

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

14 B-3-04

N°36 du 24 FEVRIER 2004

COMMENTAIRES DE LA CONVENTION FISCALE SIGNÉE AVEC LE BOTSWANA LE 15 AVRIL 1999.

NOR : BUD F 0440003J

Bureau E 1

P R E S E N T A T I O N

Une convention fiscale en matière d'impôts sur le revenu a été signée entre la France et le Botswana le 15 avril 1999. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} juin 2003 et a été publiée par le B.O.I. 14 A-6-03 n° 116 du 3 juillet 2003. Elle s'applique, en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, aux sommes mises en paiement à compter du 1^{er} janvier 2004 et, s'agissant des autres impôts sur le revenu, aux revenus afférents à l'année 2004 ou à l'exercice comptable ouvert au cours de cette même année. Pour les autres impôts, la convention s'applique aux impositions dont le fait générateur intervient après le 31 décembre 2003.

Par une instruction n° 92 du 22 mai 2003 publiée au B.O.I. 14 B-3-03 les dispositions de la nouvelle convention fiscale conclue entre la France et l'Algérie le 17 octobre 1999 ont fait l'objet de commentaires qui peuvent servir de référence pour l'interprétation de la convention conclue par la France et le Botswana s'agissant des stipulations identiques.

La présente instruction a pour objet de commenter les dispositions de la convention fiscale franco-botswanaise qui diffèrent de celles de la convention fiscale franco-algérienne.

•

- 1 -

24 février 2004

3 507036 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 € TTC

Prix au N° : 3,50 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION	3
Section 1 : Personnes concernées (articles 1 et 4)	3
Sous-section 1 : Conditions pour être considéré comme un résident d'un Etat	4
Sous-section 2 : Cas des doubles résidents	12
Section 2 : Impôts couverts par la convention (article 2)	13
Sous-section 1 : En ce qui concerne la France	14
Sous-section 2 : En ce qui concerne le Botswana	15
Sous-section 3 : Impôts établis après la date de signature de la convention	18
Section 3 : Champ d'application territorial (article 3 § 1, alinéas a), b) et c))	19
Sous-section 1 : Du côté français	19
Sous-section 2 : Du côté du Botswana	20
CHAPITRE 2 : REGLES D'IMPOSITION PREVUES POUR LES DIFFERENTS REVENUS	21
Section 1 : Revenus immobiliers et bénéfices agricoles (article 6)	23
Section 2 : Bénéfices industriels et commerciaux (articles 5, 7, 8, 9)	24
Sous-section 1 : Règles générales	24
A. PRINCIPE D'IMPOSITION (ARTICLE 7)	24
B. DEFINITION DE L'ETABLISSEMENT STABLE (ARTICLE 5)	25
C. DETERMINATION DES BENEFICES IMPOSABLES (ARTICLE 7)	34
D. BENEFICES INCLUANT DES ELEMENTS DE REVENUS TRAITES SEPAREMENT DANS D'AUTRES ARTICLES DE LA CONVENTION	35
Sous-section 2 : Cas des entreprises associées (article 9)	36
Sous-section 3 : Activité de transport international maritime ou aérien (article 8)	37

Section 3 : Revenus de capitaux mobiliers (articles 10 et 11)	41
Sous-section 1 : Dividendes (article 10)	41
A. DEFINITION	41
1. Les revenus provenant d'actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances	42
2. Les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident	43
3. Le remboursement du précompte mobilier	45
B. REGIME FISCAL DES DIVIDENDES	47
1. Imposition dans l'Etat de la résidence	47
2. Retenue à la source	49
3. Remboursement du précompte	52
4. Cas particuliers	53
a) Règles applicables aux produits répartis par les SICAV françaises	53
b) Dividendes reçus par un établissement stable	54
c) Autres impôts de distribution	55
Sous-section 2 : Intérêts (article 11)	56
A. DEFINITION	56
B. REGIME FISCAL INSTITUE PAR LA CONVENTION	60
C. CAS PARTICULIERS	63
1. Intérêts excédentaires (paragraphe 7)	63
2. Intérêts reçus par un établissement stable	65
Section 4 : Redevances et droits d'auteur (article 12)	66
Section 5 : Possibilité pour chaque Etat d'imposer selon sa législation interne les dividendes, intérêts et redevances rattachables à un établissement stable ou à une base fixe	70
Section 6 : Gains en capital (article 13)	71
Section 7 : Revenus des professions libérales et assimilées (article 14)	72
Section 8 : Rémunérations d'activités dépendantes de nature privée (article 15)	74
Section 9 : Imposition des rémunérations versées aux administrateurs de sociétés (article 16)	76

Section 10 : Artistes et sportifs (article 17)	77
Section 11 : Pensions privées (article 18)	78
Section 12 : Rémunérations et pensions publiques (article 19)	80
Section 13 : Etudiants et stagiaires (article 20)	81
Section 14 : Rémunérations pour services techniques, de conseil et de direction (article 21)	82
Section 15 : Autres revenus (article 22)	87
CHAPITRE 3 : ELIMINATION DES DOUBLES IMPOSITIONS POUR LES RESIDENTS DE FRANCE (ARTICLE 23)	92
CHAPITRE 4 : NON-DISCRIMINATION (ARTICLE 24)	99
CHAPITRE 5 : PROCEDURE AMIABLE (ARTICLE 25)	114
CHAPITRE 6 : ASSISTANCE ADMINISTRATIVE EN MATIERE D'ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS (ARTICLE 26)	117
CHAPITRE 7 : FONCTIONNAIRES DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES (ARTICLE 27)	118
CHAPITRE 8 : DISPOSITIONS DIVERSES (ARTICLE 28)	119
CHAPITRE 9 : ENTREE EN VIGUEUR ET DATE D'EFFET (ARTICLE 29)	120

