application of anti-avoidance provisions. P. 285.

⁸⁰² Helen Pahapill. „Estonia“, in B. Guthière. Comparative Study of the Thin Capitalization Rules in the Member States of the European Union and Certain Other States. European Taxation, September/October 2005. P. 385

⁸⁰³ L'article 52 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸⁰⁴ Point 2 de la partie 2 de l'article 52 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸⁰⁵ Point 3 de la partie 2 de l'article 52 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸⁰⁶ Point 3 de la partie 2 de l'article 52 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸⁰⁷ Point 3 de la partie 2 de l'article 52 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

bénéfice des résidents estoniens. Par exemple, en règle générale, on n'impose pas les dividendes si la société payant les dividendes avait des reçus d'une autre société établie dans un État ayant conclu avec l'Estonie une convention fiscale ou de Suisse (sauf les sociétés établies dans les paradis fiscaux) et assujettis à l'impôt et une société récipiendaire possède au moins 15 % des parts sociales ou des votes de la société payante⁸⁰⁸. Une règle d'exonération des dividendes n'est pas applicable lorsque la société payante est établie sur le territoire de fiscalité faible⁸⁰⁹. Les mêmes règles sont applicables en cas de dividendes reçus par les établissements stables établis en Estonie. On impose aussi les pertes subies par les établissements de crédit lorsqu'on abandonne la créance contre une personne morale établie dans le territoire de la fiscalité faible⁸¹⁰.

1039. Donc, on peut constater que les mesures principales de la lutte contre les paradis fiscaux en droit estonien sont :

- Le principe que le contenu prévoit la forme ;
- Les règles des prix de transfert;
- Le principe de l'entreprise étrangère contrôlée;
- Les retenues à la source applicables aux paiements payés au bénéfice des personnes établies dans les paradis fiscaux
- Les règles de l'imposition supplémentaire des paiements payés par les personnes établies dans les paradis fiscaux au bénéfice des résidents estoniens.

1040. Toutefois, en droit fiscal estonien il n'existe pas de règles de la sous capitalisation. Sachant que les conventions avec l'Ile de Man, Jersey ou les Emirats Arabes Unis ne prévoient pas de retenues à la source sur les intérêts, l'Estonie pourrait devenir une porte d'exportation du capital en dehors de l'Union Européenne. L'inexistence de ces règles est dommageable pour le fisc de l'Estonie. Le „contenu prévoit la forme“, ce principe ne peut englober toutes les situations possibles, si le contribuable trouve une explication pourquoi il a décidé de financer la société fille estonienne d'une société mère établie dans l'Ile de Man par la dette subordonnée (et donc par les taux d'intérêts élevés) et pas par le capital propre. Pour cette raison, on propose au gouvernement estonien d'introduire les règles de la sous capitalisation.

⁸⁰⁸ Point 1 de la partie 1-1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸⁰⁹ Point 3 de la partie 1-1 de l'article 50 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

⁸¹⁰ Point 3 de la partie 3 de l'article 52 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise).

1041. Les principes anti-abus en vertu du droit lituanien. En droit lituanien, existe le principe que le contenu prévoit la forme⁸¹¹. Quand le contribuable à cause des raisons fiscales change la forme de l'opération économique, l'administration fiscale a le droit de recalculer les impôts selon les règles applicables au contenu de l'opération, pas à la forme donnée par le contribuable.

1042. En droit lituanien, il existe des règles de la sous capitalisation. Si le capital emprunté de la société fille par la société mère, qui contrôle plus de 50 % des parts sociales de la société fille, dépasse 4 fois le capital propre de la société fille, les intérêts payés pour l'utilisation du capital emprunté (la partie qui dépasse 4 fois le capital propre) ne sont pas déductibles⁸¹², sauf si le contribuable prouve que les intérêts étaient payés en respectant les conditions de la pleine concurrence⁸¹³. On applique la même règle concernant les intérêts qui sont liés avec le chiffre d'affaires du débiteur.

1043. En droit fiscal lituanien, les règles des prix de transferts sont pleinement applicables vis-à-vis des paradis fiscaux.

1044. Comme l'Estonie, la Lituanie applique le principe de l'entreprise étrangère contrôlée. En vertu de la loi lituanienne⁸¹⁴, on impose les revenus de l'entreprise étrangère contrôlée, si le résident lituanien contrôle, au dernier jour de l'année financière, au moins 50 % des droits sociaux dans cette entreprise étrangère où le résident lituanien ensemble avec les autres personnes associées contrôle au moins 50 % des droits sociaux dans cette entreprise étrangère et que la partie contrôlée par le résident lituanien est au moins 10 %. On impose les revenus de l'entreprise étrangère contrôlée, si deux conditions sont remplies⁸¹⁵ :

- L'entreprise n'est pas établie dans un territoire figurant sur la liste blanche ;
- La forme sociale de l'entreprise existe dans la liste établie par l'ordre du ministre des finances⁸¹⁶.

1045. Toutefois, on applique certaines exceptions à une telle règle. D'abord, certains revenus de l'entreprise étrangère contrôlée ne sont pas imposables, si certaines conditions sont remplies⁸¹⁷ :

⁸¹¹ L'article 10 de la loi de l'administration des impôts de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2004, Nr. 63-2243.

⁸¹² Point 3 de l'ordre du Gouvernement de la République de Lituanie concernant la sous-capitalisation. Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2003, Nr. 116-5289.

⁸¹³ Point 7 de l'ordre du Gouvernement de la République de Lituanie concernant la sous-capitalisation. Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2003, Nr. 116-5289.

⁸¹⁴ Partie 4 de l'article 2 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸¹⁵ Partie 4 de l'article 39 de La loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸¹⁶ Ce sont les formes des sociétés établies dans les paradis fiscaux ainsi que les sociétés holdings en vertu de la loi luxembourgeoise de 1929 ainsi que les entreprises « établies dans les territoires figurant dans la liste blanche mais imposables en vertu des règles favorables (si le taux applicable est inférieur de plus de 75 % à celui de l'impôt lituanien, c'est à dire inférieur à 11,5 %). Le commentaire donne certains exemples : les zones libres économiques en Italie ou en Russie.

- L'entreprise étrangère contrôlée exerce des activités réelles dans le territoire de son implantation et, pour cette raison, a embauché un nombre suffisant de salariés pour les activités exercées (ce critère doit être évalué cas par cas compte tenu des activités exercées par l'entreprise);
- La part des revenus de l'entreprise étrangère contrôlée perçus de sources se trouvant dans un autre État que l'État de sa résidence est inférieur à 10 % ;
- Au moins 50 % des revenus de l'entreprise étrangère contrôlée sont perçus des transactions exercées avec les personnes indépendantes.

1046. On peut marquer les différences entre les règles estoniennes et lituaniennes de l'entreprise étrangère contrôlée. D'abord, la Lituanie applique la liste blanche, l'Estonie la liste noire. En Lituanie, en principe, on n'impose que les revenus passifs de l'entreprise étrangère contrôlée. Toutefois, comme dans les autres pays, l'exception des revenus actifs est soumise à certaines conditions. Le droit lituanien prévoit la règle *de minimis* – on n'applique pas le principe de l'entreprise étrangère contrôlée si les revenus de l'entreprise étrangère contrôlée représentent moins de 5 % de tous les revenus de l'entreprise lituanienne qui contrôle une entité étrangère⁸¹⁸. Aussi on n'applique pas ce principe si tous les revenus de l'entreprise étrangère contrôlée sont les dividendes payés par l'unité lituanienne qui le contrôle⁸¹⁹.

1047. A côté du principe de l'entreprise étrangère contrôlée, on applique certaines restrictions lorsque l'opération économique est liée avec les territoires d'imposition faible (retenues à la source sur les paiements vers les paradis fiscaux). D'abord, en règle générale, la rémunération reçue, liée avec le retard pour remplir les obligations d'un autre pays du contrat, est considérée comme une charge déductible en vertu du droit lituanien. Toutefois, si le paiement pour le retard était reçu de territoires de fiscalité faible, un tel paiement ne peut être déductible⁸²⁰. Ainsi, les paiements, qui devaient être versés par l'unité lituanienne ou par l'établissement stable établi en Lituanie au bénéfice d'une personne établie dans le territoire d'imposition faible en contrepartie des marchandises achetées ou des services prêtés par cette personne au bénéfice de l'unité lituanienne et qui étaient déclarés comme des charges déductibles mais en réalité non payés pendant la période de 18 mois après l'acquisition, ne sont pas considérés comme des charges déductibles⁸²¹.

⁸¹⁷ Le règlement du Gouvernement de la République de Lituanie du 12 avril 2002, n° 571.

⁸¹⁸ Point 2 de la partie 5 de l'article 39 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸¹⁹ Point 2 de la partie 5 de l'article 39 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸²⁰ Point 9 de la partie 1 de l'article 12 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸²¹ Point 8 de la partie 1 de l'article 31 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

1048. Une autre règle de la retenue à la source est applicable en cas de paiements des dividendes vers les paradis fiscaux. En principe, on n'impose pas les dividendes payés par l'unité lituanienne au bénéfice d'une unité lituanienne⁸²² ou l'unité étrangère⁸²³ si l'unité qui reçoit des dividendes a possédé pendant les 12 derniers mois au moins 10 % des actions donnant le droit du vote. L'exonération n'est pas applicable si l'unité qui reçoit des dividendes est établie ou autrement organisée dans le territoire de la fiscalité faible.

1049. On impose par les mesures spéciales les paiements reçus par les unités lituaniennes et payés par les personnes établies dans les paradis fiscaux. Par exemple, la compensation de non-exécution du contrat reçu par l'unité lituanienne ou par l'établissement stable établie en Lituanie n'est pas, en principe, considérée comme un revenu imposable. Toutefois, si un tel paiement était reçu d'une personne établie dans le paradis fiscal, on considère ce paiement comme le revenu imposable d'une unité lituanienne ou d'un établissement stable établi en Lituanie⁸²⁴.

On n'impose pas les dividendes reçus par l'unité lituanienne et payés par l'unité étrangère lorsque l'unité qui paye des dividendes n'est pas établie (ou autrement organisée) dans un territoire de fiscalité faible et si les autres conditions sont remplies (voir le chapitre concernant la fiscalité des dividendes)⁸²⁵. Si les dividendes sont reçus d'une personne établie dans le paradis fiscal, l'exonération n'est pas applicable.

1050. Aussi, la loi fiscale lituanienne ne permet en principe pas de déduire tous les paiements (sauf les paiements en contrepartie des objets achetés, si le contribuable peut par des documents prouver l'importation de ces objets) payés par l'unité lituanienne (ou par l'établissement stable établi en Lituanie) au bénéfice d'une personne établie (ou autrement organisée) dans les territoires d'imposition faible lorsque le contribuable ne peut prouver que :

- Les paiements sont liés avec les activités normales d'une unité qui les paye et d'une personne qui les reçoit ;
- La personne qui reçoit des paiements possède l'infrastructure qui est nécessaire pour l'exerce d'une telle activité ;
- Il existe un lien entre le paiement et l'opération économique⁸²⁶.

⁸²² Partie 2 de l'article 33 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸²³ Partie 2 de l'article 34 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸²⁴ Point 8 de l'article 12 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸²⁵ Partie 3 de l'article 35 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

⁸²⁶ Partie 2 de l'article 31 de la loi de l'impôt du bénéfice de la République de Lituanie, version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-3992.

Le droit lituanien⁸²⁷ prévoit une liste des documents qui pourrait être considérés comme les preuves loïsibles (conclusions des auditeurs ou commissaires des comptes, documents fournis par les administrations fiscales étrangères etc.).

1051. Donc, on peut constater que les mesures principales de la lutte contre les paradis fiscaux en droit lituanien sont :

- Le principe que le contenu prévoit la forme ;
- Les règles des prix de transfert;
- Le principe de l'entreprise étrangère contrôlée
- Les retenues à la source applicables aux paiements payés au bénéfice des personnes établies dans les paradis fiscaux
- Les règles de l'imposition supplémentaire des paiements payées par les personnes établies dans les paradis fiscaux au bénéfice des résidents lituaniens.

1052. **Les principes anti-abus en vertu du droit letton.** Il est difficile de constater si, en droit letton, existe le principe que le contenu prévoit la forme. Parmi les droits de l'administration fiscale, la loi générale des impôts mentionne le droit de réévaluer le montant des impôts, si le contribuable a réduit illégalement⁸²⁸ l'impôt dû. Toutefois, on n'a pas clairement formulé le droit de l'administration fiscale lettonne à recalculer l'impôt dû en vertu des règles applicables au contenu de la vraie opération économique, pas en vertu des règles applicables à la forme.

1053. A côté du principe général de l'anti abus, on peut nommer certaines autres mesures contre le comportement abusif du contribuable. D'abord, on applique la règle de sous-capitalisation: on impose les intérêts en proportion des obligations de la dette excédant quatre fois le capital propre de la société, si de telles réserves n'étaient pas créées comme le résultat de la division du profit⁸²⁹. Ensuite, les principes du prix de transfert sont pleinement applicables aux opérations fiscales liées avec les paradis fiscaux.

1054. Le principe de la société étrangère contrôlée n'existe pas en droit letton. Un tel phénomène pourrait être expliqué par le fait que la Lettonie souhaite devenir l'État d'accueil des sociétés holdings dans un futur proche (on a déjà analysé les nouvelles mesures de la fiscalité des

⁸²⁷ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl Lietuvos vieneto arba per nuolatinę buveinę veikiančio užsienio vieneto tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetais išmokamų išmokų (išskyrus išmokas už materialines vertybes, jeigu Lietuvos vienetas arba nuolatinė buveinė turi dokumentus, patvirtinančius šių vertybių įvežimą) pripažinimo leidžiamais atskaitymais įrodymų pateikimo vietas mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo. 2002 m. rugšėjo 4 d. Nr. 258, Vilnius. VŽ, 2003, N° 91-4131. (*L'ordre d'un directeur de l'administration fiscale concernant les preuves loïsibles*).

⁸²⁸ Point 1 de la partie de la section 23 de la loi sur les impôts de la République de Lettonie (law on taxes and fees) de 6 juin 1996.

⁸²⁹ Partie 2 de la section 6-4 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

revenus passifs). Il ne faut pas oublier, que les autres pays d'accueil des holdings (Luxembourg ou Suisse) n'appliquent pas non plus ce principe.

1055. Comme dans les deux autres pays baltes, à côté des principes généraux anti abus, il existe aussi des dispositions spéciales contre les paradis fiscaux. On applique des retenues à la source supplémentaires vis-à-vis des opérations économiques liées avec les paradis fiscaux. En vertu du droit letton⁸³⁰, chaque paiement effectué par des résidents lettons ou par des établissements stables au bénéfice de non-résidents est imposable par une retenue à la source de 15 %, si les paiements ont été faits au bénéfice de personnes établies dans des territoires d'imposition faible, y compris les paiements faits pour les représentants de ces personnes ou dans les comptes bancaires des parties tiers et les paiements faits pour les fonds mutuels. Toutefois, on n'impose pas les paiements dans les formes suivantes :

- Dividendes payés par les résidents de la Lettonie. A partir du 1^{er} janvier 2013, on va supprimer une telle disposition et le paiement des dividendes au bénéfice des sociétés mères établies dans les paradis fiscaux sera imposable;
- Intérêts payés par les institutions de crédit enregistrées en Lettonie, si de tels intérêts sont payés en vertu d'un taux payé normalement par les institutions du crédit pour les dépôts dans les comptes courants ;
- Paiements concernant la fourniture de marchandises, si de telles marchandises sont liées avec les territoires de fiscalité faible.

1056. A côté des retenues à la source, on applique aussi des règles de l'imposition supplémentaire des paiements reçus des sources dans les paradis fiscaux. Une des conditions pour exonérer les dividendes reçus des sources étrangères est que les dividendes ne soient pas reçus de sources établies dans des territoires de la fiscalité faible⁸³¹.

1057. En droit fiscal letton, il existe le principe qu'on considère les transactions des sociétés ou des établissements stables avec les autres sociétés ou personnes établies dans les territoires de la fiscalité faible comme des transactions entre personnes liées⁸³². Toutefois, on peut s'interroger sur la logique d'un tel principe. Le principe des personnes liées est utilisé d'abord pour rétablir les prix de transfert. Sachant que les principes des prix de transfert sont pleinement applicables aussi pour les situations liées avec les paradis fiscaux, une telle présomption ne sert à rien.

⁸³⁰ Partie 8 de la section 3 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

⁸³¹ Partie 3 de la section 11 de la loi sur les impôts lettonne (law on taxes and fees) de la République de Lettonie.

⁸³² Partie 4 de la section 12 de la loi de 12 octobre 1995 de l'impôt sur le bénéfice des entreprises (law on enterprise income tax) de la République de Lettonie, version anglaise.

1058. On peut constater, qu'en droit fiscal letton, on applique plusieurs principes de la lutte contre l'évasion fiscale:

- Le principe que le contenu prévoit la forme ;
- Les règles des prix de transfert;
- Le principe de sous-capitalisation;
- Les retenues à la source applicables aux paiements payés au bénéfice des personnes établies dans les paradis fiscaux
- Les règles de l'imposition supplémentaire des paiements payés par les personnes établies dans les paradis fiscaux au bénéfice des résidents lettons.

1059. En droit letton, on applique le principe de la sous-capitalisation. Toutefois, bien que la technique de sous-capitalisation soit utile pour la préservation des revenus fiscaux, on peut s'interroger sur le sens de l'existence de telles dispositions, compte tenu du but de créer une place d'accueil des holdings. L'absence des dispositions de la sous-capitalisation permettrait aux sociétés holdings d'être financées par des endettements sans subir de charges fiscales supplémentaires. D'un autre côté, il ne faut pas oublier qu'un grand nombre de pays appliquent les dispositions de la sous-capitalisation.

1060. On propose au gouvernement letton de modifier l'article concernant le principe « le contenu prévoit forme » en prévoyant la possibilité de requalifier l'opération économique en fonction du vrai contenu d'une telle opération. Bien qu'il existe certaines règles concernant le droit de l'administration fiscale à recalculer les impôts, on propose de reformuler cet article afin de mieux préciser le contenu d'un tel principe.

1061. Bien que le but de la politique fiscale de la Lettonie soit à l'avenir de devenir un pays d'accueil des sociétés holdings, on propose d'établir le principe de l'entreprise étrangère contrôlée, au moins vis-à-vis des paradis fiscaux purs. L'exportation des revenus imposables vers les paradis fiscaux n'est pas intéressante pour le gouvernement letton. Pour cette raison, l'application d'un tel principe vers les territoires considérés comme les paradis fiscaux serait utile.

1062. Dans les conventions fiscales des pays baltes, existent aussi certaines dispositions anti-abus conventionnelles. On peut nommer les conventions avec le Royaume Uni, Malte, l'Italie, la Belgique, Singapour, l'Ukraine ainsi qu'avec le Kazakhstan qui contiennent des mesures anti abus. Pour illustrer, on peut citer la convention avec le Kazakhstan, qui contient un article supplémentaire, inexistant dans la convention modèle de l'OCDE, concernant les mesures de l'anti-abus:

Article 28 Limitation of benefits Notwithstanding any other provision of this Convention, a resident of a Contracting State shall	L'article 28 Limitation des avantages Nonobstant toute autre disposition de la présente Convention, un résident d'un Etat contractant ne doit
---	---

<p>not receive the benefit of any reduction in or exemption from taxes provided for in this Convention by the other Contracting State if the main purpose or one of the main purposes of the creation or existence of such resident or any person connected with such resident was to obtain the benefits under this Convention that would not otherwise be available.</p>	<p>pas recevoir le bénéfice de chaque réduction ou exonération des taxes prévues par la présente Convention par l'autre Etat contractant si le but principal ou l'un des buts principaux de la création ou l'existence de ce résident ou de toute personne liée à ce résident soit d'obtenir les prestations prévues par la présente Convention qui ne seraient autrement pas disponibles.</p>
--	--

Le but de telles dispositions est d'éliminer des avantages de la convention les opérations qui sont abusives, c'est à dire n'ayant aucun autre but économique que de diminuer l'imposition. Sachant que la lutte contre les abus de droit est l'intérêt commun de tous les pays de l'Union Européenne ainsi que des pays tiers, on propose d'insérer un tel article dans les autres conventions conclues par les pays baltes. Un tel article doit aussi figurer dans la future convention modèle balte.

1063. On peut constater que la Lituanie et l'Estonie appliquent les mêmes principes de lutte contre les paradis fiscaux, bien qu'il existe des différences dans les détails techniques des règles applicables. Toutefois, il existe une différence fondamentale entre les principes de ces deux pays. En droit estonien, on énumère les opérations concrètes qui sont considérées comme abusives et donc entraînent des conséquences fiscales plus lourdes. En droit lituanien, on énumère aussi certaines opérations **concrètes** liées avec les paradis fiscaux qui sont considérées comme abusives et donc entraînent des conséquences fiscales plus lourdes. Toutefois, à côté d'une telle énumération, il existe aussi le principe général qui considère *a priori* **tous** les paiements vers les paradis fiscaux comme des opérations économiques abusives et entraîne donc des conséquences fiscales plus lourdes, à moins que le contribuable puisse prouver le caractère non abusif de telles opérations.

