

PROBLEMATIQUE DE LA GESTION DU CONTENTIEUX FISCAL INTERNATIONAL

Par

Declerc NYEMBO FALAY

Agent des Impôts à la Direction Général des Impôts
Apprenant

Yves BAKASA IFANIA

Assistant à la Faculté de Droit/Université de Kinshasa

Rose GATO MBONEZA

Assistante au Département de Droit Economique, Faculté de Droit/ Université de Kinshasa

RESUME

A travers les âges, les questions fiscales ont toujours relevé de la souveraineté étatique. Cependant, la modernisation des échanges entre les Etats, ont non seulement repensé notre façon de considérer l'étendue des compétences fiscales étatiques, mais aussi fait naître la notion de la fiscalité internationale. En effet, la notion de fiscalité internationale s'est donnée comme mission principale de lutter contre la double imposition juridique en application du « principe non bis in idem ». Ce principe écarte toute idée d'imposer la même matière doublement. Il s'agit de la double imposition juridique. L'instrument international par excellence qui règle en amont la question de la double imposition est la convention fiscale, qu'elle soit d'intégration ou bilatérale. Cependant quand bien même il y a convention, nous nous heurtons au problème d'interprétation des dispositions de la convention fiscale qui relève selon le cas du pouvoir de l'Administration fiscale ou du juge de l'impôt de chaque Etat. Aussi, il faille dire que la plus grande difficulté est que certaines zones planétaires, notamment l'Afrique, ne disposent pas de conventions fiscales d'intégration, et recourent le plus souvent aux conventions fiscales qui ne sont d'application qu'entre les parties contractantes et leurs ressortissants, privant ainsi les ressortissants des pays non partis à la convention de la protection contre les préjudices liés au phénomène de la double imposition. La question de la double imposition, qu'elle soit due au problème d'interprétation, à l'absence d'une convention fiscale, si elle n'est pas résolue engendre le plus souvent le contentieux fiscal. C'est le règlement de ce contentieux fiscal qui pose un vrai problème au niveau international, au cas où le contribuable ne trouve pas satisfaction du jugement rendu à sa requête. Quelle sera la juridiction compétente en matière de recours international lorsqu'il n'y a pas de convention ? Au cas contraire, comment faire exécuter la décision du juge du contentieux international ?

Mots-clés : Convention fiscale, Contentieux international, Fiscalité, Double imposition, Législation fiscale

ABSTRACT

Throughout the ages, tax matters have always been a matter of state sovereignty. However, the modernization of exchanges between states has not only rethought the way we consider the scope of state tax competences, but has also given rise to the notion of international taxation. Indeed, the notion of international taxation is primarily concerned with combating legal double taxation, in application of the “non bis in idem principle”. This principle rules out any idea of taxing the same matter twice. This is legal double taxation. The international instrument par excellence which settles the question of double taxation upstream is the tax treaty, be it an integration treaty or a bilateral agreement. However, even when there is a treaty, we come up against the problem of interpreting the provisions of the tax treaty, which, depending on the case, is a matter for the tax authorities or the tax judge in each country. It has to be said that the greatest difficulty is that certain parts of the world, notably Africa, do not have integrated tax treaties, and more often than not resort to tax treaties which apply only between the contracting parties and their nationals, thus depriving the nationals of countries not party to the treaty of protection against the prejudices linked to the phenomenon of double taxation. The issue of double taxation, whether due to a problem of interpretation or the absence of a tax treaty, if left unresolved, most often gives rise to tax litigation. It is the settlement of this tax dispute that poses a real problem at international level, in the event that the taxpayer is not satisfied with the judgment handed down at his request. Which jurisdiction will be competent for international appeals in the absence of a convention? If not, how can the decision of the international litigation judge be enforced?

Keywords: *Tax treaty, International litigation, Taxation, Double taxation, Tax legislation*

INTRODUCTION

Depuis la nuit des temps, la société humaine est toujours organisée afin de résoudre tout type de problèmes qui se posent.

Le souci de se développer a toujours été un élément majeur dans la vie de l'homme, et pour y arriver, ce dernier a eu à mettre en place différents mécanismes pour préserver son équilibre tant sur le plan social qu'économique. Et parmi ses moyens, nous citons l'impôt.