INTRODUCTION

1. Une convention entre la France et le Botswana en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu a été signée à Gaborone le 15 avril 1999. Cette convention dont la loi n° 2002-165 du 12 février 2002 (J.O. du 13 février 2002) a autorisé l'approbation, a été publiée par le décret n° 2003-488 du 4 juin 2003 (J.O. du 12 juin 2003, p. 9874 et suivantes) ; son texte est reproduit au B.O.I. 14 A-6-03 n°116 du 3 juillet 2003.

2. Les précisions apportées par l'instruction 14-B-3-03 n°92 du 22 mai 2003 (ci-après désignée par l'expression « instruction Algérie ») commentant chaque article de la nouvelle convention franco-algérienne du 17 octobre 1999 peuvent être utilisées pour l'interprétation des clauses figurant dans la convention fiscale conclue le 15 avril 1999 entre la France et le Botswana lorsque leur rédaction est identique.

La présente instruction a pour objet de commenter les autres stipulations de la convention fiscale franco-botswanaise.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Section 1 : Personnes concernées (articles 1 et 4)

3. Conforme aux modèles internationaux de convention fiscale, le champ d'application personnel de la convention (article 1^{er}) comprend les personnes qui sont, au sens de son article 4, des résidents de France ou du Botswana ou des deux Etats (cf. paragraphes 3 et 4 de l'instruction Algérie).

Sous-section 1 : Conditions pour être considéré comme un résident d'un Etat

4. La définition de la résidence est inspirée des modèles (on se reportera pour le commentaire aux paragraphes 5 à 8 de l'instruction Algérie), mais le paragraphe 1 de l'article 4 introduit deux particularités.

5. La dernière phrase du paragraphe 1 a) de l'article 4 précise que « la France ne considère un citoyen du Botswana comme un résident du Botswana que lorsque cette personne y séjourne à titre principal ou serait un résident du Botswana et non d'un Etat tiers en application des principes des a et b du paragraphe 2 » du même article 4.

6. Cette disposition avait pour objectif de neutraliser, aux fins d'application de la convention, une particularité de la législation fiscale botswanaise à la date de conclusion de la convention. En effet, les nationaux de cet Etat ainsi que les bénéficiaires de pensions de source botswanaise étaient alors considérés comme résidents du Botswana, même s'ils n'y étaient pas domiciliés ou n'y avaient pas le lieu de leur séjour principal. A défaut de cette précision, un ressortissant du Botswana domicilié dans un Etat tiers aurait pu se voir attribuer la qualité de résident au sens de la convention fiscale et, partant, bénéficier des avantages procurés par celle-ci.

7. Cette stipulation, suite à la modification du droit interne botswanais en la matière, est aujourd'hui sans objet.

8. Le droit botswanais fait en effet désormais référence au lieu de séjour habituel pour définir la résidence d'une personne physique quelle que soit sa nationalité. Les personnes qui ont au Botswana leur lieu de résidence permanent ou qui y sont présentes physiquement au moins 183 jours au cours d'une année fiscale considérée sont considérées par le droit fiscal de cet Etat comme y ayant leur résidence fiscale.

9. Compte tenu de cette évolution du droit botswanais, la dernière phrase de l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 4 de la convention est donc sans objet.

10. En second lieu, de même que le paragraphe 4 de l'article 4 précise, en ce qui concerne la France, que la notion de résident est étendue aux sociétés de personnes et aux groupements de personnes soumis à un régime fiscal analogue à ces sociétés (cf. paragraphe 7 de l'instruction Algérie), le paragraphe 1 b) confirme expressément, s'agissant du Botswana, que la notion de résident s'étend aux sociétés transparentes (« partnerships ») ou aux indivisions successorales (« estates ») botswanaises sous réserve que les revenus perçus par ces entités soient imposés au Botswana en tant que revenus d'un résident au sens de l'article 4 de la convention fiscale, soit au niveau de ces entités ou indivisions, soit au niveau de leurs associés, bénéficiaires ou constituants. Il s'ensuit que des revenus de source française qui sont appréhendés par un « partnership » ou un « estate » botswanais fiscalement transparent bénéficient du régime conventionnel dans la mesure où les associés de ce « partnership » sont eux mêmes des résidents du Botswana au sens des stipulations de l'article 4 de la convention et qu'ils sont imposés au Botswana à raison de ces revenus. Les commentaires publiés aux paragraphes 1 à 10 de l'instruction du 26 avril 1999, B.O.I. 14 B-3-99, relatifs à la convention franco-américaine du 31 août 1994 sont transposables ainsi que ceux afférents aux modalités pratiques d'obtention des avantages conventionnels par leurs associés (cf. paragraphes 123 à 131 de l'instruction du 26 avril 1999).