Enumérer les opérations concrètes qui sont considérées comme abusives du point de vue fiscal est une technique utile parce qu'on sanctionne certaines techniques de la planification fiscale comme abusives. Toutefois, il existe une possibilité, que les autres opérations (qui sont, en principe, abusives) ne soient pas énumérées dans la loi fiscale parmi les opérations abusives. Pour cette raison, on propose au gouvernement estonien d'établir un principe, que tous les paiements vers les paradis fiscaux soient considérés comme abusifs à moins que le contribuable puisse prouver la réalité d'une telle opération. Une telle règle existe déjà en droit lituanien ainsi qu'en droit letton. Toutefois, il faudrait encore établir, dans ces deux pays, une règle analogue pour les paiements reçus des paradis fiscaux par les résidents.

D'un autre côté, seules la Lettonie et la Lituanie ont établi les règles de la sous capitalisation. Sachant que l'absence de telles règles est dommageable pour le fisc estonien, on propose de les établir aussi en Estonie.

Une autre proposition concerne le principe général anti abus en droit letton. Pour des raisons de clarté, on propose de redéfinir ce principe dans la loi fiscale lettone. Le texte en vigueur est ambigu et incomplet.

On propose d'insérer dans les conventions conclues par les pays baltes une disposition prévoyant la non-applicabilité des avantages des conventions fiscales aux opérations ayant pour seul but de diminuer les impôts sans aucune raison économique.

Finalement, il n'existe pas de règles de l'entreprise étrangère contrôlée en droit letton actuellement en vigueur. On propose de les établir et de les appliquer au moins à l'égard des opérations économiques liées avec les paradis fiscaux purs.

Les dispositions conventionnelles sont aussi utiles pour la lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux. On propose, dans les conventions conclues par les pays baltes, d'insérer un article qui permettrait de ne pas appliquer les avantages conventionnels vis-à-vis des opérations abusives. Un tel article existe déjà dans certaines conventions des pays baltes. Un tel article doit aussi figurer dans la future convention modèle balte.

B. La question de la compatibilité des règles anti-abus des pays baltes avec le droit de l'UE et ses limites

1064. En tant que pays membres de l'Union Européenne, les pays baltes doivent respecter les exigences du droit de l'Union Européenne en matière de lutte contre les paradis fiscaux. On va examiner si les dispositions concernant la lutte contre les paradis fiscaux dans le droit fiscal des pays baltes actuellement en vigueur sont en principe compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

1065. L'article 11 de la directive des fusions prévoit que les États membres ont le droit de ne pas appliquer les bénéfices de la directive lorsque l'objectif principal, ou un des objectifs principaux, est l'évasion fiscale ou la fraude fiscale. Bien que la directive ne donne pas la définition de l'évasion fiscale ou de la fraude fiscale, elle précise que la présomption de l'absence de motifs économiques valables, « tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération », pourrait être présumée comme une évasion fiscale ou une fraude fiscale. La directive 2003/49 concernant la fiscalité des intérêts et des redevances contient aussi la notion d'anti-abus, mais elle ne précise pas le contenu de la notion « fraude et abus ». Comme le mentionne Ben J. M. Terra et Peter J. Wattel⁸³³, les États membres différents emploient différentes conceptions de l'évasion fiscale

⁸³³ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel. *European Tax Law*. Fourth Edition. Kluwer Law International. P. 564.

et de la fraude fiscale. La précision de ces dispositions appartient à la Cour de Justice de l'Union Européenne, les pays membres doivent prendre en considération l'interprétation de la Cour.

1066. La Cour de Justice de l'Union Européenne, dans l'affaire Cadbury Schweppes⁸³⁴, devait examiner la compatibilité des règles anti-abus du Royaume Uni avec le droit communautaire. Les requérants se demandaient si la règle du droit anglais, prévoyant l'imposition de certains revenus de sources étrangères (où la fiscalité est bien inférieure à celle du Royaume Uni) est compatible avec la liberté d'établissement du droit communautaire.

Dans ses conclusions, l'avocat général Philippe Léger⁸³⁵ avait constaté que :

L'application du droit communautaire ne peut être refusée que lorsque la société en cause s'en prévaut de manière abusive, parce qu'elle a mis en place un montage artificiel afin d'échapper à l'impôt⁸³⁶.

L'avocat général avait essayé de trouver un compromis entre l'exigence de combattre l'évasion fiscale et l'exigence de garantir la liberté d'établissement. Il a donc proposé une solution, qu'en principe les États membres puissent appliquer des règles anti-abus (destinées à imposer les revenus provenant de sources étrangères de fiscalité faible), mais à condition qu'au moins un de ses buts soit une évasion fiscale. Si le contribuable peut prouver qu'il y a d'autres buts à l'opération en question (et notamment, que son implantation dans un autre État membre à la fiscalité faible est réelle, que les prestations sont réelles et ne sont pas dépourvues d'intérêt économique au regard de l'activité de ladite société), ils doivent avoir accès aux dispositions prévoyant l'exonération d'une telle imposition. L'avocat général a proposé un test de la réalité de l'implantation. Selon lui, trois conditions doivent être remplies afin que l'opération puisse être considérée comme « une implantation réelle » :

Le premier de ces critères porte sur la réalité de l'implantation de la filiale dans l'État d'accueil. Il conduit à examiner si la filiale dispose des locaux, du personnel et des équipements nécessaires à la réalisation des prestations fournies à la société mère et qui ont eu pour effet la diminution de l'impôt dû dans l'État d'origine. Si tel n'est pas le cas, le rattachement de ces prestations à la souveraineté fiscale dudit État apparaît bien comme un montage purement artificiel destiné à échapper à l'impôt⁸³⁷.

Le deuxième de ces critères a trait au caractère effectif des prestations fournies par la filiale. Il s'agit, dans ce cadre, d'examiner la compétence du personnel de la filiale par rapport aux

⁸³⁴ L'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue.

⁸³⁵ Conclusions de l'avocat général Philippe Léger présentées le 2 mai 2006 dans l'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue.

⁸³⁶ Conclusions de l'avocat général Philippe Léger présentées le 2 mai 2006 dans l'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue. Point 88.

⁸³⁷ Conclusions de l'avocat général Philippe Léger présentées le 2 mai 2006 dans l'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue. Point 112.

prestations fournies ainsi que le niveau de prise de décision dans la réalisation de ces prestations. Si, par exemple, la filiale se révèle n'être qu'un simple instrument d'exécution parce que les décisions qui sont nécessaires à la réalisation des prestations qui lui sont payées sont prises à un autre niveau, il est également justifié de considérer que le rattachement de ces prestations à la souveraineté fiscale de l'État d'accueil constitue un montage purement artificiel⁸³⁸.

Le troisième critère, tenant à la valeur ajoutée par l'activité de la filiale, est sans doute plus délicat à mettre en œuvre si les prestations fournies par celle-ci correspondent effectivement à l'exercice d'activités réelles dans l'État d'accueil. Ce critère nous semble toutefois pertinent dans la mesure où il pourrait permettre de prendre en compte la situation objective dans laquelle les prestations fournies par la filiale sont dépourvues de tout intérêt économique au regard de l'activité de la société mère. Si tel est le cas, il nous semble possible d'admettre qu'il y a un montage purement artificiel parce que le paiement par la société mère des prestations en cause apparaît, en quelque sorte, dépourvu de contrepartie. Le paiement de telles prestations pourrait donc être analysé comme un transfert pur et simple de bénéfices de la société mère à la filiale⁸³⁹.

1067. La Cour de Justice de l'Union Européenne n'a pas suivi entièrement la logique proposée par l'avocat général. D'abord, il avait constaté que :

Les ressortissants d'un État membre ne sauraient, à la faveur des facilités créées en vertu du traité, tenter de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale. Ils ne sauraient se prévaloir abusivement ou frauduleusement des normes communautaires⁸⁴⁰.

D'un autre côté, la cour a constaté que

la circonstance que CS [une société requérante] a en l'occurrence décidé d'établir CSTS et CSTI [autres sociétés du même groupe que la société requérante] dans l'IFSC [régime de la fiscalité privilégiée] dans le but avoué de bénéficier du régime fiscal favorable que procure un tel établissement ne constitue pas, par elle-même, un abus⁸⁴¹.

Finalement, après une analyse approfondie de la proportionnalité d'une telle mesure, la cour a constaté que :

⁸³⁸ Conclusions de l'avocat général Philippe Léger présentées le 2 mai 2006 dans l'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue. Point 113.

⁸³⁹ Conclusions de l'avocat général Philippe Léger présentées le 2 mai 2006 dans l'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue. Point 114.

⁸⁴⁰ L'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue. Point 35.

⁸⁴¹ L'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue. Point 38.

*Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que les articles 43 CE et 48 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'incorporation, dans l'assiette imposable d'une société résidente établie dans un État membre, des bénéfices réalisés par une SEC dans un autre État membre lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier État, à moins qu'une telle incorporation ne concerne que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû. L'application d'une telle mesure d'imposition doit par conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, ladite SEC est réellement implantée dans l'État membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives*⁸⁴².

1068. Cette décision a été commentée par plusieurs auteurs. Selon Tom O'Shea⁸⁴³, la Cour a ouvert les portes à une planification fiscale plus avancée (*forum shopping* et *roules shopping* en anglais). Il suffit que les contribuables prouvent seulement la réalité de leur installation, afin de bénéficier d'un régime fiscal plus avantageux. Selon S. Whitehead⁸⁴⁴, en matière fiscale, la liberté d'établissement ne pourrait être limitée qu'en cas d'évasion fiscale. G. T. K. Meussen⁸⁴⁵ et R. Fontana⁸⁴⁶ soulignent qu'il reste à la Cour à interpréter le contenu de la notion « des montages purement artificiels ». E. Cercerrado⁸⁴⁷ craint qu'une telle interprétation limitée des mesures anti-abus puisse être dommageable pour les intérêts fiscaux des États membres de l'Union Européenne.

1069. Donc, on peut constater que le droit de l'Union Européenne ne permet l'application des règles du droit fiscal national prévoyant l'imposition de certains revenus des sources étrangères (ou l'imposition est faible) qu'à condition que ces règles soient destinées à combattre l'évasion fiscale et n'empêchent pas la liberté d'établissement. Elles ne peuvent être applicables que quand il s'agit de montages purement artificiels destinés seulement à éviter l'impôt dû. Mais si, en revanche, il s'agit d'une implantation réelle et d'une intégration pleine dans l'économie du pays d'accueil, l'imposition doit être exonérée. Il reste à vérifier, si ces exigences sont respectées dans les principes du droit fiscal des pays baltes.

⁸⁴² L'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue. Point 75.

⁸⁴³ Tom O'Shea The UK's CFC rules and freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation. EC Tax Review. 2007-1. P. 29.

⁸⁴⁴ S. Whitehead. Practical implication arising from the European Court's recent decisions concerning CFC and dividend taxation. EC Tax Review. 2007-4. P. 183.

⁸⁴⁵ G. T. K. Meussen. Cadbury Schweppes : The ECJ significantly limits the application of CFC rules in member states. European Taxation, January 2007. P. 293

⁸⁴⁶ R. Fontana. The uncertain future of CFC regimes in the Member States of the EU. European Taxation. June 2006. P. 334.

⁸⁴⁷ E. Cercerrado. Controlled foreign company and thin capitalisation rules are not applicable in Spain to entities resident in the European Union. EC Tax Review. 2004-3. P. 110.

1070. La question de la compatibilité en droit lituanien. Les dispositions du droit fiscal lituanien ne tolèrent en principe pas les opérations économiques liées avec les territoires de fiscalité faible. Mais, il ne faut pas oublier que certains territoires existant dans la liste sont des territoires de pays membres de l'UE (Gibraltar, Açores) et les règles du droit communautaires sont applicables dans les relations avec ces territoires. Suivant la logique de l'arrêt C-196/04 Cadbury Schweppes, les pays membres peuvent appliquer les mesures anti-abus à condition que ces règles soient destinées à combattre l'évasion fiscale et n'empêchent pas la liberté d'établissement. Donc, en cas d'absence d'un motif purement artificiel et en cas de présence réelle dans l'économie d'un pays d'accueil, les États membres ne doivent pas refuser d'appliquer les dispositions plus favorables au contribuable. Mais, en vertu du droit fiscal lituanien, le simple fait que l'opération économique est liée avec les territoires d'imposition faible suffit pour refuser d'appliquer les dispositions plus favorables pour le contribuable, sauf si le contribuable prouve la réalité de l'opération en question. Donc, sachant que le droit communautaire ne règle pas la charge des preuves, **les règles du droit fiscal lituanien sont en principe compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne.**

1071. D'un autre côté, le principe du droit lituanien de l'entreprise étrangère contrôlée pourrait être aussi applicable vis-à-vis des sociétés filles des sociétés mères lituaniennes établies dans les autres pays membres. Une telle situation ne serait pas compatible avec les exigences du droit de l'Union Européenne, à moins que l'établissement d'une société fille ne soit établi que pour des raisons de réduction des charges fiscales. Donc, on propose de réviser un tel principe, en prévoyant que ce principe ne soit pas automatiquement applicable pour les sociétés filles établies dans les autres pays membres. Aussi, il faudrait établir les règles des charges des preuves en respectant le principe de proportionnalité.

1072. Toutefois, il ne faut pas oublier que certains territoires existant dans la liste sont des territoires de pays membres de l'UE (Gibraltar, Açores, Madère) et les règles du droit de l'Union sont applicables dans les relations avec ces territoires. On a déjà proposé de créer une liste grise pour de tels territoires et d'appliquer un contrôle plus strict des opérations liées avec ces territoires. Si le contribuable ne peut pas prouver la réalité économique de ses opérations, on pourrait appliquer des mesures fiscales plus lourdes.

1073. La question de la compatibilité en droit letton. Le droit fiscal letton, contrairement au droit fiscal lituanien, **n'est pas compatible avec les exigences du droit communautaire.** Sachant que certains territoires d'imposition faible font partie de l'UE (par exemple, Gibraltar), les règles de l'anti-abus seront aussi applicables en cas d'opérations économiques liées avec ces territoires. Contrairement au droit lituanien (où la règle la plus favorable pour le contribuable est applicable lorsque le contribuable prouve la réalité d'une opération économique), le droit letton ne permet pas d'appliquer

la règle la plus favorable pour le contribuable même lorsque le contribuable prouve la réalité d'une opération économique. Donc, on peut proposer au gouvernement letton d'inscrire ces territoires dans la liste grise et d'appliquer un contrôle plus strict des opérations liées avec ces territoires. Aussi, il faudrait prévoir dans la loi fiscale lettonne qu'en cas de preuve de la réalité d'une opération économique fournie par le contribuable, on peut appliquer les dispositions les plus favorables pour le contribuable.

1074. La question de la compatibilité en droit estonien. En vertu du droit estonien, sont considérés comme des territoires d'imposition faible les territoires qui imposent les contribuables, mais où le montant des impôts est inférieur à 1/3 de l'impôt qui devrait être payé par un contribuable en vertu de la loi estonienne, sans calcul des déductions prévues par le droit estonien⁸⁴⁸. Bien que le droit européen (affaire Cadbury Schweppes) limite le droit des États membres à appliquer de telles mesures anti-abus vis-à-vis des entreprises des autres États membres, **on ne peut pas constater d'incompatibilité du droit estonien avec le droit européen**, parce qu'il est peu probable que ces dispositions estoniennes puissent être appliquées vis-à-vis des entreprises des autres États membres, car 1/3 de l'impôt estonien est au taux de 7 % et tous les États membres appliquent un taux plus haut. D'un autre côté, même si, aujourd'hui, les taux sont plus élevés, cela ne veut pas dire qu'à l'avenir certains pays membres pourraient les diminuer jusqu'à un niveau suffisant pour considérer ces pays comme des paradis fiscaux en vertu du droit estonien. Donc, bien qu'on ne puisse pas dire que les règles anti-abus estoniennes ne sont pas compatibles avec les exigences du droit européen aujourd'hui, ces règles pourraient devenir incompatibles. Si, à l'avenir, les autres États membres changeaient leurs taux d'imposition, les règles estoniennes pourraient donc devenir automatiquement incompatibles. Pour cette raison, **on peut proposer de modifier la législation estonienne en prévoyant que les pays membres ne seront pas considérés comme des paradis fiscaux, même si leur taux d'imposition est inférieur à 1/3 du taux estonien.**

1075. D'autre part, Gibraltar, un territoire de l'Union Européenne, est inscrit sur la liste noire estonienne. Toutefois, la liste noire estonienne est plutôt une mesure indicative, n'ayant pas le pouvoir d'un acte juridique. En vertu des dispositions du droit estonien, une opération économique liée avec les territoires de la liste noire n'est pas automatiquement considérée comme abusive si le seuil d'imposition est supérieur à 7 %. Donc, on peut constater que la liste noire estonienne (compte tenu du caractère indicatif de cette liste) est compatible avec le droit de l'Union Européenne.

1076. Une autre règle estonienne anti-abus, c'est la règle de l'imposition des intérêts reçus par les non résidents. Selon le droit commun estonien, les intérêts sont des charges déductibles et donc

⁸⁴⁸ Partie 1 de l'article 10 de la loi de l'impôt sur le revenu du 15 décembre 1999 de la République d'Estonie (Income tax act) (version anglaise). P. 30.

non-imposables. Mais, si le non-résident reçoit des intérêts de l'Etat estonien, d'une municipalité estonienne ou d'un résident estonien, ou d'un non-résident par l'établissement stable établi en Estonie et que leur montant excède le montant des intérêts dans les conditions de pleine concurrence pour des obligations de dettes similaires, on impose la partie excédante. I. Klauson⁸⁴⁹ s'interroge sur la compatibilité d'une telle provision prévoyant l'imposition des intérêts au bénéfice de non-résidents avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Selon cet auteur, la règle de l'imposition des intérêts est applicable seulement au détriment des non-résidents, et n'est pas applicable quand il s'agit des intérêts reçus par les résidents, donc on peut constater un traitement différent entre les résidents et les non-résidents. Bien que, théoriquement, on peut obtenir le même résultat en appliquant des règles des prix de transfert en cas d'intérêts reçus par les résidents, les règles de prix de transfert ne sont applicables qu'entre des personnes associées, donc il existe théoriquement un traitement différent entre les résidents et non-résidents.

1077. D'autre part, comme on l'avait déjà mentionné, la Cour de Justice, en appliquant le droit européen dans les affaires touchant l'imposition des entreprises, ne devrait pas ignorer les exigences du droit fiscal international et, notamment, le principe que la base imposable des opérations transfrontalières doit être calculée selon les prix de pleine concurrence. Donc, si la question de compatibilité d'une telle règle estonienne est posée à la Cour de Justice au Luxembourg, la Cour doit se prononcer en faveur de la compatibilité d'une telle règle avec le droit européen, car une telle règle garantit la juste répartition de la base imposable des entreprises entre les États-membres et limite les possibilités d'évasion fiscale transfrontalière au sein de l'Union Européenne. Donc, on ne peut pas constater l'incompatibilité incontestable de ces mesures du droit estonien avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

1078. Le droit de l'Union Européenne essaye de trouver un compromis entre les libertés fondamentales de l'Union Européenne et la nécessité de lutter contre les abus en matière fiscale. Le droit de l'Union Européenne ne règle pas la question de la charge des preuves. Toutefois, on interdit de considérer certaines opérations comme abusives *à priori*. Pour cette raison, on propose aux pays baltes d'établir la liste grise et inscrire dans cette liste les territoires de l'Union Européenne et de l'Espace Economique Européen. Les territoires inscrits dans cette liste grise seraient soumis à un contrôle plus strict. La réalité des opérations économiques liées avec les territoires inscrits dans la liste grise pourrait être évaluée par les critères nommés dans les conclusions de l'avocat général Philippe Léger :

⁸⁴⁹ Inga Klauson. "Estonia" in Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume 95a. Subject I Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. P. 298.

- **La réalité de l'implantation de la filiale** dans l'État d'accueil (dispositions des locaux, du personnel et des équipements nécessaires à la réalisation des prestations fournies) ;
- **Le caractère effectif des prestations fournies par la filiale** (la compétence du personnel de la filiale par rapport aux prestations fournies ainsi que le niveau de prise de décision dans la réalisation de ces prestations) ;
- **La valeur ajoutée de l'activité de la filiale** (est ce que les prestations fournies par la filiale sont dépourvues de tout intérêt économique au regard de l'activité de la société mère).

1079. Dans les conventions fiscales des pays baltes existent aussi certaines dispositions anti-abus conventionnelles. De telles mesures existent aussi dans les conventions fiscales conclues par les pays baltes avec les autres pays de l'Union Européenne (Royaume Uni, Malte, Italie). Comme observe L. de Broe⁸⁵⁰, on peut poser la question si de telles clauses sont en principe compatibles avec le droit de l'Union Européenne. En vertu de la position de cet auteur, on ne peut refuser les droits garantis par les traités européens que dans le cas où le seul motif est de bénéficier des avantages de la convention. Autrement dit, les autorités fiscales doivent prouver que l'opération économique est anormale.