L'impôt occupe donc une place très importante dans le fonctionnement et la transformation des Etats et des sociétés contemporaines¹.

La modernisation des échanges, la montée en puissance du réseau internet et de nouvelles technologies de communication, le changement des

¹ G. BAKANDEJA WA MPUNGU, *Finances publiques en R.D.C.*, Ed. Bruylant, Bruxelles, 2020, p.83.

mentalités... sont à l'origine, sur toute l'étendue du globe terrestre, de l'interrogation générale sur la fiscalité.

Cette interrogation qui porte sur les aspects très concrets, comme par exemple le choix de la matière imposable ou encore l'organisation de l'administration fiscale, bien que demeurant très technique, vise à conduire et à renouveler les diverses philosophies de l'impôt². Et une des questions fondamentales est « Comment rentabiliser et rationaliser son système fiscal ? »

La mondialisation mettant en scène la multiplication des firmes multinationales et des pratiques économique-financières internationales, nécessite une maîtrise systémique des mécanismes inhérents à la fiscalité des opérations internationales.

Le droit fiscal étant l'ensemble des règles de droit en vertu desquelles un Etat prélève des impôts sur des contributions qui ne sont que le fruit de la rémunération d'une prestation déterminée, se démarque du droit fiscal international en ce que celui-ci présente un rapport renforcé avec le concept de souveraineté nationale s'exerçant sur un territoire³.

Mieux, le droit fiscal international sera donc, au premier chef, l'ensemble des règles de droit interne ou international régissant la perception de l'impôt en rapport avec des faits générateurs comportant au moins un élément d'extranéité.

Dans une perspective plus large, voire comparatiste, le droit fiscal international met en branle les techniques juridiques à appliquer à une imposition de situations transfrontalières.

Il y va alors sans dire que la pratique de l'internationalisation fiscale pose un certain nombre de difficultés dans la pratique, et se heurte dans son application selon que le Contribuable se trouve dans une législation qui n'offre pas suffisamment de conditions favorables. D'où la problématique de la gestion du contentieux fiscal international.

La réglementation du contentieux fiscal interne ne pose aucun problème, d'autant plus que les règles relèvent de la procédure de chaque Etat, alors que le contentieux porté sur le plan international soulève bien des questions.

Pour bien appréhender cette problématique, cet article parlera de la notion du droit fiscal international, de la gestion du contentieux fiscal international, et des difficultés y relatives.

² M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, Ed. Lextenso, Paris, 2008, p. 14.

³ H. RUDING, *Fiscal Sovereignty in the Internal Market*, Ed. Luchterhand, Munich, 1991, p. 249.

I. LE DROIT FISCAL INTERNATIONAL

Le droit fiscal international fait référence à deux ou plusieurs ordonnancements juridiques qui doivent s'intégrer pour faire une seule matière. Force est de constater cependant que cette notion heurte dans une certaine mesure le principe de la souveraineté d'un pays ou plus loin, étend la souveraineté d'un Etat sur le territoire d'un autre.

L'avènement du droit fiscal international n'a pas été tributaire d'une préalable adoption d'un certain nombre de normes impératives d'ordre public édictées par la communauté internationale ou d'une reconnaissance de nombre des principes généraux du droit international.

A ses origines, le droit fiscal international est constitué de l'ensemble des règles juridiques, d'ordre unilatéral ou conventionnel, d'un Etat applicables aux opérations imposables dans plusieurs Etats⁴.

Ses règles d'imposition comportent un élément d'extranéité, et s'appliquent dans un espace bien déterminé en fonction d'une franche de la population qui s'y trouve et ou transactions économique-financières internationales qui s'y déroulent.

De ce qui précède, cet ensemble de règles tire donc son fondement premièrement des dispositions internes qui réglementent les questions fiscales ayant un élément d'extranéité, et des conventions fiscales internationales à intégrer dans l'arsenal juridique interne des Etats signataires desdites conventions.

A. Les règles internes du droit fiscal international

Les normes internes du droit fiscal international portent essentiellement sur les mécanismes préventifs de la double imposition internationale.

Le problème de la double imposition a vu le jour lors de l'institutionnalisation de l'impôt direct personnel, prenant en compte la capacité contributive de l'ensemble des assujettis. Cela a conduit à une modification de la conception des juridictions fiscales⁵.