11. Exemple :

Données :

Un « partnership » botswanais perçoit en 2004, 15 000 euros de dividendes de source française. Cette entité bénéficie au Botswana d'un régime de transparence fiscale. 45 % des droits aux résultats de ce « partnership » sont détenus par trois personnes physiques résidentes du Botswana imposées sur ces revenus. Les 55 % de droits aux résultats du « partnership » restant appartiennent à des résidents d'Etats tiers.

Solution :

Part des dividendes correspondant aux droits aux résultats du « partnership » détenus par des résidents du Botswana.

45 % du montant des dividendes ainsi reçus (soit 6 750 euros) par des résidents du Botswana sont imposables par voie de retenue à la source au taux réduit conventionnel de 12 % (combinaison de l'article 119 bis 2 du code général des impôts et de l'article 10, paragraphe 2 (ii) de la convention).

Part des dividendes correspondant aux droits aux résultats du « partnership » détenus par les autres associés.

Ces associés du « partnership » ne seront pas imposés au Botswana à raison de leur quote part de revenus de source française correspondant à leurs droits aux résultats du « partnership » en qualité de résidents du Botswana. Le « partnership » ne peut donc pas être considéré comme un résident du Botswana pour la détermination du régime fiscal applicable à ces sommes. Il s'ensuit que les 8 250 euros restant doivent être soumis à la retenue à la source prévue par l'article 119 bis 2 du code général des impôts au taux de droit interne français de 25 % (article 187.1 du code général des impôts).

Sous-section 2 : Cas des doubles résidents

12. Les paragraphes 2 et 3 de la convention fiscale conclue entre la France et le Botswana sont identiques aux mêmes paragraphes de la convention fiscale franco-algérienne. Il convient donc de se référer aux paragraphes 9 à 20 de l'instruction Algérie.

Section 2 : Impôts couverts par la convention (article 2)

13. La convention s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte d'un Etat ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

Sous-section 1 : En ce qui concerne la France

14. La convention s'applique à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'aux retenues et prélèvements à la source, précomptes ou avances décomptés sur ces impôts (parmi lesquels figure notamment l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies du code général des impôts). Il est précisé qu'elle s'applique également aux contributions sociales généralisées (C.S.G.), aux contributions pour le remboursement de la dette sociale (C.R.D.S.) ainsi qu'à la contribution prévue à l'article 235 ter ZA du code général des impôts. La taxe sur les salaires fait également partie des impôts visés. Elle n'est donc due par une entreprise du Botswana que pour autant que son activité soit réalisée en France par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe (cf. § 23 de l'instruction Algérie).

Sous-section 2 : En ce qui concerne le Botswana

15. La convention s'applique à l'impôt sur le revenu (« income tax »), l'impôt sur les gains en capital (« capital gains tax ») ainsi qu'aux retenues et prélèvements à la source, précomptes ou avances décomptés sur ces impôts.

16. Le paragraphe 4 de l'article 2 a pour effet de permettre aux Etats contractants d'imposer les bénéfices dégagés par une entreprise minière à un taux effectif différent de celui qui est appliqué en droit commun. Cette disposition confirme expressément la possibilité pour le Botswana d'appliquer les spécificités de sa législation fiscale s'agissant de l'imposition des entreprises minières.

17. Le paragraphe 5 de l'article 2 permet d'exclure du champ d'application de la convention les entreprises auxquelles le Botswana octroie sur agrément ministériel un régime fiscal dérogatoire dans un but d'incitation à l'investissement direct dans cet Etat.

Sous-section 3 : Impôts établis après la date de signature de la convention

18. Cf. paragraphe 25 de l'instruction Algérie.

Section 3 : Champ d'application territorial (article 3 § 1. alinéas a), b) et c))

Sous-section 1 : Du côté français

19. Cf. paragraphe 26 de l'instruction Algérie.

Sous-section 2 : Du côté du Botswana

20. La convention s'applique au territoire de la République du Botswana.

CHAPITRE 2 : REGLES D'IMPOSITION PREVUES POUR LES DIFFERENTS REVENUS

21. Lorsqu'un résident d'un Etat reçoit des revenus qui proviennent de l'autre Etat où ils sont imposables conformément aux dispositions de la convention, l'Etat de la résidence du bénéficiaire des revenus conserve en principe, selon les dispositions de la convention, le droit de les imposer en second. Font exception à cette règle, dans le cas où l'Etat de résidence est la France, les revenus qui proviennent du Botswana et qui sont exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation française (cf. paragraphes 188 et 189 de l'instruction Algérie).

22. Dans le cas où l'Etat de résidence est le Botswana, cette règle de partage d'imposition entre les deux Etats n'est pas applicable s'agissant des revenus suivants pour lesquels la convention retient un principe d'imposition exclusive à la résidence:

- bénéfiques provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs,
- gains provenant de l'aliénation de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international, ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs,
- gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que les biens immobiliers ou actions, parts ou autres droits dans une entité ou société à prépondérance immobilière ou que les biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou une base fixe situés en France,
- revenus tirés de l'exercice de professions indépendantes non imputables à une base fixe ou à un séjour en France, au titre de cet exercice, durant une période ou des périodes d'une durée totale inférieure ou égale à 183 jours,
- revenus tirés de leur activité par des salariés en mission temporaire,
- revenus tirés de leurs activités par des artistes et sportifs lorsque ces activités sont principalement financées sur fonds publics du Botswana,
- certains cas de pensions et autres rémunérations similaires,

qui, selon les dispositions respectives des articles 8, 13 paragraphes 3 et 4, 14, 15 paragraphe 2, 17 paragraphe 3 et 18 paragraphe 1, sont exclusivement imposables au Botswana même s'ils trouvent leur source en France.