On conseille pour les administrations fiscales de réviser la politique d'application de telles mesures conventionnelles avec les autres pays européens, afin d'être compatible avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Le droit de l'Union Européenne n'interdit pas, en principe, de soumettre aux conséquences fiscales les opérations intracommunautaires n'ayant aucun autre but que la réduction des impôts. Donc, on peut appliquer le test de la réalité économique d'une opération en vérifiant la réalité de l'implantation dans un autre pays membre, le caractère effectif des prestations des services ainsi que la valeur ajoutée de l'activité de la filiale dans le groupe (les mêmes critères qui sont applicables pour les territoires inscrites dans la liste grise). Toutefois, sachant que ces dispositions sont destinées aux entreprises qui ne sont pas établies dans les paradis fiscaux potentiels au sein de l'Union Européenne (comme les territoires dans la liste grise) mais dans les autres pays membres, il faudrait raisonnablement diviser les charges de preuve. La preuve du caractère anormal d'une opération économique doit être à la charge de l'administration. Pour la défense du contribuable, il doit être suffisant de prouver seulement la normalité d'une opération.

1080. Pour conclure, on peut proposer aux pays baltes de réviser leur politique de lutte contre les abus de droit en matière fiscale et avec les paradis fiscaux.

⁸⁵⁰ Luc de Broe. *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. Volume 14, Doctoral Series. IBFD – Academic Council. P. 1057.

1081. D'abord, on propose au gouvernement letton de réviser le principe général de l'abus de droit en matière fiscale. Ce principe doit être reformulé de manière plus claire, afin de permettre de sanctionner toute opération abusive ayant des buts purement fiscaux sans aucune raison économique. Ensuite, le principe de l'entreprise étrangère contrôlée doit être établi et applicable, au moins vis-à-vis des opérations économiques liées avec les paradis fiscaux purs.

1082. Il faudrait établir le principe de la sous-capitalisation en droit estonien. L'existence d'un tel principe pourrait aider à limiter l'exportation d'un bénéfice imposable vers les paradis fiscaux.

1083. Ensuite, on propose pour les trois pays baltes d'établir le principe général (à côté des règles spéciales déjà existantes) qu'on considère tous les paiements (reçus ou payés) liés directement ou indirectement (par voie des intermédiaires) avec les paradis fiscaux comme abusifs et entraînant des conséquences fiscales plus lourdes, à moins que le contribuable puisse prouver la réalité d'une telle opération.

1084. Finalement, à côté des règles générales, on propose de prévoir un principe spécial vis-à-vis des territoires inscrits dans la liste grise. On ne considérerait pas automatiquement ces opérations comme abusives *à priori*. Toutefois, un tel contribuable concerné serait soumis aux mesures supplémentaires du contrôle de la réalité de l'opération (en vérifiant la réalité de l'implantation, le caractère effectif des prestations ainsi que la valeur ajoutée de l'activité de la filiale).

1085. On propose d'établir les règles spéciales des charges des preuves concernant l'application des mesures anti-abus des conventions fiscales conclues avec les autres pays membres. On propose d'établir le principe, que, en cas de la question de la réalité d'une opération économique liée avec les autres pays membres de l'Union Européenne, il incombe à l'administration fiscale de prouver le caractère anormal de l'opération en question. Pour la défense du contribuable, il doit être suffisant de prouver seulement la normalité d'une opération.

Conclusions du chapitre II et propositions

1086. Bien que les paradis fiscaux existent depuis 2000 ans avant Jésus-Christ, il n'existe pas de définition contemporaine des paradis fiscaux ni juridique, ni scientifique. Les auteurs différents proposent des critères différents de la qualification de territoires comme des paradis fiscaux. L'OCDE, dans son rapport, utilise quatre critères pour examiner si le territoire pourrait être qualifié comme un paradis fiscal : l'absence d'impôt ou un taux nominal bas, l'absence d'échanges effectifs d'informations, l'absence de transparence dans la législation fiscale et l'absence d'une exigence d'exercer l'activité substantielle sur le territoire du pays d'accueil.

1087. Dans les pays baltes, bien que les taux d'imposition du bénéfice des sociétés soient plus bas que dans les autres pays européens, les impôts sont réels et les taux ne sont pas symboliques. Aussi, en vertu des procédures constitutionnelles, il existe une transparence des lois fiscales dans chaque pays balte. Ainsi, le droit des pays baltes ne tolère pas l'absence d'exécution de l'activité substantielle sur le territoire d'un pays d'accueil. La seule absence des règles effectives des échanges d'information fiscale ne suffit pas pour que les pays baltes soient considérés comme des paradis fiscaux. Donc, les pays baltes ne peuvent en aucun cas être considérés comme des paradis fiscaux. Toutefois, les autres pays membres de l'Union Européenne ne peuvent pas appliquer les disposition concernant la lutte contre les paradis fiscaux à l'égard des sociétés établies dans les pays baltes parce que le droit de l'Union Européenne ne permet l'application des règles du droit fiscal national prévoyant l'imposition de certains revenus des sources étrangères (où l'imposition est faible) qu'à condition que ces règles soient destinées à combattre l'évasion fiscale et n'empêchent pas la liberté d'établissement. En vertu du droit d'établissement, les entreprises européennes peuvent déménager les activités réelles dans un autre pays membre où la fiscalité est plus favorable et une telle construction ne doit pas être pénalisée.

1088. La définition d'une stratégie de la lutte contre l'évasion fiscale et contre les paradis fiscaux est un exercice assez compliqué pour les systèmes juridiques sans longues traditions, tels que les trois pays baltes. En droit fiscal international, il n'existe pas de définitions de « l'abus de droit », de « l'évasion fiscale » ou de « la fraude fiscale ». Donc, les pays baltes ne pouvaient pas utiliser les principes concrets des organisations internationales comme les sources de l'inspiration de leur droit national. En revanche, ces dispositions existent dans le droit de l'Union Européenne. Toutefois, la pratique de la Cour de Justice de l'UE sert plutôt comme un guide expliquant comment respecter les exigences du droit de l'Union Européenne que comme une vraie source d'inspiration.

1089. Les principes de la lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux sont interprétés dans la jurisprudence de la Cour de Justice. Suivant la logique de l'affaire *Leur-Bloum*, les

administrations fiscales doivent examiner chaque opération sur la question de l'inapplicabilité des bénéfices de la directive. Ensuite, les contribuables doivent avoir accès à un recours devant l'institution judiciaire contre une telle décision de l'administration. Les administrations fiscales, en refusant de donner les avantages de la directive, doivent respecter le principe de proportionnalité ainsi que le fait qu'il est interdit d'établir une liste des opérations qui seraient considérées a priori comme ne pouvant bénéficier des avantages de la directive.

1090. Dans le droit fiscal des pays baltes, on applique des principes différents de l'identification des paradis fiscaux. La Lettonie n'applique que la liste noire. En droit lituanien, la technique de la liste noire est applicable, mais aussi les critères fiscaux et non fiscaux. En Estonie, la liste n'est qu'une mesure accessoire, on applique principalement le critère fiscal.

1091. On propose de réviser les principes de l'identification des paradis fiscaux dans les trois pays baltes. On propose d'établir la liste noire dans les trois pays baltes. Les listes actuellement en vigueur n'ont pas été renouvelées depuis longtemps et il existe des incohérences entre les trois listes. On propose pour les administrations fiscales des trois pays baltes de coopérer plus étroitement entre eux en établissant la nouvelle liste. Une fois établie, la liste périodiquement réactualisée pourrait être un moyen utile d'identification des paradis fiscaux. L'existence d'un territoire dans la liste serait une présomption du caractère abusif de l'opération économique et donc entraînerait des conséquences fiscales plus lourdes, sauf si le contribuable pouvait prouver la réalité de l'opération en question. Toutefois, à côté d'une liste noire (critère principal) on propose d'appliquer alternativement un des deux autres critères : le critère fiscal (le taux effectif applicable inférieur à un certain seuil) ainsi que le critère non fiscal (inexistence des échanges effectifs de l'information fiscale avec ce territoire).

1092. Dans l'affaire Cadbury Schweppes la Cour de Justice a constaté que le droit communautaire permet l'application des règles du droit fiscal national ne prévoyant l'imposition de certains revenus des sources étrangères d'imposition faible qu'à condition que ces règles soient destinées à combattre l'évasion fiscale et n'empêchent pas la liberté d'établissement. Pour les raisons de la compatibilité avec les exigences du droit de l'Union Européenne, on propose, à côté des listes noires, d'établir la liste grise et inscrire dans cette liste les territoires de la fiscalité faible de l'Union Européenne ou de l'Espace Économique européen. Les opérations économiques liées avec les territoires inscrits dans la liste grise ne seraient pas automatiquement considérées comme abusives, toutefois, les contribuables seraient obligés de prouver la réalité de l'opération (en vérifiant la réalité de l'implantation, le caractère effectif des prestations des services ainsi que la valeur ajoutée de l'activité de la filiale).

1093. Une autre proposition concernant la question de la compatibilité des dispositions fiscales nationales avec les exigences du droit de l'Union Européenne serait la proposition d'établir des règles

spéciales des charges des preuves concernant l'application des mesures anti-abus des conventions fiscales conclues avec les autres pays membres. Les administrations fiscale doivent être chargées de prouver le caractère anormal de l'opération en question. Pour la défense du contribuable, il doit être suffisant de seulement prouver la normalité d'une opération.

1094. Les principes actuellement en vigueur de la lutte contre les paradis fiscaux dans le droit fiscal lituanien sont en principe compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Toutefois, on propose de réviser les règles de l'entreprise étrangère contrôlée, prévoyant que ces règles ne soient pas automatiquement applicables aux sociétés filles établies dans les autres pays membres et que les charges des preuves soient divisées en respectant le principe de la proportionnalité.

1095. Les principes du droit fiscal estonien sont aussi en principe compatibles avec les exigences du droit de l'Union Européenne. Toutefois, on propose de prévoir que les pays membres ne soient pas automatiquement considérés comme des paradis fiscaux, même si le taux est inférieur au 1/3 de l'impôt estonien et que le contribuable peut prouver la réalité de l'opération économique et que l'utilisation de la liberté d'établissement ne soit pas abusive.

1096. Le droit fiscal letton n'est pas compatible avec le droit européen, parce qu'il ne permet pas de ne pas appliquer la règle la plus favorable pour le contribuable même lorsque le contribuable prouve la réalité d'une opération économique. Donc, on peut proposer de prévoir dans la loi fiscale lettonne, qu'au cas où les preuves de la réalité d'une opération économique sont fournis par le contribuable, on peut appliquer les dispositions les plus favorables pour le contribuable.

1097. La politique fiscale internationale de l'Estonie a mérité une révision en matière de lutte contre les paradis fiscaux. On propose au gouvernement estonien de réexaminer la nécessité de la convention fiscale avec Jersey, l'Ile de Man et les Emirats Arabes Unis, sachant que ces territoires sont considérés comme des territoires de fiscalité faible par le droit des autres pays. Il n'existe pas de relations économiques considérables entre ces territoires et les pays baltes, il est très probable que les conventions fiscales avec ces territoires servent plutôt comme instrument de la planification fiscale internationale qu'un vrai moyen d'élimination de la double imposition réellement subie. La sortie la plus logique d'une telle situation serait l'annulation de ces conventions ainsi que l'élimination de ces territoires de la liste blanche estonienne. Toutefois, les autres deux pays baltes ont aussi lancé des initiatives pour conclure des conventions fiscales avec les territoires en question. On propose de ne pas conclure de telles conventions.

1098. Le droit fiscal des pays baltes prévoit des mesures générales contre l'évasion fiscale ainsi que des mesures spéciales destinées à lutter contre les paradis fiscaux. Toutefois, en droit letton n'existe pas le principe de l'entreprise étrangère contrôlée. Un tel principe doit être établi en droit letton et effectivement applicable, au moins vis-à-vis des opérations liées avec les paradis fiscaux purs.

On propose aussi au gouvernement letton de réviser le principe général de l'abus de droit en matière fiscale. Ce principe doit être reformulé de manière plus claire, afin de permettre de sanctionner toute opération abusive ayant des buts purement fiscaux, sans aucune raison économique. Un exemple d'un tel principe pourrait être les conceptions de l'« acte anormal de gestion » ou de « l'abus de droit » en droit fiscal français.

1099. En droit fiscal estonien, il n'existe pas de règles de la sous capitalisation. L'absence de telles règles peut être dommageable pour le fisc estonien, on propose de les établir. Sachant que les conventions avec l'Île de Man, Jersey ou les Emirats Arabes Unis ne prévoient pas les retenues à la source sur les intérêts, l'Estonie pourrait devenir la porte de l'exportation du capital en dehors de l'Union Européenne. Pour cette raison, on propose au gouvernement estonien d'introduire les règles de la sous capitalisation.

1100. Chaque pays balte applique des mesures spéciales, entraînant une imposition plus lourde vis-à-vis des paiements liés (provenant de ou payés vers) les paradis fiscaux. Souvent on énumère la liste de certains paiements liés avec les paradis fiscaux qui entraînent des sanctions fiscales. Toutefois, on propose d'établir le principe général qu'on considère **tous** les paiements directs ou indirects (par voie des intermédiaires) vers les paradis fiscaux comme des opérations économiques abusives a priori entraînant donc des conséquences fiscales plus lourdes à moins que le contribuable puisse prouver le caractère non abusif de telles opérations.

1101. Donc, la stratégie de la lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux doit être entièrement et profondément révisée dans chacun des pays baltes. D'abord, les principes de l'identification des paradis fiscaux doivent être révisés dans chaque système juridique. Ensuite, les principes de la lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux doivent être modifiés. En réformant ces dispositions, il faudra tenir compte des exigences du droit de l'Union Européenne.

1102. On peut constater quelques raisons de faiblesse des principes du droit fiscal des pays baltes concernant la lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux. D'abord, c'est l'absence de définitions communes. Les différents auteurs donnent des définitions différentes des paradis fiscaux. Ensuite, l'absence de règles et standards communs de la lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux. Les pays différents appliquent des principes et règles différentes. Finalement, on constate l'absence de mesures au niveau européen dans cette matière. Le droit de l'Union Européenne, bien qu'il prévoit des définitions et permet de ne pas appliquer les avantages des directives aux opérations purement artificielles, ne prévoit aucune mesure concrète de lutte contre les paradis fiscaux. La jurisprudence de la Cour de Justice permet l'application des dispositions des droits nationaux en motivant la non compatibilité avec les libertés fondamentales.

1103. Toutefois, il ne faudrait pas oublier que les paradis fiscaux et l'évasion fiscale internationale sont des produits de la globalisation. Sachant que les racines de ces phénomènes sont la globalisation, la réponse aussi exige des mesures internationales. On encourage les institutions de l'Union Européenne à développer les mesures du droit de l'Union Européenne concernant la lutte contre l'évasion fiscale internationale et intracommunautaire. L'existence de telles mesures aurait un intérêt communautaire.

1104. Ensuite, l'OCDE, en tant qu'organisation mondiale des impôts *de facto*, pourrait être plus active au plan international et proposer des mesures plus concrètes de lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale.

1105. D'autre part, l'OCDE, en tant que l'organisation internationale responsable pour la lutte contre les paradis fiscaux, doit prendre une position claire, pour dire s'il vaut la peine de conclure des conventions fiscales avec des pays ou territoires qui pourraient être considérés comme des paradis fiscaux. La convention fiscale avec un tel territoire serait, non l'instrument du droit international d'élimination de la double imposition (la raison pour laquelle, normalement, les conventions fiscales sont conclues), mais plutôt une mesure de planification fiscale internationale. Pour cette raison, il faudrait décourager les pays du monde de conclure de telles conventions. La proposition de la convention multilatérale des échanges des renseignements fiscaux serait la meilleure alternative.

Conclusions de la troisième partie

1106. Une des plus importantes conditions de la réalisation du droit d'élimination de la double imposition, c'est la coopération étroite entre les administrations fiscales des différents pays. Les principes du droit fiscal national et conventionnel des trois pays baltes n'assurent pas les échanges effectifs de l'information fiscale avec les pays partenaires. Le droit fiscal des trois pays baltes (les dispositions du droit national applicables ensemble avec les dispositions des conventions fiscales) ne donne pas à leurs administrations fiscales le pouvoir de divulguer une information confidentielle, y compris les secrets bancaires pour les administrations fiscales des pays partenaires. Cela fait que les pays baltes ressemblent aux pays fidèles au secret bancaire (Liban, Suisse, Luxembourg). Une telle réglementation n'est pas compatible avec les standards contemporains des échanges de l'information fiscale. Les pays baltes devraient prendre dans les plus brefs délais toutes les mesures nécessaires pour changer leur droit fiscal, en permettant d'échanger l'information fiscale et les secrets bancaires avec les administrations fiscales des pays partenaires.

1107. D'un autre côté, on ne peut pas dire que les pays baltes pourraient être considérés comme des paradis fiscaux. Bien qu'il n'existe pas de définition commune des paradis fiscaux, on peut souligner quelques particularités nécessaires pour que le territoire puisse être considéré comme un paradis fiscal : l'absence d'impôt ou de taux nominal ; l'absence d'échanges effectifs de l'information ; l'absence de transparence dans la législation fiscale et l'absence d'exigence d'exercer une activité substantielle sur le territoire du pays d'accueil. Les pays baltes imposent les bénéfices des entreprises et les taux applicables ne sont pas nominaux. Le droit fiscal des pays baltes ne tolère pas, non plus, l'absence d'activité réelle sur leurs territoires. Les lois fiscales sont promulguées en vertu des procédures constitutionnelles. Donc, on peut conclure que des règles insuffisantes d'échanges des renseignements fiscaux ne suffisent pas pour considérer les pays baltes comme des paradis fiscaux. Finalement, le droit de l'Union Européenne ne permet pas aux autres pays membres d'appliquer les mesures concernant la lutte contre les paradis fiscaux à l'égard des entreprises établies dans les pays baltes, à condition qu'un tel établissement soit réel.

1108. La politique de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale doit être révisée dans les trois pays baltes. D'abord, les principes de l'identification des paradis fiscaux doivent être reformulés. On propose d'appliquer ensemble les critères fiscaux et non fiscaux et une liste noire périodiquement renouvelable. Ensuite, les principes de la lutte contre les paradis fiscaux doivent être révisés. On propose aussi établir une liste grise pour les territoires en question au sein de l'Union Européenne ainsi que de l'Espace Economique Européen.

1109. Ensuite, les principes de la lutte contre les paradis fiscaux doivent être aussi renouvelés dans chaque pays. Dans les trois pays, on propose d'établir le principe que tous les paiements liés avec les paradis fiscaux (payés vers ou reçus de) doivent être imposables. En droit estonien, on propose d'établir la règle de la sous-capitalisation ainsi que de réviser la nécessité d'avoir des conventions avec certains territoires de fiscalité faible. En droit letton, il faudrait établir le principe de l'entreprise étrangère contrôlée applicable, au moins, vis-à-vis des paradis fiscaux purs. Une autre proposition concerne le droit letton : la révision du principe général de l'abus de droit en matière fiscale. Toutefois, il ne faut pas oublier les exigences du droit de l'Union Européenne.

1110. Toutefois, il ne faudrait pas oublier que le rôle considérable des paradis fiscaux dans l'économie mondiale est le résultat de la globalisation. Donc, un tel problème exige une réponse des institutions internationales et européennes. On propose à l'OCDE d'être plus actif en matière de lutte contre les paradis fiscaux en établissant des standards plus détaillés. Ensuite, l'Union Européenne pourrait aussi jouer un rôle plus considérable. Une des solutions possibles serait de réviser les principes de la coopération avec le Liechtenstein. L'existence d'un « paradis fiscal au sein de l'Espace Economique Européen » n'est pas compatible avec les principes de la coopération étroite entre les pays européens.

1111. Aussi, on propose à l'OCDE de prendre une position claire pour dire s'il faut conclure des conventions fiscales avec des pays ou territoires qui pourraient être considérés comme des paradis fiscaux. Sachant que de telles conventions pourraient en réalité devenir un instrument de planification fiscale internationale, la convention multilatérale de l'échange de l'information fiscale serait la meilleure alternative.

1112. Un autre problème au niveau européen, voire mondial, c'est la protection des droits de l'homme en matière de coopération internationale entre les administrations fiscales. Sachant que les régimes non démocratiques sont bien capables d'utiliser le mécanisme de la coopération internationale pour les persécutions politiques, on invite les institutions internationales et européennes à établir un mécanisme effectif de protection des tels droits.

1113. Le phénomène de la fiscalité des pays baltes n'existe que depuis 1990. Les principes actuellement en vigueur de lutte contre les paradis fiscaux ne sont pas assez efficaces, on a proposé de les modifier. Les principes de la coopération internationale entre les administrations fiscales exigent aussi des modifications profondes, parce qu'ils ne sont pas compatibles avec les exigences du droit fiscal international. On peut conseiller aux trois pays baltes d'étudier les dispositions des autres pays d'Europe et les adapter à leur propre situation.

1114. D'autre part, il ne faudrait pas oublier qu'un des buts de la politique économique des pays baltes est d'attirer les investissements étrangers dans ces pays. Donc, en établissant les nouveaux

principes, il faudrait trouver un équilibre entre la nécessité de lutter contre les paradis fiscaux et d'assurer les échanges effectifs des renseignements fiscaux et les intérêts du contribuable. Les contribuables ont le droit de faire l'optimisation fiscale, si une telle optimisation est fondée sur les besoins réels du contribuable et n'est pas fait seulement pour réduire les impôts dus. D'un autre côté, l'administration fiscale doit avoir les pouvoirs nécessaires pour contrôler la réalité d'une telle opération économique du contribuable. Finalement, il faudrait raisonnablement diviser les charges des preuves. Une implantation dans les autres pays de l'Europe ne doit pas, automatiquement, être présumée comme une évasion fiscale. Toutefois, les cas d'implantation dans les zones de la fiscalité privilégiée pourraient être plus strictement contrôlés.