Mise en application dans bon nombre de pays à travers le monde, la territorialité personnel permet à l'Etat d'imposer ses résidents sur leur revenu mondial et les non-résidents sur le revenu qui trouve sa source dans le pays.

Cette façon de faire, engendre le plus souvent le phénomène de double imposition juridique internationale : la même personne sera imposée sur le même revenu dans l'Etat de sa résidence et dans l'Etat de la source du revenu.

⁴ R. UMBA-DI-NGANGI, *Droit fiscal international*, Ed. B.E.S.C.I.F., Kinshasa, 2019, p. 5.

⁵ B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5^{ème} Edition PUF, Paris, 2015, p. 7.

Les Etats étendent ici leur juridiction fiscale à des revenus trouvant leur source sur le territoire d'autres Etats, lesquels n'étaient pas pour autant privés du pouvoir de taxer des revenus trouvant leur source chez eux⁶.

Il sied de noter que la double imposition juridique doit être distinguée de la double imposition économique, par laquelle un même revenu est imposé à charge de deux sujets de droits différents : le bénéficiaire d'une société est, par exemple, imposé d'abord dans le chef de celle-ci, puis à charge de l'actionnaire lorsqu'il lui est distribué⁷.

L'État est confronté en droit fiscal international à un double problème. Doit-il imposer les personnes domiciliées sur son territoire et les entreprises qui y ont leur siège sur leur revenu mondial, de source nationale et étrangère, ou se bornera-t-il à les imposer sur les revenus trouvant leur source dans le pays, laissant l'imposition des revenus étrangers aux pays où ces revenus sont générés ?

C'est alors qu'en élaborant la règle fiscale, l'Etat se doit de respecter un certain nombre de principes, notamment « *Le principe de non bis in idem* ». Ce principe rappelle le fait qu'une même matière ne peut faire l'objet de double imposition.

B. Des conventions fiscales internationales

Les conventions internationales sont des accords conclus entre deux ou plusieurs Etats, qui établissent des normes internationales en matière de réglementation de l'impôt, ou qui, dans une certaine mesure, réduisent leur souveraineté fiscale pour régler les problèmes ou créer des avantages fiscaux aux redevables de chacun de ses pays.

Elles sont de règles codifiées pour régenter les matières d'imposition fiscales transfrontalières. Ces règles ont pour but de réduire le risque de double imposition et d'évasion fiscale. Elles ne peuvent porter que sur les matières dont elles prévoient en son sein.

Nous distinguons principalement trois types de conventions fiscales internationales : les normes fiscales de portée internationale et à caractère obligatoire, les conventions fiscales internationales dites de « double imposition » et les conventions fiscales internationales dites de « lutte contre la fraude fiscale »⁸.

Les normes fiscales de portée internationale et à caractère obligatoire sont des dispositions consacrées par la Déclaration des Droits de l'Homme de 1948,

⁶ B. CASTAGNEDE, *op. cit.*, p. 8.

⁷ H. RUDING, *Fiscal Sovereignty in the Internal Market*, Ed. Intertax, Munich, 1991, p. 249.

⁸ E. DISLE et J. SARAF, *Droit fiscal : Manuel et applications*, Edition DUNOD, Paris, 2004, p. 11.

la convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales de 1950 dite convention EDH ; et le Pacte international relatif aux droits civils et politiques de New York de 1966.

Les conventions fiscales internationales dites de « double imposition » sont celles passées entre deux Etats dans le but de régler la situation fiscale des personnes susceptibles d'être imposées, du fait de leur activité, de leur domicile ou de leurs revenus, dans chacun des deux Etats concernés.

Ces conventions conduisent le plus souvent à l'imposition dans un Etat et à l'exonération dans l'autre ou bien à l'imposition dans l'Etat de la résidence principale ou de l'activité professionnelle, déduction faite de l'imposition subie dans l'autre Etat au titre des activités qui y sont exercées.

Les conventions fiscales internationales dites de « lutte contre la fraude fiscale » sont destinées à lutter contre la fraude fiscale sur le plan international. Elles se manifestent beaucoup plus sur le plan de coopération et échange d'informations financières des contribuables fiscaux ressortissants de chacun des Etats parties.