Section 1 : Revenus immobiliers et bénéfices agricoles (article 6)

23. Cf. paragraphes 30 à 34 de l'instruction Algérie.

Section 2 : Bénéfices industriels et commerciaux (articles 5, 7, 8, 9)

Sous-section 1 : Règles générales

A. PRINCIPE D'IMPOSITION (ARTICLE 7)

24. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat, c'est-à-dire d'une entreprise exploitée par un résident de cet Etat (v. article 3-1-f)), qui exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat, n'y sont imposables que si cette activité est exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre Etat et uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables à cet établissement stable. Il convient donc dans un premier temps de déterminer si une entreprise résidente d'un Etat contractant dispose sur le territoire de l'autre Etat d'un tel établissement stable au sens des dispositions de l'article 5 de la convention puis, dans l'affirmative, de déterminer quel est le bénéfice rattachable à l'activité déployée par l'intermédiaire de cet établissement au regard des autres dispositions de l'article 7 de la convention pour déterminer l'étendue du droit d'imposer de l'Etat de la source.

B. DEFINITION DE L'ETABLISSEMENT STABLE (ARTICLE 5)

25. La définition de l'établissement stable figure à l'article 5 de la convention (v. D.B. 4 H-1422). Il convient de souligner les points suivants.

26. Conforme aux modèles internationaux de conventions fiscales, elle indique que l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Ainsi, cette expression inclut les caractéristiques suivantes :

- existence d'une « installation d'affaires », c'est-à-dire d'une installation telle que par exemple des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage ;

- l'installation d'affaires doit de plus comporter une certaine fixité géographique, c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, ainsi que sur le plan temporel, car elle doit comporter un certain degré de permanence ;

- les activités de l'entreprise doivent être exercées par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires.

27. L'alinéa g du paragraphe 2 de l'article 5, retient, dans la liste illustrative des installations fixes constitutives d'un établissement stable, une installation ou structure utilisée aux fins de l'exploration de ressources naturelles, à condition que la durée de cette installation ou structure se poursuive durant au moins 6 mois (voir paragraphes 28 et suivants pour les règles de computation du délai de 6 mois).

28. Soit, par exemple, une société résidente de France, spécialisée dans les recherches hydrologiques et géologiques, qui a conclu un contrat avec un opérateur résident du Botswana aux fins de la détection de nappes phréatiques et de l'étude des conditions de leur exploitation. Cette entreprise française a, à cette fin, installé au Botswana les structures nécessaires à l'exécution de ce contrat. Conformément aux dispositions de l'alinéa g du paragraphe 2 de cet article, l'entreprise française ne sera considérée comme disposant d'un établissement stable au Botswana, à raison de ces installations ou structures utilisées aux fins de l'exécution du contrat, que si la durée de cette installation ou de cette structure se poursuit durant au moins 6 mois, à condition, bien entendu, que les autres conditions générales posées par le paragraphe 1 de l'article 5 (fixité géographique, exercice de tout ou partie de l'activité de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation ou structure) soient également remplies.

29. Le paragraphe 3 de l'article 5 de cette convention est conforme au modèle de convention fiscale de l'O.N.U.. Ainsi un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance sont constitutifs d'un établissement stable dès lors que leur durée est supérieure à 6 mois. De plus, la notion d'établissement stable inclut la fourniture de services, y compris les services de consultants, par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque ces activités se poursuivent, pour le même projet ou un projet connexe, sur le territoire du pays pendant une ou des périodes représentant un total de plus de 6 mois dans les limites d'une période quelconque de 12 mois.

30. Le décompte du délai de 6 mois prévu aux paragraphes 2 g) et 3 a) de l'article 5 s'effectue selon les modalités suivantes. En premier lieu, le délai de 6 mois doit s'apprécier au niveau de chaque chantier ou installation. Ainsi, pour déterminer la durée d'un chantier, ne doit-on pas tenir compte du temps passé par l'entrepreneur sur d'autres chantiers n'ayant aucun lien avec celui-là. De même, dès lors qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique, un chantier doit être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs contrats. Par ailleurs, en ce qui concerne les dates de début et de fin du chantier, il faut considérer qu'un chantier débute à la date à laquelle commence matériellement l'activité (y compris les travaux préparatoires effectués sur place) dans le pays où le chantier ou les activités de surveillance doivent avoir lieu. Un chantier prend fin lorsque les travaux sont achevés ou abandonnés définitivement. Enfin, en ce qui concerne la détermination de la durée du chantier ou des activités de surveillance y afférentes, il convient d'y inclure les interruptions saisonnières (mauvais temps par exemple) et les interruptions momentanées (manque de matériaux ou difficultés de main-d'œuvre par exemple).