Conclusions générales et les propositions

1. L'histoire fiscale des pays baltes a toujours été liée avec leur histoire économique et politique. En 1990, ils ont réussi à reconstruire leur indépendance politique, l'économie de marché et les systèmes de la fiscalité moderne. Les pays baltes n'ont pas simplement copié l'expérience de la politique fiscale des pays d'Europe, mais ont plutôt adapté les règles et principes du droit fiscal des autres pays étrangers dans leur droit national. Une autre source de l'inspiration du droit fiscal des pays baltes est l'OCDE, les rapports et propositions développés par cette organisation. Par exemple, la définition des « établissements stables » en droit fiscal interne des pays baltes est inspirée par l'OCDE. Les règles des prix de transfert de l'OCDE sont aussi une source d'inspiration du droit fiscal des pays baltes. La convention modèle de l'OCDE sert aussi comme base et point de départ pour les conventions fiscales des pays baltes. **Sachant que la convention modèle de l'OCDE et les autres travaux de cette organisation ont eu une influence énorme pour le développement du droit fiscal des pays baltes, on propose d'utiliser les travaux de l'OCDE comme une des sources de l'interprétation du droit fiscal des pays baltes.** Dans les systèmes juridiques jeunes, les travaux de l'OCDE pourraient servir comme sources d'interprétation des dispositions du droit fiscal interne, inspirées par les travaux de la même organisation.

2. Les pays baltes ont établi des systèmes modernes d'imposition des bénéfices des entreprises. Les systèmes lituanien et letton ont été créés en suivant la pratique classique de la plupart des pays européens. L'Estonie a créé un système très innovant. Mais **la question de la compatibilité du système d'imposition du bénéfice des sociétés en Estonie avec le droit de l'Union Européenne reste sans réponse.** Le problème est la qualification de l'imposition estonienne du bénéfice distribué comme une retenue à la source ou non. En analysant la jurisprudence de la Cour de Justice on a observé que différents avocats généraux et juges donnent des réponses différentes à cette question. La jurisprudence de la Cour Européenne de Justice dans ce domaine est ambiguë. **À l'avenir, en prenant une décision sur cette question, la Cour devrait souligner le but de la directive 90/435 (atténuation de la double imposition) et reconsidérer la nécessité de la condition que l'assujetti doit être le détenteur des titres. Une solution encore meilleure serait d'insérer dans la directive elle-même une précision sur la notion de la « retenue à la source ».** Cela aiderait à éviter plusieurs litiges à la Cour de Justice et un message clair serait envoyé aux États membres, que chaque mesure imposant le profit distribué par la filiale au bénéfice des sociétés mères est incompatible avec le droit communautaire.

3. En tant que membres de l'Union Européenne, le droit fiscal des pays baltes doit être compatible avec les exigences du droit communautaire. La compatibilité avec le droit de l'Union Européenne signifie deux aspects. D'abord, tous les pays membres de l'UE doivent respecter les principes fondamentaux du droit communautaire, bien que la fiscalité directe reste de la compétence des pays membres. Ensuite, ils doivent correctement transposer les exigences des directives qui harmonisent certaines questions de la fiscalité directe (fiscalité intracommunautaire des dividendes, des intérêts et des redevances ainsi que des restructurations). **Concernant les questions de la compatibilité avec le droit européen, il faudra d'abord souligner la question de la compatibilité du système estonien avec le droit européen. Cette question attend une réponse de la Cour de Justice.**

4. La politique fiscale internationale des pays baltes est limitée aux régions avec lesquels les États baltes maintiennent des liens traditionnels politiques ou économiques: Europe, Amérique du Nord, pays de l'ex Union Soviétique, Chine. Mais l'absence de conventions avec des pays comme le Brésil ou l'Arabie Saoudite pourrait limiter les initiatives des affaires dans ces régions. **On peut proposer aux gouvernements des trois pays baltes d'être plus actifs dans leur politique fiscale internationale** et de lancer des initiatives pour signer des conventions fiscales non seulement avec les partenaires plus traditionnels, mais aussi avec les pays des régions plus éloignées.

Un autre problème de la politique fiscale internationale des pays baltes est l'absence d'une convention fiscale entre la Russie et l'Estonie à cause des problèmes de relations bilatérales entre ces pays. Donc **on propose aux gouvernements de la Russie et de l'Estonie de ne pas lier la question de l'entrée en vigueur d'une convention fiscale avec les autres questions de politique étrangère.**

Le troisième problème de la politique fiscale internationale, c'est l'existence de conventions fiscales entre les pays baltes et trois territoires aux régimes fiscaux favorables : l'Île de Man, Jersey et les Émirats Arabes Unis. On propose pour le gouvernement estonien de reconsidérer la nécessité de telles conventions et de, soit les annuler ou, au moins, insérer des clauses anti-abus.

La base des conventions des pays baltes est la convention modèle de l'OCDE. Toutefois, la pratique conventionnelle des pays baltes est, en principe, souvent influencée par les pays partenaires (les trois pays baltes utilisent les mêmes formulations avec les mêmes pays partenaires). **On propose que les ministères des finances des pays baltes soient plus actifs et développent des modèles de certains articles** (par exemple, en cas des gains en capital) **ou même la convention modèle entière qui soit plus adaptée aux besoins de la fiscalité des pays baltes.** En établissant leur propre modèle, il faudrait d'abord prendre en considération le but de la politique économique d'attirer les investissements.

5. Bien que les pays baltes aient créé leurs systèmes de fiscalité des bénéfices des entreprises selon les exemples des systèmes fiscaux des autres pays d'Europe, certains principes communs de la fiscalité moderne n'existent pas dans le droit fiscal des pays baltes. Par exemple, le standard contemporain prévoit que les administrations fiscales aient des pouvoirs suffisants pour obtenir l'information des établissements de crédit et échanger une telle information avec les administrations fiscales des autres pays. Mais **le droit fiscal des pays baltes** (les dispositions du droit fiscal national applicable parallèlement aux dispositions communautaires ainsi qu'avec les conventions fiscales) **interdit aux administrations fiscales des pays baltes d'échanger l'information bancaire avec les autres pays. Il est absolument nécessaire de modifier ces règles, en prévoyant une possibilité d'échanger l'information bancaire avec les administrations fiscales des pays partenaires.** Ensuite, à partir du 1^{er} janvier 2013, le secret bancaire n'est plus opposable aux échanges de renseignements fiscaux avec les autres pays membres de l'Union Européenne. Les pays baltes devront échanger une telle information faisant partie d'un secret bancaire. Ainsi, l'absence de conventions fiscales avec la Russie implique que l'Estonie n'a pas de mesures effectives des échanges de renseignements avec ce pays qui est parmi les premiers partenaires économiques. Il faudrait renégocier les conventions fiscales qui ne prévoient pas la possibilité d'échanges d'information faisant partie d'un secret bancaire et formuler ces dispositions en vertu de la convention modèle de l'OCDE (les paragraphes 4 et 5 de l'article 26). Ensuite, il existe le problème des échanges fiscaux avec les voisins non-démocratiques (la Russie et la Biélorussie) où l'information obtenue en vertu des mesures d'échange d'informations pourrait être utilisée pour les buts de la lutte contre l'opposition.

6. Les principes de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale doivent être révisés dans les trois pays baltes. On propose d'abord de réviser les principes d'identification des paradis fiscaux. D'abord, il faudrait établir une nouvelle liste noire, en coopérant étroitement entre les administrations fiscales des trois pays baltes. Ensuite, à côté d'une liste noire (critère principal) on propose d'appliquer alternativement un des deux critères : le critère fiscal (le taux effectif applicable inférieur à un certain seuil) ou le critère non fiscal (inexistence des échanges effectifs de l'information fiscale avec ce territoire). Une liste grise pourrait aussi être utile pour la lutte contre les paradis fiscaux au sein de l'Espace Economique Européen.

7. Ensuite, les dispositions concernant la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale doivent être profondément révisées, en respectant les exigences du droit de l'Union Européenne. On propose pour le gouvernement letton de réviser le principe général de l'abus de droit. Ensuite, il faudrait établir le principe de l'entreprise étrangère contrôlée applicable au moins, vis-à-vis des paradis fiscaux purs. En Estonie, il faudrait établir les règles de la sous-capitalisation. Finalement, il faudrait prévoir, dans le droit fiscal des trois pays baltes, le principe que tous paiements liés avec les

paradis fiscaux sont imposables de manière plus lourde à moins que le contribuable ne prouve la réalité d'une telle opération économique.

8. Les pays baltes ne pourraient pas être considérés comme des paradis fiscaux parce que, dans ces pays, il existe des impôts réels sur le bénéfice des entreprises et aussi des impôts réels sur les revenus des personnes physiques et les taux ne sont pas marginaux. Un des plus importants critères des paradis fiscaux est l'existence et le niveau de l'imposition. On peut constater, que dans chaque pays balte il existe des impôts directs réels concernant les revenus des personnes physiques ainsi que des entreprises. Les systèmes des impôts sont assez transparents et clairs. Ainsi l'OCDE ne mentionne pas les pays baltes dans la liste des paradis fiscaux. Le droit de l'Union Européenne ne permet pas aux autres pays membres d'appliquer les mesures de lutte contre les paradis fiscaux à l'égard des entreprises établies dans les pays baltes.

9. En matière d'imposition des revenus d'activité, on a constaté que les pays baltes imposent les entreprises résidentes ainsi que les établissements en vertu d'un principe de mondialité des revenus imposables. Donc les revenus perçus par les entreprises résidentes ou par les établissements stables établis dans un des pays baltes sont toujours imposables dans les pays baltes, indépendamment du lieu où se trouve la source de ces revenus. D'un autre côté, les revenus des non-résidents (n'ayant pas d'établissements stables dans les pays baltes) sont imposables en raison du principe de territorialité. La distinction entre les revenus d'activité et les revenus passifs ne joue aucun rôle.

On peut s'interroger sur la compatibilité d'une telle politique fiscale avec le but d'attirer les investissements étrangers vers le pays. Pour cette raison, on propose d'imposer les établissements stables en vertu d'un principe de territorialité, ou même, de considérer l'application d'un principe de territorialité pour l'imposition des entreprises résidentes. De telles dispositions pourraient donner une certaine marque d'attractivité pour les systèmes fiscaux.

10. En matière de fiscalité internationale des revenus passifs des non-résidents (sauf les non-résidents possédant l'établissement stable), on applique le principe de territorialité dans le droit fiscal des pays baltes. Les revenus passifs perçus par les non-résidents sont imposables par des retenues à la source.

Toutefois, l'OCDE encourage à appliquer des retenues à la source inférieures et même à les supprimer. On peut citer l'exemple de la Lettonie, où, à partir du 1^{er} janvier 2014 (certaines dispositions entreront en vigueur déjà le 1^{er} janvier 2013), on va supprimer les retenues à la source. On propose aux deux autres pays baltes de diminuer les charges fiscales pour les revenus passifs. Cela aiderait à attirer plus d'investissements dans les pays baltes.

11. Concernant les questions liées à la résidence fiscale, il faut noter que les pays baltes appliquent un seul critère de la résidence fiscale des sociétés, celui de la place d'enregistrement. Mais, sachant que les autres pays européens appliquent souvent plusieurs critères et que la résidence fiscale des sociétés pourrait être facilement transférée vers un autre pays européen, l'utilisation d'un seul critère pourrait être dommageable pour les ressources financières de l'État. **On propose pour les pays baltes d'insérer plusieurs critères** (par exemple, la place d'administration ou de gestion effective) **de la résidence des sociétés et de prendre la meilleure pratique des autres pays pour l'application des tels critères.**

12. Les règles concernant l'établissement stable sont, en principe, compatibles avec les recommandations de l'OCDE. Toutefois, on peut voir une tendance du droit fiscal des trois pays baltes à élargir la base imposable des établissements stables, en comparaison avec les propositions de l'OCDE. On propose pour les pays baltes d'utiliser aussi la définition de l'établissement stable proposée par l'OCDE pour les buts du droit fiscal interne. Ensuite, on propose d'imposer les revenus supportés par les établissements stables en vertu d'un principe de territorialité. Une telle réglementation pourrait aider à attirer plusieurs investissements étrangers dans les pays baltes. Finalement, on propose pour les pays baltes, dans leur pratique conventionnelle, de prévoir la possibilité d'imposer les prestataires des services opérant sur leurs territoires sans établissement stable.

13. En matière de fiscalité des revenus d'activité, les dispositions du droit fiscal des pays baltes sont en principe inspirées par la convention modèle de l'OCDE ainsi que par le droit fiscal des autres pays européens. Toutefois, sachant que les trois pays baltes souhaitent attirer les investissements étrangers, on propose d'appliquer les règles qui sont proposées par l'OCDE sans essayer d'élargir la base imposable. Les tendances à élargir la base imposable existent aussi dans les dispositions conventionnelles de la fiscalité des dividendes.

14. Les règles de la fiscalité des gains en capital ont mérité des révisions dans les trois pays baltes. Le droit fiscal estonien ne contient même pas les définitions nécessaires pour l'application d'une telle directive. Les règles du droit fiscal letton et lituanien prévoient une exigence de détention des titres n'existant pas dans la directive. Aussi, on propose de réviser la pratique conventionnelle des pays baltes en matière de fiscalité internationale des gains en capital. Sachant que les pays baltes attirent les investissements des pays étrangers, on propose de créer un article modèle balte imposant les gains dans le lieu où se trouve le bien ou le capital cédé.

15. En matière de fiscalité internationale des dividendes, les pays baltes appliquent des taux assez bas, en comparaison avec les autres pays européens. Cette pratique est aussi reflétée dans la pratique conventionnelle. Les taux de retenue à la source prévus par les conventions des pays baltes sont, en principe plus bas que les taux de la convention modèle. Aussi les définitions des dividendes

du droit interne des pays baltes doivent être révisées, parce qu'elles n'englobent pas toutes les opérations de la distribution du profit. Il est donc nécessaire de redéfinir les dividendes dans les lois fiscales de chaque pays balte, afin que certaines opérations de distribution du profit soient considérées comme des distributions des dividendes au sens fiscal. La définition conventionnelle des dividendes est plus large que la définition en droit interne, parce que la définition conventionnelle est inspirée par la convention modèle de l'OCDE. Bien qu'on applique la définition conventionnelle la plus large, cela n'est pas inspiré par la volonté des pays baltes d'élargir la base imposable des dividendes (comme dans le cas des définitions conventionnelles des revenus d'activité).

16. Toutefois, en matière de fiscalité des dividendes, dans certaines conventions des pays baltes existent des dispositions qui sont moins favorables que les règles de l'OCDE : on prévoit les taux d'imposition les plus hauts ou des conditions supplémentaires à remplir pour les actionnaires. Ainsi, bien que la convention modèle de l'OCDE ne prévoie pas de retenue à la source pour les redevances, une telle retenue à la source existe dans la plupart des conventions des pays baltes. On propose de modifier de telles dispositions en vertu de la convention modèle, afin de créer un environnement juridique et fiscal plus attractif pour les investissements étrangers. Une autre mesure utile serait de prévoir la technique des crédits d'impôt fictifs dans les dispositions conventionnelles lorsque les pays baltes appliquent les dispositions de leur droit interne d'atténuation ou même d'exonération des revenus passifs (dividendes, intérêts, redevances).

17. Afin d'attirer le capital étranger, on propose aussi aux gouvernements de la Lituanie et de l'Estonie de modifier les règles internes de la fiscalité des revenus passifs. La Lettonie a déjà modifié sa législation interne en supprimant l'imposition des dividendes reçus des sources étrangères ainsi que l'imposition des dividendes, intérêts et redevances sortants par les retenues à la source. On propose pour la Lituanie et l'Estonie de faire des changements analogues dans leur droit fiscal interne, en supprimant les retenues à la source pour les paiements des dividendes, intérêts et redevances sortantes. L'exonération des redevances sortantes de la retenue à la source aiderait à développer l'industrie des hautes technologies dans les pays baltes.

18. A cause de l'absence d'une convention fiscale en vigueur entre l'Estonie et Chypre, on peut constater que l'Estonie n'a pas transposé correctement la directive 90/435 (concernant la fiscalité intracommunautaire des dividendes). **On propose, soit de modifier le droit fiscal interne estonien, en prévoyant la possibilité d'utiliser les avantages de la directive indépendamment de l'existence d'une convention fiscale entre l'Estonie et un autre pays membre de l'UE concerné, soit de conclure une convention avec Chypre.** Les deux autres pays baltes, malgré certaines incohérences dans leur droit fiscal national, ont en principe transposé correctement la directive, on propose seulement des changements techniques.

19. En droit fiscal lituanien, les sociétés résidentes peuvent diminuer le bénéfice imposable par les pertes subies par les autres sociétés du même groupe établies en Lituanie. Toutefois, une telle possibilité n'est pas prévue pour les établissements stables établis en Lituanie. On propose de modifier la loi fiscale, prévoyant aussi la possibilité de diminuer le bénéfice imposable des établissements stables des non-résidents se trouvant en Lituanie par les pertes des sociétés étrangères des mêmes groupes.

20. **En droit fiscal lituanien, on a constaté l'influence énorme des commentaires des lois fiscales établis par l'administration fiscale.** En théorie, ce document ne doit pas être plus qu'une opinion de l'administration fiscale concernant l'interprétation des dispositions de la loi fiscale. Mais, en pratique, les règles qui ne sont pas prévues par le texte même de la loi fiscale sont établies dans le commentaire. Cette pratique est contraire au principe constitutionnel lituanien qui veut que les impôts ne peuvent être prévus que par la loi. **On propose à l'administration fiscale d'abroger une telle pratique.**

21. **Concernant la compatibilité du droit fiscal des pays baltes avec les exigences du droit communautaire, il faut constater, que, des trois pays baltes seule la Lettonie a transposé correctement la directive 2003/49** (concernant la fiscalité intracommunautaire des intérêts et des redevances). En Estonie, la définition des redevances en vertu du droit fiscal interne n'est pas assez large pour couvrir tous les éléments de la définition de la directive 2003/49. On propose de modifier la législation estonienne. Les définitions du droit lituanien sont trop brèves. Bien que le commentaire de la loi fiscale en précise le contenu, le commentaire est seulement l'opinion de l'administration fiscale de Lituanie qui n'est obligatoire ni pour les contribuables, ni pour les tribunaux fiscaux. Ainsi, les règles de la fiscalité des intérêts intracommunautaires de la Lituanie ne sont pas compatibles avec les exigences du droit communautaire. On propose de modifier la législation fiscale lituanienne.

22. Le droit fiscal des pays baltes permet, en principe la réduction de l'impôt calculé sur les revenus des sources étrangères par le montant de l'impôt payé à l'étranger. Le droit fiscal interne prévoit que la double imposition est éliminée en vertu du principe de l'imputation. En droit fiscal conventionnel, on applique le principe de l'exemption et de l'imputation sans donner aucune préférence à l'un ou à l'autre. Toutefois, l'élimination de la double imposition est soumise à la condition de la présentation d'une attestation de l'administration fiscale d'un pays étranger concerné prouvant le paiement d'un tel impôt dans cet État. Une telle condition trop exigeante limite la réalisation pratique du droit du contribuable à éliminer la double imposition, on propose d'éliminer une telle condition dans les cas où existe une convention fiscale entre le pays balte et l'autre État concerné. Ensuite, sauf certaines exceptions, les dispositions concernant le crédit d'impôt fictif n'existent pas. Toutefois, pour créer un environnement fiscal favorable, l'existence des clauses de

crédit d'impôts fictifs pourrait être utile. L'existence du crédit d'impôt fictif dans les conventions fiscales donnerait plus de marge de manœuvre dans la politique fiscale des pays baltes.

23. Les règles lituaniennes et estoniennes concernant l'élimination de la double imposition sont incompatibles avec les exigences du droit européen parce qu'on prévoit la possibilité d'éliminer la double imposition uniquement pour les sociétés établies dans ces États, mais on ne permet pas d'utiliser d'une telle possibilité pour les entreprises ressortissantes des autres pays membres. Cela n'est pas compatible avec l'esprit de la liberté de l'établissement et le principe du droit européen de non-discrimination. **On propose pour ces deux États de modifier la législation interne en prévoyant que les sociétés ressortissantes des autres pays membres peuvent aussi bénéficier de ces avantages.**

24. Le droit fiscal letton en matière d'anti-abus n'est pas compatible avec le droit européen, parce qu'on considère certaines opérations liées avec les territoires de fiscalité faible comme abusives. Lorsque l'opération est liée avec les territoires de fiscalité faible, on ne permet pas de ne pas appliquer la règle la plus favorable pour le contribuable même lorsque le contribuable prouve la réalité d'une opération économique. Sachant que, dans la liste lettonne des territoires de la fiscalité faible, il existe des territoires d'autres pays membres de l'UE, les règles lettonnes de l'anti-abus ne sont pas compatibles avec les exigences du droit européen. **On propose de prévoir, dans la loi fiscale lettonne, qu'en cas de preuves de la réalité d'une opération économique fournies par le contribuable, on peut appliquer les dispositions les plus favorables pour le contribuable.** Les règles estoniennes sont en principe compatibles avec les exigences du droit européen. Toutefois, on propose de prévoir que les pays membres ne soient pas considérés automatiquement comme des paradis fiscaux, même si le taux est inférieur à 1/3 de l'impôt estonien, et si le contribuable peut prouver la réalité de l'opération économique et la l'utilisation de la liberté d'établissement ne soit pas abusive.