Conscient du risque que présentait la double imposition, en 1921, la Société des Nations va débiter des travaux qui en 1929 via un comité fiscal permanent aboutira à la mise en place des conventions fiscales bilatérales.

Plusieurs conventions furent par la suite ratifiées par différentes institutions dans le but de lutter contre la double imposition⁹, notamment :

- Le Comité fiscal de l'Organisation Européenne de Coopération Economique en 1961 devenue en 1963 l'Organisation de Coopération et de Développement Economique, puis en 1973 Comité des affaires fiscales, qui visait les pays industrialisés ;
- Le Conseil Economique et Social des Nations Unies qui, visant les pays en développement et les pays développés mit en place en 1974, adopte avec son huitième rapport un modèle de convention des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

C. Rapport entre conventions fiscales internationales et droit interne

La question de la hiérarchie des normes entre traités et droit interne est classique en droit constitutionnel et international¹⁰.

En intégrant les conventions internationales dans l'arsenal de la législation fiscale interne, les conditions et les compétences dans l'élaboration des

⁹ J. MALHERBE, *Droit fiscal international « Impôt sur les revenus, théorie générale droit belge, élément du droit comparé »*, Ed. Maison LARCIER, S.A. 39, Bruxelles, 1994, p.21.

¹⁰ LANGBEIN, *Double Taxation Agreements: caught in the conflict between National Law and International Law*, University of California, Berkeley, 1985, p. 145.

dispositions fiscales sont profondément modifiées. Le libre exercice de la compétence fiscale étatique fait l'objet de restrictions sensibles, liées à des engagements internationaux, bilatéraux ou multilatéraux.

Les législateurs nationaux, n'ont plus la possibilité de définir comme ils l'entendent des politiques fiscales d'attraction territoriale, ou encore de mettre en œuvre à leur convenance des mécanismes de lutte contre la fraude fiscale ou l'évasion fiscale au niveau international¹¹.

Les pays anglo-saxons adoptent généralement une conception dualiste, dans laquelle les traités sont considérés comme régissant les relations entre États et n'appartiennent pas comme tels à l'ordre juridique interne. Ils y sont introduits par une loi qui n'est pas d'un rang supérieur à celui des autres dispositions législatives.

Une loi postérieure peut donc y déroger même si l'État, ce faisant, viole ses obligations internationales¹².

Certains droits, notamment romano-germaniques, nuancent cette doctrine en faisant de la convention internationale une loi spéciale, à laquelle les lois ordinaires ne sont censées déroger que si elles l'indiquent expressément. Ces pays dits monistes, établissent dans leurs constitutions la priorité des conventions internationales aux lois internes, parfois sous réserve de réciprocité.

D. Application des conventions fiscales internationales

Le processus par lequel l'Etat parti à une convention fiscale internationale fait le rapprochement de ses législations fiscales respectives dans le but de d'élimination des disparités entre lesdites législations, de supprimer les principaux obstacles fiscaux que le contribuable peut faire face est l'harmonisation.

Cependant, il n'est toujours pas évident dans la pratique, les parties sont souvent exposées au principe de la souveraineté fiscale. Principe qui laisse présager quelques difficultés intégrationnistes de cette notion même du droit fiscal international.

Différente de la notion de souveraineté politique qui est cette prérogative ou caractère suprême d'une puissance, reconnue à un État qui n'est soumise à aucun autre pays, la souveraineté fiscale est cette prérogative entre l'État et une autre entité qui est forcément interne à cet État.

Le prélèvement fiscal est perçu sur base des dispositions du droit interne. Cependant les conventions fiscales internationales ont pour objet de limiter le

¹¹ B. CASTAGNEDE, *Op. cit.*, p. 2.

¹² J. MALHERBE, *Op. cit.*, p. 23.

droit des États à percevoir l'imposition prévue par leur loi nationale lorsque l'application de celle-ci conduirait à une double imposition.

En présence d'une convention, il n'y a donc lieu à imposition que si, outre les conditions du droit interne, celles de la convention sont réunies¹³. C'est le principe de subsidiarité des conventions par rapport au droit interne.

Lorsque les moyens tirés de la loi nationale suffisent à résoudre le problème posé, il n'y a pas lieu d'examiner ceux qui sont déduits des conventions¹⁴.

Si le droit interne accorde une exonération là où la convention permet au pays concerné d'imposer, aucune imposition ne pourra résulter¹⁵.