31. Le paragraphe 4 de l'article 5 de la convention fiscale franco-botswanaise est conforme au modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E. en ce qui concerne les activités qui, même exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires au sens de la définition générale donnée au paragraphe 1, ne peuvent être constitutives d'un tel établissement stable. Toutes ces activités ont pour trait commun d'être préparatoires ou auxiliaires, comme l'indique l'alinéa e. Bien qu'exercées le cas échéant par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, elles précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices de l'entreprise pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation fixe d'affaires une partie quelconque de ces bénéfices. Bien entendu, il ne faut pas qu'elles constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'entreprise (entreprise dont l'activité principale est le stockage de marchandise par exemple).

32. En ce qui concerne la notion de « livraison » qui est utilisée aux alinéas a et b du paragraphe 4 de l'article 5, le paragraphe 5 introduit une exception à la règle générale posée par le paragraphe 4 qui prévoit que les activités préparatoires ou auxiliaires ne sont pas constitutives d'un établissement stable même si elles sont mises en œuvre par l'intermédiaire d'installations fixes d'affaires. Le paragraphe 5 dispose en effet que « la livraison à partir d'un stock de marchandises situé dans un Etat contractant constitue un établissement stable dans cet Etat si des opérations autres que le stockage, l'exposition, le transport ou toutes autres activités préparatoires ou auxiliaires sont effectuées dans cet Etat à partir de ce lieu de stockage ». Une livraison qui est une activité préparatoire ou auxiliaire au sens du paragraphe 4 du même article peut être constitutive d'un établissement stable lorsque le lieu de stockage à partir duquel elle est effectuée est lui-même un établissement stable. En revanche, si seules des activités préparatoires ou auxiliaires sont réalisées à partir du lieu de stockage, la livraison en cause demeure non constitutive d'un établissement stable.

33. Les paragraphes 7 et 8 de la convention reprennent respectivement les paragraphes 6 (agent indépendant agissant pour le compte de l'entreprise) et 7 (absence d'assimilation entre une société mère et sa filiale au regard de la notion d'établissement stable) du modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E.. Ils confirment qu'une entreprise d'un Etat contractant ne peut être considérée comme disposant d'un établissement stable sur le territoire de l'autre Etat contractant du seul fait, d'une part, qu'elle y possède une filiale ou, d'autre part, qu'elle y exerce son activité par l'intermédiaire d'un agent jouissant d'un statut indépendant, pour autant que cet agent agisse dans le cadre ordinaire de son activité (c'est à dire celle d'un commissionnaire) et n'agisse pas à l'égard de l'entreprise comme un agent permanent disposant de manière habituelle des pouvoirs de conclure des contrats engageant l'entreprise. Dans l'hypothèse où l'entreprise exercerait son activité par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, les conditions d'existence et d'imposition d'un établissement stable dans l'autre Etat contractant sont déterminées par le paragraphe 6 de la convention qui reprend les dispositions correspondantes du modèle de l'O.C.D.E..

C. DETERMINATION DES BENEFICES IMPOSABLES (ARTICLE 7)

34. Cf. paragraphes 42 à 47 et 49 de l'instruction Algérie.

D. BENEFICES INCLUANT DES ELEMENTS DE REVENUS TRAITES SEPAREMENT DANS D'AUTRES ARTICLES DE LA CONVENTION

35. Cf. paragraphe 51 de l'instruction Algérie.

Sous-section 2 : Cas des entreprises associées (article 9)

36. Cf. paragraphes 52 à 56 de l'instruction Algérie.

Sous-section 3 : Activité de transport international maritime ou aérien (article 8)

37. Cf. paragraphes 57 à 59, et 61 de l'instruction Algérie. En outre, les compléments suivants sont apportés.

38. Ces bénéficiaires incluent les revenus accessoires, parmi lesquels ceux tirés de la location de conteneurs lors d'une opération complémentaire ou accessoire de l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs.

39. Lorsque les entreprises de navigation maritime et aérienne se livrent à des activités manifestement distinctes qui n'ont pas de lien étroit ou direct avec le transport, telle que l'exploitation indépendante d'un hôtel, les dispositions de l'article 7 de la convention (bénéficiaires des entreprises) sont applicables à raison des résultats provenant de telles activités. Cela étant, selon les commentaires du modèle de l'O.C.D.E., il existe des cas où les conditions sont telles que les dispositions de l'article 8 doivent s'appliquer également à une activité hôtelière. Il en est ainsi par exemple lorsque l'entreprise de navigation aérienne ou maritime exploite un hôtel n'ayant d'autre but que de fournir aux passagers en transit un logement pour la nuit, prestation dont le coût est compris dans le prix du billet de passage.

40. Par ailleurs, les revenus de valeurs et capitaux mobiliers recueillis par une entreprise de navigation sont en principe soumis au régime prévu par la convention pour ce type de revenus sauf lorsque l'investissement qui génère ces revenus fait partie intégrante de l'activité d'exploitation des navires ou aéronefs en trafic international dans l'Etat contractant.

Les commentaires figurant au paragraphe n° 60 de l'instruction Algérie doivent être lus à la lumière des précisions du présent et du précédent paragraphes.