25. On propose de réviser les règles lituaniennes de l'entreprise étrangère contrôlée, en prévoyant qu'elles ne seront pas automatiquement applicables aux sociétés filles établies dans les autres États membres. Les règles de charges des preuves du caractère anormal de l'opération en question doivent prendre en considération les exigences du principe de proportionnalité.

26. Donc, les règles du droit fiscal concernant les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises sont influencées par les trois sources principales : les règles des autres pays européens, les règles du droit européen et les recommandations de l'OCDE. On peut constater que **la première hypothèse est prouvée et que les pays baltes ont développé pendant les vingt dernières d'années un système de fiscalité directe des entreprises, et, particulièrement, ses aspects internationaux, qui sont, en principe, compatibles avec les standards du droit fiscal**

international, développés par l'OCDE, malgré certaines exceptions (les taux plus hauts de l'imposition des dividendes, la retenue à la source applicable pour les redevances dans certaines conventions fiscales) **et appliqués par les pays occidentaux.**

27. La deuxième hypothèse concernant la compatibilité des règles du droit fiscal national des pays baltes avec les exigences du droit européen n'est pas prouvée. On a identifié une longue liste de règles qui sont incohérentes avec les principes et règles du droit européen. D'abord, on questionne la compatibilité des principes de tout le système de la fiscalité estonienne des entreprises avec le droit européen. Les deux autres systèmes contiennent aussi des règles qui ont été identifiées dans cette thèse comme incompatibles avec le droit européen. On a proposé de modifier ces règles.

28. La Cour de Justice a développé, dans l'affaire C-28/95 Leur Bloem, la position que le droit fiscal national doit prendre en considération l'interprétation communautaire des dispositions communautaires même en appliquant les règles nationales dans les situations purement internes. Une telle conclusion est très importante pour les pays baltes, parce que leurs règles de la fiscalité sont inspirées par la directive. Donc les administrations fiscales des pays baltes doivent étudier attentivement la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne et appliquer de telles règles de l'interprétation même dans les situations purement internes.

29. Un des buts de cette thèse de doctorat était de développer des propositions concrètes, montrant comment le droit fiscal des pays baltes pourrait être amélioré, afin de prendre les meilleures pratiques des autres pays du monde et les adapter aux besoins des pays baltes. On a essayé de trouver un compromis entre l'intérêt d'attirer les investissements étrangers et la nécessité d'assurer des ressources suffisantes pour le fisc de l'État. On peut grouper les propositions développées en trois grands groupes :

- a. Les propositions concernant la modification du droit fiscal interne ;
- b. Les propositions concernant les dispositions des conventions fiscales;
- c. Les propositions concernant les actions de la politique fiscale internationale.

30. Concernant les propositions de modifier les dispositions du droit interne, il faudrait d'abord souligner les idées de changer les lois fiscales afin de rendre le droit fiscal des pays baltes plus attractif pour les investisseurs étrangers. En matière d'imposition des revenus d'activité, on propose d'établir la règle qu'on impose les établissements stables en vertu d'un principe de territorialité. Une telle disposition serait très attractive pour attirer les filiales des sociétés mères non-résidentes. Un pas suivant pourrait être l'imposition des sociétés résidentes en vertu du principe de territorialité.

Concernant l'imposition des revenus passifs, on propose, d'un côté, d'atténuer ou même supprimer les retenues à la source sur les dividendes, intérêts et redevances. D'un autre côté, on

propose d'atténuer ou supprimer l'imposition des revenus passifs reçus par les résidents à l'étranger. La Lettonie va appliquer de telles dispositions dans le futur proche. On propose d'établir les mêmes principes dans le droit fiscal lituanien et estonien.

D'autre part, à côté des règles de la fiscalité favorable, il faudrait renforcer les règles anti-abus, afin de garantir les ressources nécessaires pour les budgets des pays baltes. On a proposé des mesures concrètes concernant les dispositions générales et spéciales anti-abus. Une autre mesure serait la pluralité des critères de la résidence fiscale des sociétés.

31. Une autre sorte de mesures serait une révision des dispositions des conventions fiscales déjà existantes ou à venir. On propose aux pays baltes de développer leur propre convention modèle et de la proposer aux pays partenaires. D'abord, on propose de prévoir l'exception du principe d'imposition des établissements stables, qu'on impose les prestataires des services dans l'Etat où on prête des services, même si on ne possède pas d'établissement stable. Ensuite, concernant la fiscalité des gains en capital, on propose de prévoir l'imposition des gains en capital dans l'Etat où la cession est effectuée (où se trouvent les actifs cédés) et non dans l'Etat de la résidence fiscale du cédant.

Concernant les dispositions de l'imposition des revenus passifs, on propose d'atténuer ou même supprimer les retenues à la source sur les dividendes, intérêts et redevances. De telles mesures pourraient attirer le capital dans les pays baltes. Ensuite, la non-application de la retenue à la source sur les redevances pourrait aider à développer le secteur des hautes technologies dans les pays baltes.

Finalement, il faudrait insérer dans les conventions fiscales les dispositions de crédit d'impôt fictif, afin de donner plus de marge de manœuvre à la politique fiscale des pays baltes. L'existence de telles clauses serait utile à l'avenir pour modifier les règles fiscales, afin d'attirer plus d'investissements étrangers.

32. Toutefois, la modification des dispositions du droit fiscal interne ainsi que conventionnel doit être complétée par des actions adéquates de la politique fiscale internationale. On propose pour les gouvernements letton et lituanien de devenir membres de l'OCDE ainsi que de participer activement aux activités d'une telle organisation en influençant pour que la position d'une telle organisation soit plus compatible avec les intérêts des trois pays baltes. Ensuite, on propose d'être plus actif dans la politique fiscale internationale et conclure des conventions fiscales avec les autres pays du monde, en ne se limitant pas aux plus importants pays partenaires économiques. Finalement, on propose pour l'Estonie, d'un côté, de conclure la convention fiscale avec la Russie, et de l'autre, de réviser la nécessité des conventions existantes avec les territoires de fiscalité faible. Les deux autres pays baltes doivent aussi s'abstenir de conclure des conventions fiscales avec les territoires en question.

33. Le but de cette thèse est aussi l'identification des problèmes de la réglementation européenne et internationale de la fiscalité internationale du bénéfice des sociétés. On peut marquer certains problèmes.

34. **On a constaté l'incompatibilité des règles de la directive 90/434** (concernant les réorganisations intra-communautaires) **avec l'esprit du droit de l'UE**. Seules les entreprises ayant les formes juridiques de SE et SEC, en vertu du droit européen, peuvent utiliser la possibilité de diminuer le bénéfice imposable par le montant des pertes des années antérieures. Les sociétés ayant d'autres formes juridiques en vertu du droit des pays membres ne peuvent pas bénéficier d'une telle possibilité. On peut soulever la question de savoir si une telle réglementation du droit communautaire n'est pas une restriction à la liberté d'établissement, sachant que cela limite le choix des formes juridiques. Par exemple, si une SE ou SCE transfère sa résidence dans un autre État membre sans liquidation, l'entreprise peut utiliser la possibilité de déduire son bénéfice imposable. Mais si une société établie en Lituanie ou Lettonie en vertu du droit lituanien ou letton souhaite transférer sa résidence dans un autre État membre, elle n'a pas une telle possibilité. La Cour de Justice, si une telle question est posée devant une telle institution, devrait répondre, suivant la logique de toute sa jurisprudence, que les situations comparables doivent être traitées de manière similaire. Le traitement différent de situations comparables est, en vertu de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne, une discrimination interdite par le droit de l'UE. Aussi, la directive doit être modifiée en prévoyant aussi les avantages de la directive pour les sociétés d'autres types juridiques établies en vertu du droit des pays membres.

35. Un autre problème concernant le droit européen concerne la résidence fiscale de la Société Européenne. Afin de mieux adapter la forme juridique de la Société Européenne aux besoins des affaires intracommunautaires, **on propose de définir la résidence fiscale de la société européenne par des mesures du droit européen**. Sans une définition de la résidence fiscale de la société européenne, on peut avoir une situation, où, en l'absence d'une convention fiscale et en vertu du droit fiscal national des deux différents États membres, la société européenne peut théoriquement être considérée comme résidente ou non-résidente fiscale dans les deux États membres en fonction du critère de la résidence fiscale. Pour combler cette lacune juridique, on propose de définir un critère de la résidence fiscale de la SE qui soit applicable dans les situations ambiguës. Le choix de la mesure du droit communautaire peut éviter une réglementation différente de statuts fiscaux différents au sein de l'UE et, d'un autre côté, l'établissement de ce seul critère ne menacerait pas la souveraineté des États membres en matière de fiscalité directe comme des propositions plus radicales (*home state taxation* ou *Common tax base*).

36. Le droit de l'Union Européenne ne contient pas de définition autonome de l'établissement stable pour les buts des impôts directs. En conséquence, la notion de l'établissement stable en droit européen doit être interprétée en tenant compte du contexte du droit fiscal international et du droit fiscal national (en cas d'absence d'une convention fiscale). Aussi, **la Cour de Justice, en interprétant les dispositions du droit européen concernant la notion de l'établissement stable, devrait prendre en considération le commentaire de l'OCDE et les autres travaux de cette organisation**, sachant que la définition de l'établissement stable dans la directive 90/435 concernant la fiscalité des sociétés mères et filles était inspirée par les travaux de l'OCDE.

37. La définition des intérêts concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances employée par la directive 2003/49, malgré les différents mots utilisés, est, dans son sens, très proche de la définition des intérêts employée par la convention modèle de l'OCDE. Donc, comme dans le cas de la définition de l'établissement stable, le droit communautaire ne contient pas de définition autonome des intérêts pour les buts de la fiscalité directe internationale. Pour cette raison, **la Cour de Justice, interprétant la définition des intérêts de la directive, doit prendre en considération le contenu de la définition des intérêts en droit fiscal international.**

38. Il faut constater que le droit de l'Union Européenne ne contient pas de définitions de « l'abus de droit », de « l'évasion fiscale » ou de « la fraude fiscale ». Ces notions sont employées dans les directives, mais on n'en donne pas les définitions. Elles sont, par la suite, interprétées dans la jurisprudence de la Cour de Justice. Sachant que le droit pénal des affaires n'est pas harmonisé au sein de l'Union Européenne, l'absence de définitions communautaires de ces notions pourrait être une source de problèmes et d'applications différentes. En vertu de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'UE, les administrations fiscales, en refusant de donner les avantages de la directive, doivent respecter le principe de proportionnalité ainsi qu'il est interdit d'établir une liste des opérations qui soient considérées *a priori* comme ne pouvant bénéficier des avantages de la directive. **On propose de créer les définitions de « l'abus de droit », de « l'évasion fiscale » ou de « la fraude fiscale » dans le texte des directives réglant la fiscalité directe intracommunautaire des entreprises, tenant compte la jurisprudence de CJUE.**

39. On a constaté la lacune du droit de l'Union Européenne en matière d'applicabilité des règles de la fiscalité intracommunautaire dans les relations avec les pays du traité de l'Espace Economique Européen: Norvège, Islande et Liechtenstein. La Cour de Justice a constaté qu'on doit appliquer les mêmes règles de la libre circulation du capital entre les pays de l'EEE et des pays de l'UE. Mais les directives européennes ne mentionnent pas les sociétés des pays de l'EEE comme ayant le droit de bénéficier des avantages. Afin de combler cette lacune, **on propose la solution européenne - élargir obligatoirement** (en utilisant aussi les instruments prévus par le traité

de l'EEE) **l'application des règles intracommunautaires de la fiscalité ainsi que le standard communautaire d'échanges des renseignements dans les relations avec ces pays de l'EEE** ainsi d'insérer les formes juridiques et les impôts applicables dans ces pays de l'EEE dans le texte des directives.

Un autre problème délicat du droit fiscal communautaire est l'applicabilité des avantages de la directive 2003/49 vis-à-vis du Liechtenstein. La Cour de Justice a constaté que, à cause du fait que le Liechtenstein est un État non coopératif en matière d'échange des renseignements fiscaux, les autres États membres peuvent refuser de donner le traitement le plus favorable pour les dividendes liés avec cet État. Donc, la non exonération des dividendes ainsi que des intérêts et des redevances provenant du Liechtenstein est loisible du point de vue du droit communautaire. Mais, sachant que cette question est actuelle non seulement pour les pays baltes, mais aussi pour tous les autres États membres, **on propose d'insérer un article au texte de la directive, permettant de ne pas appliquer les avantages de la directive vis-à-vis des territoires non coopératifs.** D'un autre côté, sachant que l'existence d'un paradis fiscal au sein de l'Espace Economique Européen ne correspond pas avec l'esprit de la coopération étroite entre les pays d'Europe, on propose aux institutions européennes de réviser la politique de la coopération avec le Liechtenstein, si un tel État continue à refuser de fournir l'information fiscale.

40. Un autre problème constaté, c'est l'imposition intracommunautaire des sociétés de personnes. Il faudrait créer un standard de niveau européen d'élimination de la double imposition des redevances et intérêts payés par les sociétés transparentes subis par la retenue à la source. En vertu des règles du droit de l'UE actuellement en vigueur, les intérêts ou les redevances payées par la société de personnes lettone au bénéfice d'une autre société établie dans un autre pays membre subit l'imposition par la retenue à la source. On propose de prévoir par la directive la règle de l'exonération de la retenue à la source des intérêts et redevances payés par une société transparente au bénéfice d'une autre société établie dans un autre pays membre.

41. La technique juridique de l'énumération des types des sociétés applicables et l'énumération des impôts auxquels sont assujetties les sociétés énumérées, utilisée dans les directives, n'est pas la meilleure solution. D'un côté, le droit des sociétés des différents pays d'Europe est très différent, ainsi que le droit fiscal des sociétés. Donc, les sociétés non énumérées dans l'annexe (par exemple, les nouvelles formes légales des sociétés) sont « condamnées » à ne pas avoir accès aux dispositions favorables proposées par cette directive. D'un autre côté, une définition plus large et plus dynamique pourrait rendre l'application de la directive plus simple et pratique. **On propose de modifier la technique juridique des directives 2003/49, 90/434 et 90/435 en définissant leur champ d'application. Au lieu d'énumérer des formes juridiques et des impôts, on propose**

d'utiliser une formulation plus générale. Autrement, les formes nouvelles seraient « condamnées » à ne pas avoir l'accès aux avantages de la directive.

42. Les processus judiciaires des pays voisins de l'UE ont prouvé la nécessité de la coordination au niveau européen de la politique des échanges de l'information fiscale avec les pays tiers non-démocratiques. **On propose d'établir un standard des échanges d'une telle information au cas où ces échanges pourraient être utilisés pour des persécutions politiques dans les pays tiers non-démocratiques.** Les règles concrètes d'un tel standard doivent être établies par les institutions responsables pour les questions de la sécurité et de la politique étrangère. Toutefois, les administrations fiscales responsables pour la coopération internationale doivent aussi être informées de la façon dont il faudra réagir à de telles demandes. L'existence d'un tel mécanisme est nécessaire pour renforcer la protection des droits de l'homme en matière de coopération internationale et intracommunautaire des administrations fiscales.

43. Donc, on a fait une liste des problèmes dans les règles fiscales de l'Union Européenne. On suggère aux institutions européennes compétentes de résoudre ces questions problématiques.

44. Un autre but de cette thèse est de développer des conseils pour modifier les règles du droit fiscal international, afin de mieux les adapter aux besoins contemporains. On peut marquer certaines questions.

45. **Les règles du droit fiscal international concernant l'établissement stable méritent des modifications.** La libéralisation de la prestation de services au sein de l'Union Européenne exige la modification du système d'imposition des prestataires de services intracommunautaires.

46. La convention modèle de l'OCDE ne précise pas selon quel principe – territorialité ou mondialité on doit imposer le bénéfice perçu par les établissements stables. On propose à l'OCDE de développer une règle, que les revenus d'un établissement stable doivent être imposables en vertu des mêmes principes qui sont utilisés pour imposer les entreprises résidentes en vertu du droit fiscal du pays où l'établissement stable est établi.

47. Les règles concernant la déductibilité des charges subies par les établissements stables méritent aussi d'être réévaluées. On propose de souligner, dans la convention modèle de l'OCDE, qu'on ne peut déduire que des charges qui sont subi les prix de pleine concurrence.

48. **On propose de créer un standard mondial plus détaillé de l'élimination du double fiscalité, afin de faciliter la coopération internationale des administrations fiscales et diminuer les charges de compatibilité (*compliance costs* en anglais) pour les contribuables.** L'élimination de la double imposition est une des principales raisons d'être du droit fiscal international, et donc l'article 23 est parmi les plus importants dans la convention modèle de l'OCDE. Un standard unique serait très souhaitable pour une application unique de cet article au monde entier.

49. Le commentaire de la convention modèle de l'OCDE ne contient pas de définitions des notions « aliénation » et « gain ». L'absence de ces définitions pourrait éventuellement causer des difficultés d'application de l'article 13 réglant les questions de la fiscalité internationale des gains en capital. Il ne faut pas oublier que, dans des systèmes juridiques différents, l'aliénation et les gains sont définis de manière différente. Même les trois pays baltes, qui sont des pays voisins avec la même histoire politique, économique et fiscale n'utilisent pas des définitions identiques en droit fiscal interne. Donc l'absence de ces définitions pourrait causer de grands problèmes d'application commune des dispositions conventionnelles. **L'OCDE devrait créer les définitions des « gains » et de « l'aliénation », et les insérer dans la prochaine version du commentaire de la convention modèle.** Autrement, l'absence des ces définitions autonomes du droit fiscal national pourrait compliquer l'application de l'article 13.

50. On propose de préciser le contenu de la « source » des revenus passifs. Il faudrait insérer dans le commentaire de la convention modèle de l'OCDE, ou même dans la convention modèle deux précisions. Une première précision serait qu'en général la source des dividendes (intérêts ou redevances) serait considérée comme le lieu où la société payant des dividendes (intérêts ou redevances) est établie. Une autre précision serait la règle que le lieu de la « source » des dividendes (intérêts ou redevances) est lié avec l'existence d'un établissement stable ou d'une propriété immobilière, si les dividendes (intérêts ou redevances) sont payés en lien avec les revenus qui sont gagnés par cet établissement stable ou par la propriété immobilière.

51. On propose à l'OCDE de changer la position concernant le traitement des intérêts excédant les conditions de la pleine concurrence pour rembourser les créances subordonnées. Le remboursement d'une telle créance excédant le montant prêté et les intérêts de pleine concurrence dans des conditions similaires doit être requalifiée en tant que distribution du profit et imposable en vertu des règles de la fiscalité des dividendes. Un tel montant ne doit pas être considéré comme l'intérêt déductible des revenus imposables.

52. L'importance des paradis fiscaux dans les finances mondiales est le résultat de la mondialisation. Donc, un tel problème exige une réponse des institutions internationales ainsi qu'européennes. On propose à l'OCDE ainsi qu'à l'Union Européenne d'être plus actives dans la lutte contre les paradis fiscaux. Il faudrait élaborer une position claire, est-ce la peine de conclure une convention fiscale avec les paradis fiscaux ? Une convention multilatérale concernant les échanges de renseignements fiscaux serait une meilleure alternative.

53. On peut conclure qu'on a développé une liste de propositions, comment les règles du droit fiscal national des pays baltes ainsi que les dispositions du droit fiscal de l'Union Européenne et

du droit fiscal international pourraient être modifiées. On constate que tous les buts de cette thèse sont remplis.

54. La vie des affaires est en situation de développement permanent. Le droit fiscal national, international et le droit de l'Union Européenne doit être adapté aux challenges et besoins nouveaux de la vie politique, économique et sociale de chaque pays, de l'Union Européenne ainsi que du monde entier. L'exercice des juristes et des chercheurs du droit est de proposer des idées nouvelles, comment les dispositions du droit national, européen et international pourraient être modifiées et quelles évolutions de la jurisprudence doivent être opérées afin de mieux les adapter aux exigences de la vie contemporaine, il reste à créer les détails pour les institutions compétentes. En conclusion, on souhaite aux créateurs des dispositions législatives et administratives, aux administrations responsables et aux juges nationaux et européens compétents pour l'application de ces dispositions d'interpréter ces règles avec prudence et d'oser réaliser dans la vie pratique les idées élaborées dans cette thèse de doctorat.