De ce principe se déduit celui de la non-aggravation de la situation du contribuable par les conventions ou de la préservation des avantages accordés par la loi interne.

II. REGLEMENT DU CONTENTIEUX FISCAL INTERNATIONAL

L'insuffisante qualité des textes fiscaux débouche inexorablement que sur un contentieux fiscal important.

Le contentieux fiscal est aussi bien une réalité qu'un fléau qui s'abat tant sur l'encouragement des investissements que sur la difficulté pour l'administration de collecter ce qui est dû au trésor public. Il recouvre les litiges qui opposent l'Administration fiscale au contribuable quant à la légalité de l'imposition individuelle envisagée du point de vue de son établissement¹⁶.

Le contentieux fiscal n'a pas de lien nécessaire et direct avec la qualité de la norme. De nombreux facteurs interviennent en effet dans son évolution : activité de contrôle de l'administration, judiciarisation de la société, complexité croissante des opérations économiques réalisées par les entreprises et les particuliers.

Selon STECKEL et au stricto sensu, le contentieux fiscal est l'ensemble des litiges fiscaux appréciés par le juge fiscal¹⁷.

Or, poursuit l'auteur, la plupart des différends se règlent à l'occasion de la phase administrative. Le contribuable doit, en effet, avant de pouvoir saisir le juge de l'impôt ou le juge du recouvrement, présenter une réclamation devant

¹³ K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Ed. Kluwer Law International, Vienne, 2022, pp.11-12.

¹⁴ B. PLAGNET, *Droit fiscal international*, Ed. LITEC, Paris, 1986, p. 44.

¹⁵ J. MALHERBE : *Op.cit.*, p.31.

¹⁶ KOLA GONZE, *Cours de Droit fiscal, faculté de Droit*, Université de Kinshasa, Inédit, Kinshasa, 2004-2005, p. 137.

¹⁷ M-C STECKEL, *Introduction au contentieux fiscal*, Ed. Université Numérique Juridique Francophone, <https://cours.unjf.fr>, 2023 p. 7.

l'administration fiscale. Il conviendrait de définir lato sensu le contentieux fiscal comme celui qui concerne les prélèvements obligatoires, à savoir les impositions de toutes natures.

Toutefois, l'existence d'un contentieux de masse spécifique à certaines impositions met en évidence la complexité d'interprétation ou le caractère difficilement applicable de certaines règles fiscales. C'est notamment le cas de la fiscalité locale, qui nourrit à elle seule un nombre de réclamations sans commune mesure avec sa place dans les recettes publiques.

Cette caractéristique est particulièrement visible au stade de la réclamation préalable, lorsque le contribuable conteste auprès de l'administration le bien-fondé ou simplement les modalités d'établissement d'une imposition¹⁸.

L'application de la loi fiscale est toujours porteuse de germes de conflits. Cette question porte le plus souvent sur une imposition qui est contestée par un contribuable, ce qui ouvre la voie à un contentieux fiscal¹⁹. Le contentieux fiscal recouvre tout litige qui oppose l'Administration fiscale au contribuable quant à la légalité et la justesse de l'imposition individuelle considérée du point de vue de son établissement.

Lorsqu'un accord international ne peut constituer une source directe de droits et d'obligations pour les particuliers, l'ordre juridique interne et l'ordre international forment deux systèmes séparés (dualisme)²⁰.

Dans les autres cas, les deux ordres juridiques se trouvent dans une relation d'intégration (monisme)²¹.

Dans certains pays « monistes », la Constitution établit une priorité des traités sur les lois, parfois sous réserve de réciprocité. Telle est la règle de l'article 55 de la Constitution française de 1958.

Le droit congolais, en dehors des règles prévues dans la convention avec l'Afrique du Sud et la convention avec la Belgique, ne prévoit pas de dispositions en rapport avec le règlement des conflits fiscaux internationaux.

Cependant, avec l'avènement de la loi n°23/053 du 30 novembre 2023 relative à l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques, il est une réalité que la question de la gestion du contentieux international sera mise en exergue.

¹⁸ J-P. COSSIN, M. GALLO, *Les Relations entre les contribuables et l'Administration Fiscale*, Inédit, Paris, 2022, p. 86.