Section 3 : Revenus de capitaux mobiliers (articles 10 et 11)

Sous-section 1 : Dividendes (article 10)

A. DEFINITION

41. Le paragraphe 4 de l'article 10 précise que le terme dividende employé à l'article 10 « désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident ».

Cette définition couvre les éléments de revenus suivants.

1. Les revenus provenant d'actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances.

42. Du côté français, sont ainsi visés notamment (v. DB 4 J-1211) :

- les dividendes, intérêts, arrérages et tous autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateur, distribués par les sociétés anonymes, les sociétés par actions simplifiées⁽²⁾ et les sociétés en commandite par actions ;

- les produits des parts des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;

- les produits des parts d'intérêt des sociétés en nom collectif lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;

- les produits des parts des commanditaires dans les sociétés en commandite simple ;

- les revenus distribués par les sociétés civiles assujetties à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, de leur objet ou d'une option ;

- les produits des parts d'intérêt distribués par les sociétés en participation n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, aux associés autres que les associés indéfiniment responsables ou dont les nom et adresse n'ont pas été indiqués à l'administration ;

- les produits des parts d'intérêt des commandités dans les sociétés en commandite simple et, dans les sociétés en participation, des associés indéfiniment responsables et connus de l'administration, lorsque ces sociétés en commandite simple ou en participation ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (v. D.B. 4 J-111 et 4 J-121).

2. Les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident

43. La jurisprudence du Conseil d'Etat du 13 octobre 1999 (n° 190083, 8° et 9° ss., Ministre c/ SA Banque Française de l'Orient), rendue dans le cadre de la convention franco-néerlandaise, dont la définition des dividendes ne se réfère qu'aux « revenus provenant d'actions (...) et revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident », confirmée dans le cadre national par un arrêt du 26 février 2001 (n° 219834, 3° et 8° ss., Ministre c/ Anzalone) retire à la France le droit d'imposer, en qualité d'Etat de la source, les revenus distribués qui n'entrent pas dans le cadre de la définition des dividendes au sens du code civil et du code du commerce, même lorsque le bénéficiaire de la distribution concernée est un associé.

Le paragraphe 4 de l'article 10 de la convention fiscale entre la France et le Botswana, contrairement à la nouvelle convention franco-algérienne, retient une définition du terme « dividendes » identique à celle retenue dans le cadre des relations franco-néerlandaises.

(2) Pour l'application du code général des impôts et du livre de procédures fiscales, la société par actions simplifiée est assimilée à une société anonyme (CGI, art. 1655 quinquies).

Il en résulte que l'application de la retenue à la source prévue par l'article 119 bis. 2 du code général des impôts est limitée par la convention aux distributions de dividendes décidées par l'assemblée générale des actionnaires ou associés, réunie annuellement pour statuer sur les comptes de l'exercice écoulé ou sur les distributions d'acomptes sur dividendes effectuées avant l'approbation des comptes de l'exercice.

Ainsi la France ne peut, sur le fondement de l'article 10 de la convention, percevoir une retenue à la source sur les revenus visés aux articles 108 à 115 du code général des impôts, y compris les revenus réputés distribués (rémunérations et distributions occultes) (v. DB 4 J-1334).

En revanche, les dispositions du paragraphe 3 de l'article 22 (« Autres revenus »), en prévoyant une imposition partagée des autres revenus (cf. commentaires infra), redonnent à la France le droit d'imposer à la source les revenus non visés à l'article 10 et que son droit interne soumet au régime des distributions.

Les revenus de source française mentionnés aux articles 108 à 115 du code général des impôts (y compris les rémunérations et distributions occultes) qui bénéficient à un résident du Botswana peuvent en conséquence, sur le fondement de l'article 22, paragraphe 3 de la convention être soumis en France à la retenue à la source prévue par l'article 119 bis 2 du code général des impôts au taux de droit interne de 25 % prévu par l'article 187-1 du même code.

44. Compte tenu des dispositions du paragraphe 5 de l'article 6, la définition des dividendes ne s'applique pas aux revenus d'actions, de parts ou autres droits dans une personne morale lorsque la propriété de ces titres ou droits confère à leur détenteur la jouissance de biens immobiliers situés dans un Etat et détenus par cette personne morale. Sont concernés, du côté français, les revenus des sociétés immobilières de copropriété bénéficiant de la transparence fiscale visées à l'article 1655 ter du code général des impôts et des sociétés relevant du régime fiscal fixé par l'article 239 octies du même code si ces sociétés sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux (v. supra n° 22).

3. Le remboursement du précompte mobilier

45. La convention précise en outre (paragraphe 3 de l'article 10) que le terme «dividendes» comprend le montant brut remboursé au titre du précompte français.

46. L'article 93 I-A. 3° de la loi de finances pour 2004 abroge l'article 223 sexies du code général des impôts qui prévoit le paiement par les sociétés françaises du précompte mobilier lorsque celles-ci opèrent des distributions de produits prélevés sur des sommes à raison desquelles elle n'ont pas été soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts. La suppression du précompte mobilier s'appliquera aux distributions mises en paiement à compter du 1^{er} janvier 2005. En conséquence, le remboursement du précompte mobilier aux actionnaires résidents du Botswana, prévu par le paragraphe 3 de l'article 10 de la convention, cessera d'avoir effet à compter de cette même date.