BIBLIOGRAPHIE

I. MONOGRAPHIES :

Ouvrages généraux :

En langue lituanienne :

1. Romas Stačiokas, Justinas Rimas. Mokesčiai istorinė raida ir dabartis. Kaunas, 2003.
2. Laurynas Jonušauskas. Likimo vedami. Lietuvos diplomatinės tarnybos egzilyje veikla (1940 – 1990). Vilnius, 2003.
3. A. Junevičius, H. M. Schäfer. Europos bendrijos bendrosios rinkos teisė. Kaunas, 2005.
4. Arūnas Streikus. Diplomatas Stasys Antanas Bačkis. Vilnius, 2007.
5. M. Maksimaitis, St. Vancevičius. Lietuvos valstybės ir teisės istorija. Vilnius, Justitia 1997.
6. Lietuvos istorija. Red. A. Šapoka. Vilnius, Mokslas. 1989.

Ouvrages juridiques généraux :

En langue anglaise:

1. Evelin Ahermaa and Luigi Bernardi. Estonia and the other Baltic states. Tax systems and tax reforms in new EU members. Edited by: Luigi Berdardi, Mark W. Charler and Luca Gondullea. Routledge Taylor & Francis Group. London and New York.

En langue française :

2. Françoise Baltus. La T.V.A. fondements et mécanismes. Larcier, Bruxelles.

En langue lituanienne :

3. Vanessa Edwards. Europos Sąjungos bendrovių teisė. Vilnius, Eugrimas 2002.

Ouvrages concernant le droit fiscal international:

En langue anglaise:

1. Hugh J. Ault and Brian J. Arnold. Comparative income taxation. A structural analysis. Third edition. Kluwer Law International. 2010.
2. Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume 95a. Subject I Tax treaties and tax avoidance : application of anti-avoidance provisions.
3. Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume LXXXa. Subject I International income tax problems of partnerships.

4. Jasper Barenfeld. Taxation of Cross-Border Partnerships. Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations. Volume 9, Doctoral Series. IBFD – Academic Council.
5. Rait Kaarma. Estonia. Cahiers de droit fiscal international. International Fiscal Association. 2012 Boston Congress. Sdu Uitgevers, The Hague, The Netherlands. The debt-equity conundrum.
6. Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Kluwer law international. London / The Hague / New York.
En langue française :
7. Bernard Castagnède. Précis de la fiscalité internationale. Presses universitaires de France. 2002.
8. Bruno Gouthière. Les impôts dans les affaires internationales. Trente études pratiques. Editions Francis Lefebvre. 2004. Jean-Marc Tirard. La fiscalité des sociétés dans l'UE. Collection pratiques d'experts. 7^{ème} Edition, Paris 2006.
En langue allemande :
9. Gerrit Frotscher. Internationales Steuerrecht. Verlag C. H. Beck München 2005.
10. Christiana Djanani, Gernot Brähler. Internationales Steuerrecht. Gabler, 2006.
En langue italienne :
11. Maria Vittoria Serranò. La tutela del contribuente nelle indagini bancarie. Collana di Diritto Tributario diretta da Luigi Ferlazzo Natoli. Università degli studi di Messina, Facoltà di economia, dipartimento di scienze economiche finanziarie, sciali ambientali e territoriali. Edizioni Dr. Antnino Sfameni. Messina 2003.
12. Francesco Ardito. La cooperazione internazionale in materia trbutaria. CEDAM. 2007.
13. Raffaello Lupi. Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacita economica. Giuffrè Milano 2007.

Ouvrages concernant le droit fiscal européen:

En langue anglaise:

1. Pasquale Pistone. The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions. EUCOTAX – Kluwer law international The Hague – London - New York. 2002.
2. Michael Lang, Josef Schuch and Claus Staringer. Tax Treaty Law and EC Law. Series on International taxation. Kluwer Law international. 2007.
3. Guglielmo Maisto. Courts and Tax Treaty Law. IBFD. Vol. 3. EC and International Tax Law Series.
4. Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel. European Tax Law. Fourth Edition. Kluwer Law International.
5. Servaas van Thiel. EU case law on income tax. IBFD publications 2001.

Ouvrages concernant le droit fiscal des pays particuliers:

En langue anglaise:

1. John Tiley. Revenue Law. Oxford and Portland Oregon, 2008.
2. Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault, James R. Repetti. Introduction to United States International Taxation. Kluwer Law International. 2005.
3. Gunta Kauliņa. Development of the Value Added Tax System in the European Union and Latvia Problems in Application and Potential Solutions. Doctoral Thesis. Riga 2007. Riga Technical University.
4. Philip J. Warner. Luxembourg in international tax planning. IBFD 2004.

En langue italienne :

5. Aspetti internazionali della riforma fiscale. A cura di Carlo Garbarino. Egea, 2004, Milano.

Ouvrages concernant les paradis fiscaux et le secret bancaire:

En langue anglaise:

1. Cahiers de droit fiscal international. Studies on international Fiscal Law. Volume LXXXVIb Subject II. Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends. 2001. International fiscal association (I.F.A.). Kluwer Law International.
2. Giles Clarce. Offshore Tax Planning. Ninth Edition. Tolley. 2002.
3. Offshore finance centres and tax heavens. Edited by Mark P. Hampton et Jason. P. Abbott. The rise of global capital. Macmillan Business.
4. Global Financial Crime. Terrorism, Money Laundering and Offshore Centres. Edited by Donato Masciandaro. Ashgate 2004.

5. Nabil Grow. General Anti-Avoidance Rules. A comparative International Analysis. Jordans, 2000.
6. Ronen Palan. The Offshore World. Cornell University Press. Ithaca and London.

En langue française :

1. Jérôme Lasserre Capdeville. Le secret bancaire. Etude de droit comparé. Université Paul Cézanne – Aix Marseille III. Faculté de Droit des Affaires. Tome I. Presses universitaires d'Aix –Marseille. 2006.
2. Christian Chavagneux et Ronen Palag. Les paradis fiscaux. Editions La Découverte. Paris 2006.
3. Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (droit belge et droit international). Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000. Collection de la faculté de droit de l'université libre de Bruxelles. Centre de droit international. Bruylant. Bruxelles. 2001.
4. Robert Matthieu. Dans le labyrinthe fiscal. Edition Albin Michel 2010.
5. Paul G. Morcos. Le secret bancaire face à ses défis. Liban, France, Suisse, Luxembourg et Moyen-Orient. Editions juridiques. SADER. Bruylant. 2008.
6. Warren de Rajewicz. Guide des nouveaux paradis fiscaux à l'usage des sociétés et des particuliers. Edition 2010.
7. Adrien Roux. La part d'ombre de la mondialisation. Paradis fiscaux, blanchiment d'argent et crime organisé: l'ingérence de l'espace judiciaire européen. Presses universitaires d'Aix-Marseille.

II. THÈSES MANUSCRITES :

En langue anglaise:

1. Aiki Kuldkepp. Tax Policy of Estonia in the framework of the EU Integration. Thesis to obtain the degree of Doctor from the Erasmus University Rotterdam by command of the Rector Magnificus. 2005.

En langue française :

2. Jonathan Burger. Les delits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux. thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université Nancy 2 (Nancy – université). Présentée et soutenue publiquement par Jonathan Burger le 25 janvier 2011.
3. Marc P. Scheunemann. Imposition transfrontalière des groupes des sociétés. Opportunités et limites d'une consolidation des résultats européenne vue sous l'angle des régimes français et allemand de l'impôt sur les sociétés. Thèse pour l'obtention du grade de Docteur de

l'université Paris I – Panthéon Sorbonne et de l'université d'Osnabrück. Droit fiscal. Présentée en cotutelle et soutenue par Marc P. Scheunemann le 1^{er} juillet 2004. Université Paris I – Panthéon-Sorbonne.

4. E. R. de la Blétière. Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international – nouvelles perspectives. Thèse de doctorat en droit, soutenue le 19 mars 2008. Université Paris I – Panthéon-Sorbonne, Ecole doctorale de droit privé.
5. D. Lair. La mondialisation: un défi pour les paradis fiscaux. Thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université Panthéon – Assas/ Paris II. L'UNIVERSITÉ PANTHÉON – ASSAS/ PARIS II. Droit – Economie – Sciences sociales. Présentée et soutenue publiquement en juin 2007 par David Lair.

III. ARTICLES DANS LES PÉRIODIQUES :

Articles concernant la fiscalité en général:

En langue anglaise :

1. Giuseppe Carone, Gaëtan Nicodème, Jan Host Schmidt. Tax revenues in the European Union: Recent trends and challenges ahead. European economy. Economic papers. Number 280 – May 2007. European Commission.
2. International Monetary Fund. Tax reform in the Baltics, Russia and Other Countries of the Former Soviet Union. By a Staff Team led by Liam Ebrill and Oleh Havrylyshyn. Occasional Paper 182, Washington DC 1999.
3. Lasse Lehis, Inga Klauson, Helen Pahapill, Erki Uustalu. The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law. JURIDICA INTERNATIONAL XV/2008.
4. Emil M. Sunleykevin Flechter, Geerten M.M. Michielse. Lithuania – tax reform in the approach to EU Accesion. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. August 2001. Confidential.
5. Robert Żukowski. Estonian corporate income tax and the European Union: the implications. European Taxation. March 2006.
6. Maria Teresa Soler Roch. Tax residence of the SE. European Taxation, January 2004.
7. Vahram Stepanyan. Reforming tax systems: experience of the Baltics, Russia, and other countries of the former Soviet Union. International Monetary Fund Working Paper WP/03/173. September 2003.
8. Margit Vutt. The General Partnership in Estonia. Juridica international. P. 86-89

Articles généraux concernant les pays baltes :

En langue lituanienne :

1. Jolanta Juralevičienė. Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos raida 1990 - 1995 metais. Viešoji politika ir administravimas, 2005. Nr. 11
2. Linas Šadžius. Lietuvos komercinių bankų ekstensyvi plėtra ir griūtis (1991 – 1996 m.). Pinigų studijos, 2004 Nr. 4.
3. Evaldas Nekrašas. Kritiniai pamąstymai apie Lietuvos užsienio politiką. Politologija 2009/2. P. 123-142.

Articles concernant les établissements stables:

En langue anglaise :

1. Philip Baker and Richard Colier. 2008 OECD model: Changes to the commentary on article 7 and the attribution of profits to permanent establishments. Bulletin for International Taxation, May, June 2009.
2. Mary Bennet. The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The 2008 Commentary on Art. 7 of the OECD Model Convention. European Taxation, September 2008. C. Brokering. Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalties Directive. European Taxation, May 2004.
3. Carol A. Donahue and Gary D. Sprague. 2008 OECD Model: Changes to the Commentary on Article 5 Regarding the Treatment of Services: More Choices, Less Clarity. Bulletin for International Taxation, May/June 2009.
4. Benjamin Hoffart: Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property. Fall 2007. VOL. 6, NO. 1
5. Hans Pijl. The OECD Services permanent establishment alternative. European Taxation, September 2008.

En langue lituanienne :

6. R. Degesys. Besikeičianti nuolatinės buveinės samprata mokesčių teisėje. Jurisprudencija, 2003, t. 46 (38) ; 116-128. P. 117.

Articles concernant la fiscalité internationale des dividendes:

En langue anglaise :

1. Lieven A. Denys. The ECJ Case law on Cross-border dividends revisited. *European Taxation*, May 2007.
2. Michael J. Graetz and Alvin C. Warren. Dividend taxation in Europe: when the ECJ makes tax policy. *Common Market Law Review*. Volume 44, Number 6, December 2007.
3. Michael Lang. ECJ case law on cross border dividend taxation – recent developments. *EC Tax review*. 2008-2.
4. Simon Whitehead. Practical implication arising from the European Court’s recent decisions concerning CFC and dividend taxation. *EC Tax review*. 2007-4.
5. Emiliano Zanotti. Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of PE: the impact of the EU fundamental freedoms. *European taxation*, November 2004.

En langue française :

1. La réforme du régime fiscal des distributions. Réponse de Frans Vanistendael. *L’année fiscale. Débats, études, chroniques. Revue annuelle – 2004*. P. 12.

Articles concernant la sous-capitalisation:

En langue anglaise :

1. Emilio Cencerado. Controlled foreign company and thin capitalisation rules are not applicable in Spain to entities resident in the European Union. *EC Tax Review*. 2004-3.
2. A. Cordewener. Company taxation, Cross-Border Financing and Thin Capitalisation in EU Internal Market: Some Comments on *Lanhorst-Hohorst GmbH*. *European Taxation*. April 2003.
3. B. Guthière. Comparative Study of the Thin Capitalization Rules in the Member States of the European Union and Certain Other States. *European Taxation*, September/October 2005.

Articles concernant la fiscalité de la société européenne:

En langue anglaise :

1. Malcolm Gammie. EU Taxation and the Societas Europaea – Harmless Creature or Trojan Horse? *European Taxation*, January 2004.
2. Marjaana Heilminen. The tax treatment of the running of an SE. *European Taxation*, January 2004.
3. Martin Weinz. The European Company (*Societas Europaea*) – Legal Concept and Tax Issues. *European Taxation*, January 2004.
4. Maria Teresa Soler Roch. Tax residence of the SE. *European Taxation*, January 2004.

Articles concernant les directives communautaires:

En langue anglaise :

1. S. Bell. Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations? European Taxation. May/June 2004.
2. Guglielmo Masto. The 2003 amendments to the Parent-Subsidiary Directive – what’s next? EC Tax Review. 2004-4.
3. Raffaele Russo. Partnerships and other Hybrid entities and the EC Corporate Direct Tax Directives. European Taxation, October 2006.

Articles concernant la jurisprudence de la CJEU:

En langue anglaise :

L'affaire C-376/03 D. v. Belastingdienst:

1. Arnaud de Graaf and Geert Jansen. The implications of the judgment on the D case: the perspective of two non-believers. EC Tax Review. 2005-4.
2. Georg W. Kofler and Clemens Philipp Schindler. “Dancing with Mr. D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation treatment in the “D” case. European Taxation. December 2005.
3. Ruud van der Linde. Some thoughts on most-favoured nation treatment within the European Community legal order in pursuance of D case. EC Tax Review, 2004-1.
4. Richard Lyal. The position taken by the Commission on Case C-376/03 D. v. *Belastingdienst*. European Taxation. August 2005.
5. Gerard T.K. Meussen. The Advocate general’s opinion in the « D » Case: Most-Favoured Nation Treatment and the Free Movement of Capital. European Taxation, February 2005.
6. Tom O’Shea. The ECJ, the ‘D’ case, double tax conventions and most-favoured nations: comparability and reciprocity. EC Tax Review, 2005-4.
7. Mike Waters. A Tax Treaty for Europe? Most-Favoured Nation and the Outcome of the „D“ and *Bujara* Cases in the European Court of Justice. European Taxation. August 2005.
8. Dennis Weber and Etienne Spierts. The « D » case: Most-Favoured-Nation treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice. European Taxation. February/March 2004.

L'affaire C-446/03 Marks & Spencer:

1. Daniel Gutman. The Marks & Spencer case: proposal for an alternative way of reasoning. EC Tax Review 2003-3.

2. Mathieu Isenbaert, Caroline Valjemark. M&S Jugment. The ECJ caught between a rock and hard place. EC Tax Review. 2006-1.
3. Michael Lang. The Marks & Spencer Case – the Open Issues Following the ECJ’s Final Word. European Taxation, February 2006.
4. Philip Martin. The Marks & Spencer EU group relief case - a rebuttal of the ‘taxing jurisdiction’ argument. EC Tax Review. 2005-2.
5. Gérard Meussen. The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty. EC Tax Review. 2003-3.
6. Pim M. Smit. Marks & Spencer: the Paradoxes. European Taxation. September 2006.

L'affaire C-324/00. Lanckhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt :

1. D. Gutmann and L. Hinnekens. The *Lanckhorst-Hohorst* case. The ECJ finds German thin capitalisation rules incompatible with freedom of establishment. EC Tax review. 2003/2.
2. N. Vinther and Professor E. Werlauff. The need for fresh thinking about tax rules on thin capitalisation: the consequences of the judgment of the ECJ in *Lanckhorst-Hohorst*. EC Tax review. 2003/2.
3. Comments on ECJ, Lanckhorst-Hohorst GmbH, Case C-324/00, 12 December 2002. Prepared by the Task Force of the Confederation Fiscale Européenne in ECJ Case Law. European Taxation, May 2003.

L'affaire C-170/05, Denkavit Internationaal BV:

1. Gerard T. K. Meussen. Denkavit Internationaal : the Practical Issues. European Taxation, May 2007.
2. Thierry Pons. The *Denkavit Internationaal* case and Its Consequences: the limit between distortion and discrimination? European Taxation. May 2007.
3. Frans Vanistendael. Denkavit Internationaal : the balance between fiscal sovereignty and the fundamental freedoms. European Taxation, May 2007.

Les autres affaires:

1. Tom O’Shea The UK’s CFC rules and freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation. EC Tax review. 2007-1.
2. Tom O’Shea. Freedom of establishment tax jurisprudence: *avoir fiscal* revised. EC Tax review. 2008-6.

3. Giovanni Rolle. Is corporate income tax a withholding tax? Some comments on the *Athinaiki Zythopoiia* case. EC Tax Review. 2003-1.
4. J. E. Stravropoulos. The EC parent Subsidiary Directive and the decision of the European court of Justice in *Burda*. European Taxation. March 2009.
5. N. Vinther and Prof. E. Werlauff. Tax Motives are legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes Case. European Taxation, August 2006.

Articles concernant les autres questions du droit fiscal communautaire:

En langue anglaise :

1. Renata Fontana. The uncertain future of CFC regimes in the Member States of the EU. European Taxation. June 2006.
2. Sébastien de Monès and others. Abuse of law across Europe. EC Tax review. 2010-2.
3. Gerard T. K. Meussen. Cadbury Schweppes : The ECJ significantly limits the application of CFC rules in member states. European Taxation, January 2007.
4. Savina Princen and Marcel Gérard. International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of heterogeneity. European Taxation, April 2008.
5. Bruno Santiago. Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law. European Taxation, May 2009.
6. Otmar Thoemmes. A Tax Treaty for Europe: An Independent View under EU Law. European Taxation. August 2005.
7. F. Vanistendael. The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States. EC Tax Review. 2003-3.
8. Louan Verdoner. The Coherence Principle under EC Tax law. European Taxation, May, 2009.
9. Klaus Vogel. Tax treaties between member states and Third states: ‘reciprocity’ in bilateral tax treaties and non-discrimination in EC law. EC tax review, 2006-2.
10. Dennis Weber. Differences between Tax Treaties: Prohibited Discrimination? European Taxation. August 2005.

En langue française :

11. Bernard Castagnède. Souveraineté fiscale et union européenne. Revue française de finances publiques. N° 80. Décembre 2002.

Articles concernant les autres questions du droit fiscal international:

En langue anglaise :

1. Tony Anamourlis and Les Nethercott. An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy. Bulletin for International Taxation. December 2009.
 2. Kaspars Balodis. Contractual Aspects of Formation and Composition of Commercial Partnerships. Juridica International X/2005.
 3. Silken Burns. Taxation and Non-Discrimination: Clarification and Reconsideration by the OECD. European Taxation, September 2008.
 4. Reto Heuberger and Stefan Oesterhelt. Switzerland to adopt OECD Standard on Exchange of information. European Taxation. February-March 2010.
 5. Jeffrey Owens. International Taxation: Meeting the challenges –the role of the OECD. European Taxation, December 2006.
 6. Collin Lau and Andrew Halkyard. From E-Commerce to E-Business Taxation. Asia-Pacific Tax Bulletin. January 2003.
 7. Jeffrey Owens. Moving toward Better Transparency an exchange of Information on Tax Matters. Bulletin for International Taxation. November 2009.
 8. Hans Pijl. The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary. European Taxation, May 2006.
 9. H. David Rosenbloom. Where is the pony ? Reflections on the making of International Tax Policy. Bulletin for International Taxation 2009.
 10. Raffaele Russo. The 2005 OECD model Convention and Commentary: an Overview. European Taxation, December 2005.
- En langue française :*
11. Nicolas Melot. Territorialité et mondialité de l'impôt. Le droit américain, un modèle pour la France. L'année fiscale 2003.