¹⁹ G. NDJOLI BOMPE, *Cours de droit fiscal congolais*, Université de Kinshasa, Faculté de Droit, inédit, Kinshasa, 2018-2019, p. 213.

²⁰ J. MALHERBE : *Op.cit.*, p.31.

²¹ G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, 2^e éd. Presses Universitaires de France, Paris, 1990, p. 64.

En considérant la notion du revenu mondial introduite par cette loi n°23/053, il ne sera pas hasardeux de se retrouver automatiquement dans la double imposition de la même matière.

La doctrine prévoit cependant que « L'État qui a instauré un système d'impôts sur les revenus est confronté à un double problème fiscal naissant des relations internationales des contribuables. Il doit définir l'étendue de sa juridiction fiscale » (22).

L'État congolais, par exemple, imposera ses résidents sur leur revenu mondial et les non-résidents sur le revenu qui trouve sa source dans le pays.

Cette imposition, ainsi pratiquée par plusieurs États, comme dit ci-haut, peut engendrer une double imposition juridique internationale : la même personne se verra imposer sur le même revenu dans l'État de sa résidence et dans l'État de la source du revenu.

Lorsqu'il y a convention, très fréquemment, le problème ne se pose pas sous la forme d'un conflit direct, mais met en jeu l'interprétation d'une disposition de droit interne que le contribuable estime contraire à la convention, alors que l'administration fiscale juge conforme la même disposition aux prescrits de la convention.

Cette situation n'étant pas une fatalité, elle peut être contournée soit par des mesures unilatérales d'un Etat ou par convention comme dit ci-haut. Ces mesures unilatérales sont celles d'exemption ou d'imputation.

A. Méthode d'exemption

Par cette méthode, l'Etat de résidence renonce à certains types de revenus de sources étrangères. C'est le principe de la territorialité des revenus qui s'applique.

Ce principe peut dans une certaine mesure s'appliquer sur tous les revenus de sources étrangères. Mais il faut signaler ici que la pratique de l'exemption peut dans certains cas appeler à l'évasion fiscale.

B. Méthode d'imputation

La méthode d'imputation est celle dont l'Etat de résidence permet à ses contribuables d'imputer sur l'impôt national l'impôt supporté à l'étranger sur leurs revenus de source étrangère. Elle est soit intégrale, soit limitée.

L'imputation intégrale permet la déduction de l'impôt national de la totalité de l'impôt étranger.

22 J. MALHERBE, *Op.cit.*, p.56.

L'imputation limitée ou ordinaire ne permet la déduction de l'impôt étranger que dans la mesure où il ne dépasse pas le montant de l'impôt national afférent au revenu étranger.

Il n'est par hasardeux de se retrouver dans un contexte où les mécanismes internes (méthode d'exemption ou méthode d'imputation) ne soient en mesure de régler un contentieux né. Et que pour se faire il faille faire appel à la convention fiscale.

C. Pouvoir d'interprétation

La principale question que pose la problématique de la fiscalité internationale est de savoir s'il faut se référer, pour l'interprétation d'une convention internationale, à la législation interne en vigueur lors de la signature de ladite convention (interprétation statique ou historique) ou s'il faut tenir compte des modifications ultérieures du droit interne des États contractants (interprétation évolutive)²³.

Certains auteurs tiennent une interprétation strictement historique. Ils se fondent souvent sur l'arrêt rendu par la Cour suprême du Canada, en cause *Melford*²⁴.

Une loi canadienne postérieure à la convention germano-canadienne avait inclus parmi les intérêts soumis à retenue à la source les commissions de garantie. La Cour suprême, tout en admettant le pouvoir du Parlement de modifier une loi introduisant un traité dans l'ordre juridique interne, a considéré que seule une loi dérogeant expressément à la convention internationale pouvait être interprétée dans le sens souhaité par l'administration.

Interprétant la disposition du traité renvoyant au droit interne, la Cour a estimé que les dispositions comprenant une nouvelle définition des procédures et mécanismes de taxation concernant un revenu non taxable aux termes du traité n'étaient pas comprises dans le droit interne tel que visé par celui-ci.

La Cour a ajouté que l'interprétation contraire reviendrait à autoriser la modification unilatérale du traité par chaque pays.