B. REGIME FISCAL DES DIVIDENDES

1. Imposition dans l'Etat de la résidence

47. Les paragraphes 1 et 2 de l'article 10 posent le principe selon lequel les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans les deux Etats contractants.

48. Il résulte des stipulations de l'article 93 de la loi de finances pour 2004 que les revenus distribués par des sociétés résidentes du Botswana passibles de l'impôt sur les sociétés dans cet Etat résultant d'une décision régulière de ses organes compétents qui seront perçus par une personne physique résidente de France à compter du 1^{er} janvier 2005, seront retenus, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, pour 50 % de leur montant (nouvel article 158.- 3. 2° du code général des impôts).

Le bénéfice de cet avantage ne sera pas remis en cause à compter du 1^{er} janvier 2009, dès lors que la convention conclue par la France avec le Botswana comprend une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (article 26 de la convention).

Par ailleurs, ces sommes seront également éligibles, à compter du 1^{er} janvier 2005, à l'abattement annuel prévu au 5° du 3 de l'article 158 du code général des impôts instauré par le 6° du A du I de l'article 93 de la loi de finances pour 2004.

2. Retenue à la source

49. L'Etat de la source peut imposer les dividendes mais, dans le cas où la personne qui reçoit les dividendes est un résident de l'autre Etat et en est le bénéficiaire effectif, le taux de cette imposition est plafonné à 12 %.

50. Toutefois, les dividendes sont imposables dans l'Etat de la source des dividendes à un taux ne pouvant excéder 5 % de leur montant brut dans le cas où le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 % du capital de la société qui paie les dividendes.

51. La notion de bénéficiaire effectif n'est pas définie par la Convention. A titre indicatif, il est précisé qu'une personne qui n'agirait que comme un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire interposé entre le débiteur et le véritable créancier des revenus ne pourrait utilement invoquer la qualité de bénéficiaire effectif. La référence au bénéficiaire effectif confirme que l'Etat de la source des revenus n'est pas tenu de réduire ses droits d'imposer en application de la Convention, du simple fait qu'un revenu serait matériellement reçu par un résident d'un Etat avec lequel l'Etat de la source a conclu cette Convention, par exemple lorsque le revenu transite par un établissement financier intervenant dans le circuit de paiement.

3. Remboursement du précompte

52. Cf. paragraphes 71 à 74 de l'instruction Algérie.

Compte tenu de la suppression du précompte prévue par l'article 93 de la loi de finances pour 2004 (cf. supra n° 46), aucune demande de remboursement du précompte ne pourra être présentée par les résidents du Botswana sur le fondement de la convention à raison de distributions mises en paiement par des sociétés françaises postérieurement au 31 décembre 2004.

4. Cas particuliers

a) Règles applicables aux produits répartis par les SICAV françaises

53. Cf. paragraphes 75 à 79 de l'instruction Algérie.

b) Dividendes reçus par un établissement stable

54. Cf. paragraphe 80 de l'instruction Algérie.

c) Autres impôts de distribution

55. Conformément aux dispositions du paragraphe 7 de l'article 10, les sociétés botswanaises exerçant une activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable sont soumises à la retenue à la source prévue à l'article 115 quinquies du code général des impôts mais à un taux plafonné à 5%. Pour bénéficier de cet avantage ces sociétés doivent justifier de leur résidence au Botswana au moyen d'une attestation de résidence délivrée par le service territorialement compétent de l'administration botswanaise.

Réciproquement les sociétés françaises sont soumises au Botswana, le cas échéant, à une retenue à la source sur distribution à raison des bénéfices ou revenus qu'elles tirent d'une activité exercée dans cet Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable. Les attestations de résidence peuvent être demandées au centre des impôts dont relève la société.

Sous-section 2 : Intérêts (article 11)

A. DEFINITION

56. Le terme «intérêts» est défini au paragraphe 4 de l'article 11. Cette définition s'applique notamment aux intérêts produits par les obligations et autres titres de créances négociables, les bons du Trésor et les bons de caisse, les bons ou contrats de capitalisation, les créances ordinaires, dépôts, cautionnements et comptes courants.

57. En revanche, la définition des intérêts ne couvre pas les pénalisations pour paiement tardif, quelle que soit l'origine de ces pénalisations (contrat, usage, jugement...). De même, afin de prévenir tout problème de qualification des revenus, le paragraphe 4 confirme que le terme « intérêts » ne comprend pas les éléments de revenu considérés comme des dividendes au sens des dispositions de l'article 10 de la convention fiscale.

58. Il est précisé que la définition des intérêts donnée à l'article 119 quater du code général des impôts (loi de finances rectificative pour 2003, article 27) n'a de portée qu'en ce qui concerne l'application dudit article, c'est à dire l'exemption de retenue à la source sur les intérêts payés entre des sociétés associées d'Etats membres différents de l'Union européenne (directive 2003/49/CE du 3 juin 2003).

59. L'Etat d'où proviennent ces intérêts est déterminé par application du paragraphe 6 de l'article 11.

Les intérêts sont ainsi considérés comme provenant de France lorsque le débiteur est l'Etat français, une collectivité locale française ou un autre résident de France. Ils sont également considérés comme provenant de notre pays lorsque la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée pour un établissement stable ou une base fixe situés en France et qui supportent la charge de ces intérêts, que le débiteur des intérêts soit ou non un résident de France.