LES SOURCES SUR INTERNET :

Les sources de l'information générale – les sites officiels des institutions:

1. La Banque de Lituanie : www.lb.lt
2. La Banque de Lettonie : <http://www.bank.lv/eng/main/all/lvnaud/lnv/ncl/>
3. La Banque d'Estonie : <http://www.eestipank.info/frontpage/en/>
4. La municipalité de l'île de Saaremaa :
http://www.saaremaa.ee/index.php?option=com_content&view=article&id=498&lang=en&Itemid=257

5. Site officiel de l'administration fiscale estonienne <http://www.emta.ee/index.php?id=2> version anglaise.
6. Site officiel de l'administration fiscale lettonne <http://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=4&hl=2> version anglaise.
7. Site officiel de l'inspection des impôts de Lituanie www.vmi.lt.
8. Site officiel de la douane de Lituanie <http://www.cust.lt>.
9. Site officiel de la cour constitutionnelle de l'Italie: <http://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do>
10. Site officiel du service d'enquêtes des crimes financiers de Lituanie: <http://www.fntt.lt>.
11. Site officiel du Sénat de l'Italie : http://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_francese.pdf.
12. Site officiel de l'OCDE: http://www.oecd.org/pages/0,3417,fr_36734052_36734103_38071122_1_1_1_1,00.html.
13. Le département de la statistique de Lituanie www.stat.gov.lt
14. Latvian translation and terminology centre <http://www.ttc.lv/index.php?id=22>
15. Estonian legal language centre <http://www.legaltext.ee/indexen.htm>
16. Estonian Tax and Customs yearbook. 2007 <http://www.emta.ee/?id=14595>
17. Musée de l'occupation de Lettonie : http://www.occupationmuseum.lv/eng/about_us/welcome.html
18. Le centre de recherche de la résistance et du génocide de Lituanie : www.genocid.lt
19. Bibliothèque nationale d'Estonie : http://www.nlib.ee/?set_lang_id=2
20. Conclusions of Estonian International Commission for Investigation of crimes against Humanity. <http://www.historycommission.ee/>
21. Base de données « International Bureau of Fiscal Documentation »: <http://www.ibfd.org/>

Communiqués de presse des institutions officielles:

1. Communiqué de presse du ministère des affaires étrangères de la Lituanie <http://www.urm.lt/index.php?-1707531029>
2. Communiqué de presse du ministère de justice de la Lituanie <http://www.tm.lt/naujienos/pranesimasspaudai/1681>

Les sources de l'information générale – les sites non-officiels:

1. Europe Atlas <http://www.europe-atlas.com/baltic-sea.htm>

2. Forum sur l'histoire de la Lituanie - <http://viduramziu.istorija.net/>
3. L'encyclopédie libre wikipedia <http://fr.wikipedia.org/>
4. International Bureau of Fiscal Documentation www.ibfd.org

Les sources de l'information les finances publiques - les sites officiels:

1. Site officiel du ministère des finances de Lettonie. Macroeconomic and budgetary review. <http://www.fm.gov.lv/faili/struktura/5B052F586868001312289570166494.pdf>
2. Site officiel du ministère des finances de Lituanie. Présentation de la structure des revenus du budget. <http://www.finmin.lt/web/finmin/2011pajamos>
3. Site officiel du ministère des finances d'Estonie. Brief overview of state budget for 2011. <http://www.fin.ee/state-budget>
4. Site officiel du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Source: la situation du budget de l'Etat du 30 juin 2011. Site officiel du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/smb/situation_mensuelle_budget_Etat_30062011.pdf
5. Site officiel du ministère des finances de l'Italie. Bollettino (Gennaio – Giugno 2011). Numero 112 – Agosto 2011. Ministero dell'economia e delle Finanze. Direzione Studi e ricerche economicofiscali. Ufficio consuntivazione, previsione ed analisi fiscali. http://www.finanze.it/export/download/statistiche/Bollettino_entrates_Giugno_2011_xv.pdf
6. Survey of state budget. Ministry of finance of the Republic of Latvia. January 2007. http://www.fm.gov.lv/budzets/publikacijas/2007_01_en.pdf
7. 2007 metų valstybės biudžetas. Publié par le ministère des finances de Lituanie http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/leidiniai/failai/2007_m_valstybes_biudzetas.pdf

Les documents publiés dans les sites officiels de la Commission Européenne:

1. Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004. A Common Consolidated EU Corporate Tax Base. 7 July 2004. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwpon_paper.pdf
2. Chen Yanzhong. Uneasy Application of Permanent Establishment Rule in a Digital Era. <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/4251/3822>
3. Commission européenne. Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière. Analyses et politiques fiscales. Analyse et coordination des politiques fiscales. Bruxelles, le 26 juillet 2007.

Taxud E1. ACCIS/WP057/doc\fr. Groupe de travail sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (GT ACCIS). ACCIS : ébauche d'un cadre technique. Document de travail.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_fr.pdf

4. Commission européenne. Bruxelles, le 16.3.2011. SEC(2011) 316 final. Document de travail des services de la commission. Résumé de l'analyse d'impact accompagnant la proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (accises) {CM(2011) 121 final} {SEC(2011) 315 final}.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_sec_2011_316_impact_assesment_summary_fr.pdf
5. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. Commission of the European Communities. Brussels, 23.10.2001 COM(2001) 582 final. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>

Les études, rapports, articles et autres publications publiées sur l'internet:

1. Economy of Baltic states. Fiscal and monetary policies inc transition to a market economy. University of Helsinki www.helsinki.fi
2. Roy Blough. Problems of the application of the ability concept. <http://www.taxhistory.org/Civilization/Documents/Fiscal/HST29027/29027-1.htm>
3. Arthur J. Cockfield. Jurisdiction to Tax: a Law and Technology Perspective. <http://post.queensu.ca/~ac24/GaLRevArticle.pdf>
4. Arthur J. Cockfield. The Rise of the OECD as Informal 'world tax organization' through the Shaping of National Responses to E-commerce Tax Challenges. Yale Journal of Law and Technology (forthcoming, 2006). http://www.americantaxpolicyinstitute.org/pdf/National%20and%20International%20Responses%20to%20Ecommerce6%20_2_.pdf.
5. Arthur J. Cockfield. Through the Looking Glass: Computer Servers and E-Commerce Profit Attribution. <http://post.queensu.ca/~ac24/TNArticle.pdf>
6. Samuel P. Huntington The Clash of Civilizations? Foreign Affairs, vol. 72, no. 3, Summer 1993, pp. 22–49.

<http://www.polsci.wvu.edu/faculty/hauser/PS103/Readings/HuntingtonClashOfCivilizationsForAffSummer93.pdf>

7. R. G. M. Giebels. Some complications of the Common Consolidated Tax Base. Universiteit Maastricht Faculty of Economics and Business Administration. Horn, 6th November 2007. <http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=12066>
8. Silvia Gianini. Home state taxation vs common base taxation. <http://www.ifo.de/portal/pls/portal/docs/1/1192070.PDF>
9. Sigrid J.C. Hemels. The ECJ and the Mutual Assistance Directive. http://repub.eur.nl/res/pub/23047/_Paper%20on%20ECJ-Sigrit%20Hemels.pdf
10. Michael J. McIntyre. Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange (Revised May 4, 2010) Wayne State University Law School. http://faculty.law.wayne.edu/McIntyre/Text/McIntyre_articles/Intl/New%20International%20Standard-revised3.pdf
11. Michael Keen, Yitae Kim and Ricardo Varsano. The “Flat tax (es)”: Principles and Evidence. IMF Working Paper. WP/06/218. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf>
12. Małgorzata Runiewicz. The Baltic States in New Economy: FDI, Technology Flows and Innovativeness. TIGER Working Paper Series No. 71, Warsaw, December 2004. <http://www.tiger.edu.pl/publikacje/TWPNo71.pdf>
13. Policy insights from a decade of Baltic transition. OECD Regional Economic Assessment: The Baltic States. <http://www.oecd.org/dataoecd/35/1/1864879.pdf>
14. V. Rimkus, A. Misiūnas, J. Gervė. Lietuvos užsienio prekybos pokyčių analizė. Taikomasis mokslinio tyrimo darbas. Vilnius, 2006 m. lapkritis. Publié par le ministère de l'économie de Lituanie. http://www.ukmin.lt/lt/veiklos_kryptys/prekyba/uzsienio/moksliniai-darbai/doc6/UP-Analize-200611.doc
15. Riaušės Vilniuje. Žvilgsnis iš užsienio. L'article du journal quotidien „Kauno diena“, 16 janvier 2009. Site d'internet <http://kauno.diena.lt/naujienos/uzsienis/riauses-vilniuje-zvilgsnis-is-uzsienio-195334>
16. Russia, the EU and the Baltic States. Ed. by M. Buhbe and I. Kempe. Moscow 2005. http://www.fes-baltic.ee/public/Tekstid/Russia_the_EU_and_Baltic_States.pdf
17. Margarita Tuch. The evolving structure of Collective Bargaining in Europe. 1990-2004. Research Project Co-financed by the European Commission and the University of Florence (VS/2003/0219-SI2.359910). National Report Latvia. <http://eprints.unifi.it/archive/00001165/01/Lettonia.pdf>

18. Tom O'Shea. Tax Harmonization vs. Tax Coordination in Europe: Different Views. Reprinted from Tax Notes Int'l, May 21, 2007, p. 811. http://www.law.qmul.ac.uk/people/academic/docs/TOS_Tax_Harmonisation_and_Tax_Coordination.pdf
19. Oesterreichische Nationalbank. Stability and Security. Workshops. Proceedings of OeNB Workshops. Capital Taxation after EU Enlargement. January 21, 2005. No. 6. Eurosystem. http://www.oenb.at/de/img/workshop6_zagler_tcm14-32537.pdf
20. Jaak Ostrat. Direct implementation of international treaties and the European Law in the intellectual property practice in Estonia. <http://www.lasvet.ee/failid/Text%20of%20the%20presentation%20Riga%202005%20Final.pdf>
21. Hannes Vallikivi. Status of International Law in the Estonian Legal System under the 1992 Constitution. <http://www.juridicainternational.eu/index/2001/vol-vi/status-of-international-law-in-the-estonian-legal-system-under-the-1992-constitution/>
22. J. M. Marychurch. Societas Europaea: Harmonization or Proliferation of Corporations Law in the European Union? University of Wollongong, Faculty of Law, Papers, Year 2002. <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1025&context=lawpapers>
23. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Estonia 2011. Phase 1: Legal and Regulatory Framework. http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en_21571361_43854757_47572803_1_1_1_1,00.htm
24. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Peer Review Report. Combined: Phase 1 + Phase 2. ISLE OF MAN. June 2011 (reflecting the legal and regulatory framework as at January 2011). OECD. http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en_21571361_43854757_47572803_1_1_1_1,00.htm
25. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Peer Review Report. Phase 1. Legal and Regulatory Framework. September 2010 (reflecting the legal and regulatory framework as at May 2010). Qatar. June 2011 (reflecting the legal and regulatory framework as at January 2011). OCDE. http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en_21571361_43854757_47572803_1_1_1_1,00.htm

26. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Lithuania 2013. Phase 1: Legal and Regulatory Framework. http://www.eoi-tax.org/peer_reviews/13039fa0718e1c235ad431c113dfc268
27. Lars Fredén. Shadows of the Past in Russia and the Baltic Countries. Russia in Global Affairs: N° 3, July – September 2005. http://eng.globalaffairs.ru/number/n_5348
28. Benjamin Hoffart. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate through an Access to Markets Proxy Approach. Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property. Fall 2007. VOL. 6, NO. 1. P109-110. <http://www.law.northwestern.edu/journals/njtip/v6/n1/6/index.htm> .
29. Commission of the European Communities. GREEN PAPER on the conversion of the Rome Convention of 1980 on the law applicable to contractual obligations into a Community instrument and its modernisation. Brussels, 14.1.2003 COM (2002) 654 final. <http://www.transnational.deusto.es/emttl/documentos/Rome%20Convention%20Green%20Paper.pdf> .
30. Valentinas Mikelėnas. Lietuvos aukščiausiojo Teismo ir Šveicarijos Liucernos universiteto Internacionalizuotos ir europeizuotos privatinės teisės tyrimų centro 2008 m. balandžio 18 d. surengtos tarptautinės konferencijos PRIVATINĖS TEISĖS EUROPEIZACIJA IR INTERNACIONALIZACIJA KAIP IŠŠŪKIS TEISĖJAMS aktualiausi pranešimai. http://www.network-presidents.eu/IMG/pdf/080211_Conference_LAT_plan_DRAFT.pdf
31. Tax Information Exchange Arrangements. Draft TJN Briefing Paper April 2009. http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf

Les explications techniques des conventions fiscales des États-Unis :

1. Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income. <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/estotech.pdf>
2. Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income. <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/telatvia.pdf>
3. Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income. <http://www.unclefed.com/ForTaxProfs/Treaties/lithtech.pdf>

LES SOURCES OFFICIELLES :

I. LES TEXTES OFFICIELS DU DROIT EUROPÉEN:

Les règlements :

1. Le règlement 2157/2001 du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne (SE) Journal officiel des Communautés européennes. L 294 du 10.11.2001, p. 1.
2. Règlement (UE) n ° 588/2011 du Conseil du 20 juin 2011 modifiant le règlement (CE) n° 765/2006 concernant des mesures restrictives à l'encontre du président Loukachenko et de certains fonctionnaires de Biélorussie. L 16/1, 21.6.2011.

Les directives :

1. Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme. JO L 145 du 13.6.1977, p. 1–40
2. Directive du conseil 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance. JO L 336 du 27.12.1977, p. 15.
3. Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. JO L 225 du 20.8.1990, p. 1–5
4. Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO L 225 du 20.8.1990, p. 6–9.
5. La directive 2001/86 du 8 octobre 2001 complétant le statut de la Société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs. Journal officiel des Communautés européennes. L 294 du 10 .11 .2002. P. 22.
6. Directive 2002/83/CE du Parlement Européen et du Conseil du 5 novembre 2002 concernant l'assurance directe sur la vie. JO L 345 du 19.12.2002, p. 1.
7. Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts. JO L 157 du 26.6.2003, p. 38–48.
8. Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. JO L 157 du 26.6.2003, p. 49–54.

9. Directive 2006/112 du 28 novembre 2006 Journal officiel de l'Union Européenne n° L347, 2006 12 11, p. 1.
10. Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. JO L 64 du 11.3.2011, p. 1–12.

Les autres textes officiels de la législation européenne :

1. Les textes du protocole de Luxembourg et ses annexes:

<https://eiopa.europa.eu/publications/protocols/index.html>

II. LES SOURCES DU DROIT INTERNATIONAL :

1. La Convention de Vienne sur le droit des traités de 23 mai 1969. Nations Unies, Recueil des Traités, vol. 1155, p. 331.
2. Le Statut de la Cour internationale de Justice. <http://www.icj-cij.org/documents/index.php?p1=4&p2=2&p3=0>.

III. LES TEXTES OFFICIELS DU DROIT LITUANIEN :

Les textes législatifs en langue lituanienne :

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (*Constitution de la République de Lituanie*), Lietuvos Respublikos Seimo leidykla 1996.
2. LR mokesčių administravimo įstatymas (*Loi sur l'administration des impôts*), VŽ 2004 Nr. 63, Publikacijos Nr. 2243.
3. LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (*Loi sur la taxe à la valeur ajoutée*) ; Valstybės Žinios, 2002.04.05, N°: 35, N° de la publication. 1271.
4. LR muitinės įstatymas (*Loi sur la douane*), publication officielle Valstybės Žinios (journal officiel de la République de Lituanie, 2004.04.30, N°: 73 N° de la publication: 2517).
5. Loi du 30 janvier 2008, changeant la loi de la TVA, - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2008, N° 149, N° de la publication – 6034.
6. LR pelno mokesčio įstatymas. (*loi sur l'impôt du bénéfice*) 2001, Nr. 110-3992.
7. LR elektroninių ryšių įstatymas (*loi sur la communication électronique*). VŽ 2004, Nr, 68-2382 (journal officiel de la République de Lituanie).
8. LR civilinis kodeksas (*code civil de la République de Lituanie*), VŽ VIII-1864.

9. LR tarptautinių sutarčių įstatymas (*la loi sur les traités internationaux*) V Ž, 1999.07.09, N°: 60, N° de la publication: 1948.
10. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37-1 bei 37-2 straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 8 ir 12 straipsnių pakeitimo įstatymas. 2009 m. liepos 22 d. Nr. XI-388. Vilnius. VŽ 2009, Nr. 93-3980 (*loi modifiant la loi sur l'impôt sur le bénéfice des sociétés*).
11. LR bankų įstatymas (*la loi sur les banques de la Lituanie*), VŽ-2004, N° 54-1832.
12. LR baudžiamasis kodeksas. VŽ 2000. Nr. 89-2741. (*Code pénal de Lituanie*).
13. LR ūkinių bendrijų įstatymas (loi lituanien sur les sociétés des personnes). VŽ. 2003, Nr. 112-4990.
14. LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (loi concernant l'impôt sur le revenu des habitants) VŽ. 2002, N °- 73-3085.

Les textes administratifs en langue lituanienne :

1. Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo (*règlement de la commission des contentieux fiscaux auprès du gouvernement de Lituanie*), 2004.09.02, publication officiel Valstybės žinios (journal officiel de le République de Lituanie), 2004.09.07, N° 136, N° de la publication 4946.
2. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl Lietuvos vieneto arba per nuolatinę buveinę veikiančio užsienio vieneto tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetams išmokamų išmokų (išskyrus išmokas už materialines vertybes, jeigu Lietuvos vienetas arba nuolatinė buveinė turi dokumentus, patvirtinančius šių vertybių įvežimą) pripažinimo leidžiamais atskaitymais įrodymų pateikimo vietos mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo. 2002 m. rugsėjo 4 d. Nr. 258, Vilnius. VŽ, 2003, N° 91-4131. (*L'ordre du directeur de l'administration fiscale concernant les preuves loissibles*).
3. LR finansų ministro įsakymas Nr. 54. Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo. 2002 m. vasario 27 d. (*L'ordre du ministre des finance de la République de Lituanie du 27 février 2002, N° 54*).
4. LR finansų ministro įsakymas Nr. 344. Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo. 2001 m. gruodžio 22 d. (*L'ordre du ministre des finances concernant la liste des territoires de fiscalité faible du 22 décembre 2001, N° 344. Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2001, Nr. 110-4021.*

5. 2002 m. kovo 5 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 321 Dėl Atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveines, nustatymo tvarkos ir Nuolatinės buveinės pirmo ir paskutinio mokestinių laikotarpių nustatymo tvarkos patvirtinimo (*Le règlement du gouvernement du 5 mars 2002, N° 321*), version officielle - Valstybės žinios (journal officiel de la République de Lituanie) 2002, Nr 26-931.
6. LR finansų ministro įsakymas Nr. 1K-123 Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių. (*L'ordre du ministre des finances concernant les règles d'application des articles 40 et 15 de la loi de l'impôt sur le bénéfice. 9 avril 2004*). VŽ 2004-04-21, Nr. 58-2074 (version officielle).
7. LR finansų ministro įsakymas dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo (*L'ordre du ministre des finances de la République de Lituanie du 24 janvier 2002 n° 24. concernant l'inapplicabilité des règles de l'entreprise étrangère contrôlée*). 2002 m. sausio 24 d. Nr. 24, Vilnius.
8. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl abipusės pagalbos ir keitimosi mokestine informacija su Europos Sąjungos valstybių narių kompetentingomis institucijomis taisyklių patvirtinimo. 2012 m. gruodžio 18 d. Nr. VA-114. Vilnius. P. 35. (*L'ordre du directeur général de l'administration fiscale concernant les échanges des renseignements fiscaux*).

IV. LES SOURCES DU DROIT ESTONIEN :

Les textes législatifs en langue anglaise :

1. Version anglaise de la Constitution de la République d'Estonie, publiée sur le site Internet du Président de la République d'Estonie
2. Estonian taxation act of 20 February, 2002 (translated from Estonian language by the Estonian legal language centre);
3. Estonian value added tax law of 10 December 2003 (translated from Estonian language by the Estonian legal language centre);
4. Estonian Income tax act of 15 December 1999 (translated from Estonian language by the Estonian legal language centre);

Les textes administratifs en langue anglaise :

1. Règlement N°. 53 du ministre des finances estonien du 10 novembre 2006 concernant les méthodes de détermination de la valeur des transaction entre des personnes associées (version anglaise).
2. Le règlement du gouvernement estonien de 11 janvier 2000 n° 11 concernant la liste des territoires qui ne sont pas considérés comme les territoires de la fiscalité faible.

V. LES SOURCES DU DROIT LETTON :

Les textes législatifs en langue anglaise :

1. Version anglaise de la Constitution de la République de Lettonie, publiée sur le site Internet de la Cour Constitutionnelle de la République de Lettonie <http://www.satv.tiesa.gov.lv/?lang=2&mid=8>
2. Latvian law on taxes and fees (translated from Latvian language by the Latvian translation and terminology centre);
3. Latvian law on state revenue service of 5 of October 1995 (translated from Latvian language by the Latvian translation and terminology centre);
4. Latvian law on value added tax of 26 of October 1995 (translated from Latvian language by the Latvian translation and terminology centre);
5. Latvian law on enterprise income tax of 12 of October 1995 (translated from Latvian language by the Latvian translation and terminology centre);
6. Latvian law on personal income tax of 11 May 1993 (translated from Latvian language by the Latvian translation and terminology centre);
7. Latvian Annual Accounts Law of 25 February 1995 (translated from Latvian language by the Latvian translation and terminology centre).

Les textes administratifs en langue anglaise :

1. Règlement du gouvernement No. 587. 27 décembre 2002. Procédures de détermination des revenus imposables et du paiement de l'impôt pour les établissements stables de non-résidents (version anglaise).

En langue lettonne :

2. Noteikumi nr. 276. Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām. Latvijas Republikas Ministru Kabinets. 26.06.2001. Publicēts: Vēstnesis 101 29.06.2001. (*Le*

décret du 26 juin 2001 N° 276 du Gouvernement de la République de Lettonie concernant des pays et territoires à imposition faible ou nulle.).

VI. LES LOIS FISCALES DES AUTRES PAYS

1. Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Texte coordonné au 1er janvier 2013. Site officiel de l'administration fiscale luxembourgeoise. http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/LIR/Loi_modifiee_du_4_décembre_1967_concernant_l_impôt_sur_le_revenu_-_texte_coordonné_au_1er_janvier_20131.pdf.