Cette motivation peut se lire autrement que comme par une simple référence à l'interprétation historique des dispositions légales en vigueur à l'époque du traité²⁵.

²³ J. MALHERBE, *Op.cit.*, p.37.

²⁴ *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 1982, DTC 6281; *Boidman*, « Canada: Supreme Court interprets Canada-Germany tax treaty » *Intertax*, 1983, p. 17.

²⁵ J. MALHERBE, *Op.cit.*, p.38.

Cependant, à côté de l'interprétation des conventions il se pose la question du concept juridictionnel du contentieux fiscal international.

L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) a dégagé des normes qui régissent les conventions fiscales internationales (le modèle de convention fiscale de l'OCDE²⁶, et l'ONU a proposé un modèle de convention pour réduire les inégalités de traitement entre les pays développés et les pays en voie de développement.

Les conventions fiscales internationales (accords signés par deux ou plusieurs pays pour éviter les doubles impositions), qui s'inspirent des modèles de conventions multilatérales réalisés par l'Organisation de Coopération et le Développement Economique (OCDE), peuvent²⁷ :

- Tout d'abord, fixer des définitions communes ;
- Ensuite, déterminer les droits exclusifs d'imposition de chaque Etat par catégorie de revenus et organiser le partage des reliquats ;
- Enfin, prévoir l'échange d'informations entre administrations fiscales.

En effet, la Convention OCDE renvoie en principe au droit interne des États contractants pour définir la notion de résidence.

Le résident d'un État sera celui qui y est assujetti à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un autre critère de nature analogue. Il y est assujetti intégralement à l'impôt, en raison d'un lien personnel avec l'État concerné.

Appliquant un critère analogue, un État pourrait assujettir à l'impôt celui qui y séjourne pendant un certain temps. La double imposition naîtra de la coexistence de définitions différentes ou d'interprétations concurrentes de la résidence.

La Convention OCDE exclut des résidents d'un État, les personnes qui n'y sont assujetties à l'impôt que sur les revenus trouvant leurs sources dans le pays. Tel sera parfois le cas des agents diplomatiques et consulaires étrangers.

La Convention ONU par contre ne reprend pas cette limitation, voulant conserver la qualité de résident aux contribuables d'un État lorsque celui-ci impose uniquement les revenus de source interne.

D. Position de l'Union Européenne

Les Etats membres de l'Union Européenne ont signé une convention d'arbitrage qui supprime les doubles impositions. Pour conforter cette convention, la directive 77/799/CE du Conseil pour la fiscalité directe

²⁶ <http://www.oecd.org>

²⁷ M-C STECKEL, *Op. cit.*, p. 84.

(réformée par la directive n°2004/56/CE du Conseil) a consacré une assistance mutuelle entre les Etats membres pour limiter les cas de doubles impositions.

Pour faciliter la coopération transfrontalière, le Traité Fiscal de l'Union Européenne dispose que si une action de l'Union paraît nécessaire, dans le cadre des politiques définies par les traités, pour atteindre l'un des objectifs visés par les traités, sans que ceux-ci n'aient prévu les pouvoirs d'action requis à cet effet, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après approbation du Parlement européen, adopte les dispositions appropriées²⁸.

Lorsque les dispositions en question sont adoptées par le Conseil conformément à une procédure législative spéciale, il statue également à l'unanimité, sur proposition de la Commission et après approbation du Parlement européen.

A cet effet, et, afin de régler les éventuels conflits, elle prévoit la possibilité de la mise en place le même jour d'une procédure arbitrale. Cette procédure tend à faire respecter la règle « non bis in idem ».

Cette procédure arbitrale est soutenue par l'épuisement des voies internes. Donc il faille préalablement faire un recours administratif, passé par le tribunal, puis la cour d'appel, la cassation et enfin la Cour Européenne de Droit de l'Homme qui va implémenter la procédure²⁹.

²⁸ Article 352 du Traité Fiscal de l'Union de 2007.

²⁹ M-C STECKEL, *Op.cit*, p. 82.

CONCLUSION

Le contentieux fiscal international est à ce jour un fléau qui ne peut être entretenu, sinon réduit que par une collaboration franche et le désir de protéger les contribuables qui subissent des préjudices et conséquences du manque de coordination des États.

Le contentieux fiscal naît de la prérogative que chaque État se reconnaît pour pouvoir imposer à un contribuable, contribuable qui dans l'espace international se voit doublement imposer pour la même matière.

L'État X impose son ressortissant sur tous ses revenus peu importe où il se trouve, ce même ressortissant se voit être taxé par un État Y sur les revenus obtenus sur son territoire. La même matière s'est vue taxée deux fois et par deux États distincts.

Pour éviter cette pratique de double imposition, nous avons évoqué quelques mécanismes préventifs comme l'exemption et l'imputation.

Cette dernière méthode nous semble plus plausible contrairement à l'exemption qui laisse une brèche à l'évasion fiscale.

Nous conviendrons, au stade actuel de notre fiscalité internationale, qu'à part la convention avec la Belgique et l'Afrique du Sud, la R.D.C. ne dispose d'aucun cadre juridique élargi en matière de coopération internationale.

Il serait donc louable que la R.D.C. intègre la convention de l'OCDE, à défaut de recourir à la multiplication des conventions fiscales pour lui permettre une gestion efficiente de la question du contentieux fiscal international.

La nécessité de cette adhésion est de pouvoir limiter sensiblement la double imposition, la non-imposition, et la fraude fiscale éventuelle.

BIBLIOGRAPHIE

I. TEXTES OFFICIELS

- ❖ Traité fiscal de l'Union Européenne.
- ❖ The Queen v. Melford Developments Inc., 1982, DTC 6281; Boidman, "Canada: Supreme Court interprets Canada-Germany tax treaty" Intertax, 1983.

II. OUVRAGES GENERAUX

- ALBERT J.-L., PIERRE J.L. et RICHARD D., *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ed. Ellipses, Paris, 2007.
- BAKANDEJA WA PUNGU G., *Finances publiques en R.D.C.*, Ed. Bruylant, Bruxelles, 2020.
- BOURGEOIS M. et TRAVERSA E., *Double taxation conventions and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Belgian national report to the annual congress of the International Fiscal Association (IFA)*, Edition Cahier de droit fiscal international, Vol 92a, Rome, 2010.
- BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, Ed. Lextenso, Paris, 2008.
- CASTAGNEDE B., *Précis de fiscalité internationale*, 5^{ème} Edition PUF, Paris, 2015.
- CORNU G., *Vocabulaire Juridique*, 12^{ème} Edition PUF, Paris, 2018.
- COSSIN J.-P., GALLO M., *Les Relations entre les contribuables et l'Administration Fiscale*, Inédit, Paris, 2022.
- DISLE E. et SARAF J., *Droit fiscal : Manuel et applications*, Edition DUNOD, Paris, 2004.
- GEST G. et TIXIER G., *Droit fiscal international*, 2^e éd. Presses Universitaires de France, Paris, 1990.
- LANGBEIN, *Double Taxation Agreements: caught in the conflict between National Law and International Law*, University of California, Berkeley, 1985.
- MALHERBE J., *Droit fiscal international « Impôt sur les revenus, théorie générale droit belge, élément du droit comparé »*, Ed. Maison LARCIER, S.A. 39, Bruxelles, 1994.
- NGUYEN C., DARTOIS P. et SIMON C., *Lexique de droit des affaires zairois*, UNAZA, Faculté de Droit, Kinshasa, 1972.
- PLAGNET B., *Droit fiscal international*, Ed. LITEC, Paris, 1986.
- RUDING H., *Fiscal Sovereignty in the Internal Market*, Ed. Luchterhand, Munich, 1991.
- UMBA-DI-NGANGI R., *Droit fiscal international*, Ed. B.E.S.C.I.F., Kinshasa, 2019.
- VOGEL K., *Double Taxation Conventions*, Ed. Kluwer Law International, Vienne, 2022.

III. NOTES DES COURS

- NDJOLI BOMPE G., *Cours de droit fiscal congolais*, Université de Kinshasa, Faculté de Droit, 2018-2019, inédit, Kinshasa.
- KOLA R., *Cours de droit fiscal*, Université de Kinshasa, Faculté de Droit, inédit, Kinshasa, 2015-2016.

IV. WEBOGRAPHIE

- STECKEL M-C, *Introduction au contentieux fiscal*, Ed. Université Numérique Juridique Francophone, <https://cours.unjf.fr>
- <http://www.oecd.org>