VII. LES CONVENTIONS FISCALES DES PAYS BALTES:

Lettonie :

1. Convention between the Republic of Latvia and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. 15th of January 1998.
2. Convention between the Government of the Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. London, 8th of May 1996.
3. Agreement between the Macedonian Government and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 8th of December 2006.
4. Convention between the Kingdom of Norway and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 19th of July 1993.
5. Agreement between the Republic of Singapore and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Singapore, 6th of October 1999.
6. Convention between the Kingdom of Spain and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 4th of September 2003.

7. Convention between the Council of Ministers of Serbia and Montenegro and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 22nd November 2005.
8. Agreement between the Republic of Moldova and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 25th of February 1998.
9. Agreement between the Republic of Tajikistan and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 9th of February, 2009.
10. Convention between the Government of the Republic of Malta and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 22nd of May 2000.
11. Convention between the Portuguese Republic and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 19th of June 2001.
12. Convention between the Government of the Republic of Uzbekistan and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 3rd of July 1998.
13. Convention between the Government of the Republic of Ukraine and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 21th of November 1995.
14. Convention between the Kingdom of Morocco and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 24th of July 2008.
15. Agreement between the Republic of Moldova and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Warsaw, 17th of November 1993.
16. Agreement between the Kirgiz Republic and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 8th of December 2006.
17. Convention between the Government of the Republic of Korea and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 15th of June 2008.

18. Convention between the Government of the Republic of Kazakhstan and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 6th of September 2001.
19. Convention between the Government of the State of Israel and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 20th of February 2006.
20. Convention between the Council of Ministers of the Republic of Albania and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tirana, 21st of February 2008.
21. Convention between the Republic of Armenia and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 15th of March 2000.
22. Convention between the Government of the Republic of Azerbaijan and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 3rd of October 2005.
23. Convention between the Republic of Belarus and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Minsk 7th of September 1995.
24. Convention between the Republic of Latvia and Canada for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Ottawa, 26th of April 1995.
25. Agreement between the Government of Republic of Latvia and the Government of the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 7th of June 1996.
26. Convention between the Czech Republic and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 25th of October 1994.
27. Convention between the Kingdom of Denmark and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 10th of December 1993.
28. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 11th of February 2002.

29. Convention between the Republic of Finland and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Helsinki, 23rd of March 1993.
30. Convention between the Government of the Republic of France and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Paris, 14th of April 1997.
31. Convention between Georgia and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 13th of October 2004.
32. Convention between Hellenic Republic and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Athens, 27th of March 2002.
33. Convention between the Republic of Ireland and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 13th of November, 1997.
34. Convention between the Government of the Republic of Italy and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 21st of May, 1997.
35. Convention between the Republic of Austria and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vienna, 14th December 2005.
36. Convention between the Kingdom of Belgium and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Brussels, 21st of April 1999.
37. Convention between the Republic of Bulgaria and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Sofia, 4th of December 2003.
38. Convention between the Republic of Hungary and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 14th of May 2004.
39. Convention between the Republic of Iceland and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Reykjavik, 19th of October 1994.

40. Convention between the Government of the Swiss Federal Republic and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Bern, 31st of January 2002.
41. Agreement between the Republic of Turkey and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Ankara, 3rd of June 1999.
42. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 14th of May 1993.
43. Agreement between the Republic of Croatia and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Riga, 19th of May 2000.
44. Convention between the Kingdom of Netherlands and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. The Hague, 14th of March 1994.
45. Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement de la République de Lettonie tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Luxembourg, le 14 juin 2004.
46. Agreement between the Federal Republic of Germany and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Riga, 21st of February 1997.
47. Convention between the Kingdom of Sweden and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Stockholm, 5th of April 1993.
48. Convention between the Republic of Lithuania and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 17th of December 1993.
49. Agreement between the Republic of Poland and the Government of the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Warsaw, 17th of November 1993.
50. Convention between the Government of the Republic of Romania and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Bucharest, 25th of March 2002.

51. Convention between the Slovak Republic and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Bratislava, 11th of March 1999.
52. Convention between the Government of the Republic of Slovenia and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Ljubljana, 17th of April 2002.
53. Convention between the Republic of Latvia and the United States of Mexico for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Washington, D.C, 20th of April 2012 (in force from 1st of January 2014).
54. Convention between the Government of the Republic of Latvia and the Government of the Republic of Turkmenistan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 11th of September 2012.
55. Convention between the Government of the Republic of Latvia and the Government of the United Arab Emirates for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Abu Dhabi 11th of March 2012.

Lituanie :

1. Convention between the Kingdom of Netherlands and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 26th of June 2000
2. Convention between the Republic of Poland and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Warsaw, 20th of January 1994.
3. Convention between the Republic of Ukraine and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 23rd of September 1996.
4. Convention between the Government of the Republic of Macedonia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Skopje, 29th August 2007.
5. Convention between the Government of the Republic of Moldova and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Minsk, 18th of February 1998.

6. Convention between the Kingdom of the Norway and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Oslo, 27th of April 1993.
7. Convention between the Government of the Republic of Uzbekistan and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 18th of February 2002.
8. Convention between the Republic of Portugal and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Lisbon, 14th of February 2002.
9. Convention between the Government of the Republic of Turkey and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Ankara, 24th of November 1998.
10. Convention between the Kingdom of Spain and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Madrid, 22nd of July 2003.
11. Convention between the Government of Grand Duchy of Luxembourg and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Brussels, 22nd of November 2004
12. Convention between the Republic of Serbia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Belgrade, 28th of August 2007.
13. Convention between the Kingdom of Sweden and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Washington, D.C., 27th of September 1993.
14. Convention between the Government of Russian Federation and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 14th of July 1999.
15. Convention between the Republic of Romania and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 26th of November 2001.
16. Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 19th of March 2001.

17. Convention between the Republic of Slovakia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 15th of March 2001.
18. Convention between the Republic of Slovenia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Ljubljana, 23rd of May 2000.
19. Convention between the Government of the United States of America and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Washington, 15th of January 1998.
20. Convention between the Swiss Federal Council and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Bern, 27th of May 2002.
21. Convention between the Government of Malta and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 17th of May 2001.
22. Convention between the Republic of Lithuania and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 17th of December 1993.
23. Convention between the Republic of Korea and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 20th of April 2006.
24. Convention between the Republic of Kazakhstan and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Alma-Ata, 7th of March 1997.
25. Convention between the Republic of Italy and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 4th of April 1996.
26. Convention between the State of Israel and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 11th of May 2006.
27. Convention between the Republic of Ireland and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Dublin, 18th of November, 1997.

28. Convention between the Republic of Iceland and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 13th of June 1998.
29. Convention between the Hellenic Republic and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Athens, 15th of May 2002.
30. Convention between the Federal Republic of Germany and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 11th of September 2003. Wilna, 22nd of July 1997.
31. Convention between the Georgia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. 11th of September 2003.
32. Convention between the French Republic and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Paris, 7th of July 1997.
33. Convention between the Republic of Finland and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 30th of April 1993.
34. Convention between the Republic of Lithuania and the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 13th of September 1993.
35. Convention between the Republic of Lithuania and the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Luxembourg, 21st of October 2004.
36. Convention between the Kingdom of Denmark and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 13th of October 1993.
37. Convention between the Czech Republic and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 27th of October 1994.
38. Convention between the Republic of Croatia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 4th of May 2000.

39. Convention between the Government of Canada and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 29th of August 1996.
40. Convention between the Government of People's Republic of China and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius 3rd of June 1996.
41. Convention between the Republic of Bulgaria and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 9th of May 2006.
42. Convention between the Kingdom of Belgium and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Brussels, 26th of November 1998.
43. Convention between the Republic of Belarus and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Minsk 18th of July 1995.
44. Convention between the Republic of Austria and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vienna 6th of April 2005.
45. Convention between the Republic of Armenia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 13th of March 2000.
46. Convention between the Government of the Republic of Singapore and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Singapore, 18th of November 2003.
47. Convention between the Government of the Republic of Macedonia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Skopje, 29th August 2007.
48. Convention between the Republic of Hungary and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 12th of May 2004.
49. Convention between the Republic of Azerbaijan and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Vilnius, 2nd of April 2004.

50. Agreement between the Republic of Kyrgyzstan and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Bishkek, 15th of May 2008.
51. Convention between the Government of the United Mexican States and the Government of the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Mexico City, 23rd of February 2012.
52. Agreement between the Government of the Republic of India and the Government of the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Delhi 26th of July 2011.

Estonie :

1. Convention between the Government of the Republic of Latvia and the Government of the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Riga, 11th of February 2002.
2. Convention between the Republic of Estonia and the Kingdom of Norway for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Oslo, 14th of May 1993.
3. Convention between the Republic of Estonia and the Kingdom of Denmark for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Copenhagen, 4th of May 1993.
4. Convention between the Republic of Estonia and the Kingdom of Sweden for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Stockholm, 5th of April 1993.
5. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 13th of September 1993.
6. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Luxembourg, 21th of October 2004.
7. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Finland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Helsinki, 23rd of March 1993.

8. Convention between the Republic of Estonia and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 29th of November 1996.
9. UK/Estonia double taxation convention. Signed 12th of May 1994.
10. Agreement between the Republic of Estonia and the Republic of Poland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 9th of May 1994.
11. Convention between the Republic of Estonia and the Kingdom of Netherlands for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 14th of March 1997.
12. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Iceland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Reykjavik, 16th of June 1994.
13. Convention between the Republic of Estonia and the Czech Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 24th of October 1994.
14. Convention between the Republic of Estonia and Canada for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 2nd of June 1995.
15. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Paris, 28th of October 1997.
16. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Belarus for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Minsk, 21st of January 1997.
17. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Ukraine for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 10th of May 1996.
18. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Moldova for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 23rd of February 1998.
19. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 16th of December 1997.

20. Convention between the Republic of Estonia and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Washington, 15th of January 1998.
21. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Azerbaijan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Baku, 30th of October 2002.
22. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Bulgaria for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Luxembourg, 13th of October 2008.
23. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Hellenic Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Baku, 4th of April 2006.
24. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Georgia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tbilisi, 18th of December 2006.
25. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Grand Duchy of Luxembourg for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 23rd of May 2006.
26. Convention between the Republic of Estonia and Romania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Bucharest, 23rd of October 2003.
27. Agreement between the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Singapore for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Singapore, 18th of September 2006.
28. Convention between the Republic of Estonia and the Slovak Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Bratislava, 21st of October 2003.
29. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Slovenia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 14th of September 2005.
30. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Turkey for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Ankara, 25th of August 2003.

31. Convention between the Republic of Estonia and the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Beijing, 12th of May 1998.
32. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Kazakhstan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Astana, 1st of March 1999.
33. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Italian Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Rome, 20th of May 1997.
34. Convention between the Republic of Estonia and the Kingdom of Belgium for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Brussels, 5th of November 1999.
35. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Austria for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 5th April 2001.
36. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Armenia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Yerevan, 13th of April 2001.
37. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Malta for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 3rd May 2001.
38. Convention between the Republic of Estonia and the Portuguese Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 13th of May 2003.
39. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Croatia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 3rd of April 2002.
40. Convention between the Republic of Estonia and the Swiss Federal Council for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Bern, 11th of June 2002.
41. Convention between the Republic of Estonia and the Republic of Hungary for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Budapest, 11th of September 2002.

42. Convention between the Republic of Estonia and the Kingdom of Spain for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 3rd of September 2003.
43. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the State of Israel for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 29th of June 2009.
44. Agreement between the Republic of Estonia and the Republic of Macedonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Skopje, 20th of November 2008.
45. Agreement between the Republic of Estonia and the Isle of Man for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tallinn, 8th of May 2009.
46. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Council of Ministers of the Republic of Albania for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tirana, 5th of April 2010.
47. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Korea for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. New York, 23rd of September 2009.
48. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Republic of Serbia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. New York, 24th of September 2009.
49. Agreement between Jersey and the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to taxes on income. London, 21st of December 2010.
50. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the United Arab Emirates for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Abu Dhabi, 20th of April 2011.
51. Agreement between the Republic of Estonia and the Republic of India for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tallinn, 19th of September 2011.
52. Convention between the Government of the Republic of Estonia and the Government of Turkmenistan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Ashgabat, 28th of November 2011 (not yet in force).

53. Agreement between the Government of the Republic of Estonia and the Government of Kingdom of Bahrein for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Tokyo, 12th of October 2012 (not yet in force).

VIII. LES AUTRES SOURCES DU DROIT :

En langue française:

1. Code Pénal du Luxembourg.
2. La loi du Luxembourg modifiée le 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Texte coordonné au 1er janvier 2011.
3. Code général des impôts de la République Française. Dalloz. Edition 2008.

IX. ARRÊTS ET DÉCISIONS DES INSTITUTIONS JUDICIAIRES :

a. Arrêts des Cours Constitutionnelles :

1. L'arrêt de la Cour Constitutionnelle de la République de Lituanie du 17 octobre 1995.
2. L'arrêt du 29 Novembre 2007 de la Cour Constitutionnelle de la République de Lettonie, dans l'affaire N° 2007-10-0102.
3. L'arrêt du 21 Mai 2001 n° 156 de la Cour constitutionnelle de l'Italie.

b. Arrêts de la Cour de Justice de l'Union Européenne :

4. Affaire C- 270/83. Commission des Communautés européennes contre République française. Arrêt de la Cour du 28 janvier 1986.
5. Affaire C-190/95. Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 17 juillet 1997. ARO Lease BV contre Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam.
6. Affaire C-307/97. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, et Finanzamt Aachen-Innenstadt.
7. Affaire C-336/96. Époux Robert Gilly contre directeur des services fiscaux du Bas-Rhin.
8. Affaire C-279/93. Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker.
9. Affaire C-253/03. CLT-UFA SA contre Finanzamt Köln-West.
10. Affaire C-246/89. Commission des Communautés européennes contre le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord.

11. Affaire C-375/98. Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 8 juin 2000. Ministério Público et Fazenda Pública contre Epson Europe BV.
12. Affaire C-294/99. Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 4 octobre 2001. Athinaïki Zythopoiia AE contre Elliniko Dimosio.
13. Affaire C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue.
14. Affaire C-376/03 D. centre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.
15. Affaire C-446/03. Marks & Spencer plc contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). Arrêt de la Cour (grande chambre) 13 décembre 2005.
16. Affaire C-170/05 Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL contre Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. 14 décembre 2006.
17. Affaire C-324/00. Lanhorst-Hohorst GmbH. 12 décembre 2002.
18. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet. 15 janvier 2002.
19. Affaire C-28/95 A. Leur-Bloem et Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam. 17 juillet 1997.
20. Affaire C-321/05 Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet. 5 juillet 2007.
21. Affaire C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue. 12 septembre 2006.
22. Affaire C-451/05 Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (Elisa) contre Directeur général des impôts et Ministère public. 11 octobre 2007.
23. Affaire C-72/09. Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence. 28 octobre 2010.
24. Affaire C-184/05 Twoh International BV contre Staatssecretaris van Financiën. 27 septembre 2007.
25. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne. 19 novembre 2009.

c. Conclusions des Avocats Généraux:

1. Conclusions de l'avocat général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 26 octobre 2004. Affaire C-376/03 D. centre Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

2. Conclusions de l'avocat général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 20 novembre 1997. Affaire C-336/96 Époux Robert Gilly contre Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin.
3. Conclusions de l'avocat général Mischo présentées le 2 mars 1999. Affaire C-307/97. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland contre Finanzamt Aachen-Innenstadt.
4. Conclusions de l'avocat général Cosmas présentées le 17 février 2000. Affaire C-375/98. Ministério Público et Fazenda Pública contre Epson Europe BV.
5. Conclusions de l'avocat général M. L. A. Geelhoed, présentées le 6 avril 2006. Affaire C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue.
6. Conclusions de l'avocat général M. L. A. Geelhoed, présentées le 27 avril 2006. Affaire C-170/05 Denkavit International BV, Denkavit France SARL contre Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.
7. Conclusions de l'avocat général M. Antonio Tizzano présentées le 11 septembre 2001. Affaire C-43/00 Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet.
8. Conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 8 février 2007. Affaire C-321/05 Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet.
9. Conclusions de l'avocat général Philippe Léger présentées le 2 mai 2006 dans l'affaire du 12 septembre 2006. C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue.
10. Conclusions de l'avocat général M. Ján Mazák présentées le 26 avril 2007. Affaire C-451/05 Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (Elisa) contre Directeur général des impôts et Ministère public.
11. Conclusions de l'avocat général M. Niilo Jääskinen présentées le 29 avril 2010. Affaire C-72/09 Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence.
12. Conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 11 janvier 2007. Affaire C-184/05 Twoh International BV contre Staatssecretaris van Financiën.
13. Conclusions de l'avocate générale Juliane Kokott présentées le 16 juillet 2009. Affaire C-540/07. Commission des Communautés européennes contre République italienne.

d. *Décisions de la Cour Administrative de Vilnius:*

1. La décision de la cour administrative de Vilnius du 25 juin 2008 N° I-1781-171/2008.

e. *Décisions de la Commission des contentieux fiscaux:*

1. La décision du 23 novembre 2007 N° S-216(7-200/2007) de la Commission des contentieux fiscaux.
2. La décision du 16 janvier 2009 S-24(7-309/2008) de la Commission des contentieux fiscaux.
3. La décision du 17 avril 2003 N° S-103-(7-91/2003) de la Commission des contentieux fiscaux.
4. La décision de la Commission des contentieux fiscaux du 20 février 2009, N° S- 44 (7-5/2009);
5. La décision de la Commission des contentieux fiscaux du 3 août 2009, N° S-209(7-187/2009);
6. La décision de la Commission des contentieux fiscaux du 9 février 2010, N° S-48(7-420/2009);
7. La décision de la Commission des contentieux fiscaux du 2 octobre 2009, N° S-299(7-251/2009).

X. COMMENTAIRES OFFICIELS DES ACTES JURIDIQUES:

1. Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée. OCDE. Juillet 2008.
2. Department of the Treasury. Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Republic of Latvia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect t Taxes on Income. General Effective Date under Article 29: 1 January 2000.
3. Organisation for Economic Co-operation and Development. The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes. Public Discussion Draft. 8 December 2006. Centre for Tax Policy and Administration.
4. Department of the Treasury. Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income.

XI. RAPPORTS OFFICIELS ET GUIDES:

1. Commission of the European Communities. Brussels, 28.4.2009 COM (2009) 201 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee. Promoting Good Governance in Tax Matters.

2. Organisation for Economic Cooperation and Development. Centre for tax Policy and Administration. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. December 2006.
3. Organisation for Economic Cooperation and Development. Transfer pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 2001.
4. Organisation for Economic Cooperation and Development. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD July 2010.
5. Organisation for Economic Cooperation and Development. Harmful Tax Competition. An Emerging global issue. OECD, 1998.

IV. MODÈLES DE CONTRATS :

1. Example of a Subordinated Loan Agreement for a Firm which is an Insurance or a Mortgage Intermediary (or both) but not a Mortgage Lender or Administrator.
http://www.fsa.gov.uk/pubs/other/pru_ch9_intermediaries.pdf

Résumé :

Le premier but de cette thèse de doctorat est d'analyser les aspects internationaux de la fiscalité directe des entreprises dans les pays baltes en comparant les règles des pays baltes avec les propositions de l'OCDE, les exigences du droit communautaire ainsi qu'avec les règles des autres pays européens. On analyse si les systèmes de fiscalité directe des pays baltes, qui sont relativement jeunes et n'ont pas de longues traditions, sont compatibles d'un côté avec les standards de la fiscalité internationale des pays membres de l'OCDE et, d'un autre côté, avec les exigences du droit de l'Union Européenne.

Le deuxième but de la thèse est de proposer des conseils et recommandations, sur la façon dont la régulation fiscale nationale, européenne et communautaire pourrait être améliorée. A la fin de chaque chapitre ainsi qu'à la fin de chaque grande partie et à la fin de cette thèse, on présente les conseils et les recommandations.

La première partie analyse les aspects internationaux de la fiscalité directe des revenus de l'activité des entreprises. La deuxième partie examine les règles concernant la fiscalité des revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances). Dans la troisième partie on analyse les principes du droit fiscal des pays baltes concernant la lutte contre les paradis fiscaux ainsi que les principes de la coopération internationale entre les administrations fiscales.

Mots clés :

Pays baltes ; Lituanie, Lettonie, Estonie, fiscalité directe ; fiscalité des entreprises, droit fiscal de l'Union Européenne, l'OCDE.

Summary in English:

The first objective of this doctoral thesis is to analyze the international aspects of taxation of companies in the Baltic States. The research compares the rules of tax law in the Baltic countries with the OECD proposals and recommendations, EU law requirements as well as with analogical rules in other European countries. It analyzes whether rules of direct taxation of companies in the Baltic countries, which are relatively young and do not have long traditions, follow the international standards proposed by the OECD as well, whether these rules are compatible with EU law requirements and analogical rules of other European states.

The second goal of this thesis is to provide advice and recommendations on how national tax law and the provisions of EU law could be improved. Advice and recommendations are being presented at the end of each chapter, then at the end of each major part and finally, at the end of whole thesis.

The first part analyses the international aspects of direct taxation of income from business activity. The second part devoted to examining the rules regarding the taxation of passive income (dividends, interest and royalties). Finally, the third part analyses the principles of tax law in the Baltic countries concerning tax havens and the international cooperation between tax administrations.

Keywords:

Baltic countries, Lithuania, Latvia, Estonia, direct taxation, corporate taxation, tax law of the European Union, OECD.