B. REGIME FISCAL INSTITUE PAR LA CONVENTION

60. Suivant les dispositions du paragraphe 1 de l'article 11 de la convention, les intérêts qui ont leur source dans un Etat et qui sont payés à un résident de l'autre Etat sont imposables dans cet autre Etat.

61. Toutefois, le paragraphe 2 de l'article 11 prévoit que l'Etat de la source des intérêts conserve le droit d'imposer ces sommes, à un taux limité à 10 % de leur montant brut, si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif (sur cette notion cf. n° 47 supra). Les intérêts de source française qui sont perçus par un résident du Botswana qui en est le bénéficiaire effectif sont donc, en règle générale, imposables dans cet Etat dans les conditions de droit commun et soumis en France, le cas échéant, à la retenue à la source prévue par le droit interne français à un taux ne pouvant excéder 10 %.

62. Le paragraphe 3 de l'article 11 prévoit cependant des exceptions à cette règle. Ainsi, sont imposables exclusivement dans l'Etat de la résidence de leur bénéficiaire effectif les intérêts qui sont payés :

- en liaison avec la vente à crédit d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ; ou
- en liaison avec la vente à crédit de marchandises ou la fourniture de services par une entreprise à une autre entreprise ; ou
- à l'autre Etat, à la Banque centrale de celui-ci ou à l'une de ses collectivités locales ; ou
- à raison de prêt accordé ou garanti par une institution financière à caractère public afin de favoriser les exportations et le développement, à condition que le prêt accordé ou garanti soit en partie subventionné.

C. CAS PARTICULIERS

1. Intérêts excédentaires (paragraphe 7)

63. Lorsque le montant des intérêts excède, en raison de relations spéciales que le débiteur et le créancier entretiennent entre eux ou avec de tierces personnes, et compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, celui dont seraient normalement convenus le débiteur et le créancier en l'absence de telles relations, les dispositions de l'article 11 ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. La partie excédentaire des intérêts demeure imposable conformément à la législation de chaque Etat et compte tenu des autres dispositions de la convention. Il est rappelé à cet égard que les déductions injustifiées d'intérêts effectuées par un débiteur établi en France sont réintégrées dans les bases de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et peuvent, dans ce dernier cas, constituer un revenu distribué au sens des articles 108 à 115 du code général des impôts. Un tel revenu est alors traité selon les dispositions des paragraphes 3 ou 4 de l'article 22 de la convention relatif aux autres revenus (cf. commentaires infra sur ces paragraphes).

Ces dispositions s'appliquent notamment aux intérêts versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui, ou qui dépend d'un groupe ayant avec le débiteur des intérêts communs.

64. La notion de relations spéciales couvre toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des intérêts.

2. Intérêts reçus par un établissement stable

65. Cf. paragraphe 91 de l'instruction Algérie.

Section 4 : Redevances et droits d'auteur (article 12)

66. Cf. paragraphes 92 à 98 de l'instruction Algérie. Cela étant, un point complémentaire doit faire l'objet de développements.

67. La définition du terme « Redevances » retenue par la convention fiscale franco-botswanaise couvre également les sommes payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. Toutefois, cette extension de la définition des « redevances » est limitée aux seules locations impliquant un transfert de savoir-faire.

Ainsi, les sommes payées par un débiteur botswanais à une entreprise française n'ayant aucune installation au Botswana, pour la location d'une machine sans que le contrat n'emporte pour le client l'accès au savoir-faire utilisé par l'entreprise française pour la fabrication de cette équipement industriel ne sont pas constitutives de « redevances » et sont des loyers exclusivement imposables en France sur le fondement des stipulations de l'article 7 de la convention.

En revanche, les sommes qui seraient versées par une entreprise française à une société botswanaise en contrepartie du droit d'utiliser un prototype en ayant, dans le même temps, accès au savoir-faire acquis par l'entreprise botswanaise dans le cadre du développement de ce produit serait constitutif de redevances au sens conventionnel du terme.

68. Il est précisé que la définition des redevances donnée à l'article 182 B bis du code général des impôts (loi de finances rectificative pour 2003, article 27) n'a de portée qu'en ce qui concerne l'application dudit article, c'est à dire l'exemption de retenue à la source sur les redevances payées entre sociétés associées d'Etats membres différents de l'Union européenne (directive 2003/49/CE du 3 juin 2003).

69. Le taux maximum de la retenue à la source est fixé à 10% et ne comporte aucune asymétrie selon que l'Etat de la source est la France ou le Botswana.

Section 5 : Possibilité pour chaque Etat d'imposer selon sa législation interne les dividendes, intérêts et redevances rattachables à un établissement stable ou à une base fixe

70. Cf. paragraphe 99 de l'instruction Algérie.

Section 6 : Gains en capital (article 13)

71. Cf. paragraphes 100 à 108 de l'instruction Algérie.

Section 7 : Revenus des professions libérales et assimilées (article 14)

72. Cf. paragraphes 109 à 114 de l'instruction Algérie sous la réserve suivante.

73. L'article 14 de la convention fiscale conclue entre la France et le Botswana permet une imposition dans l'Etat de la source, dans les conditions prévues par le paragraphe 1 b, si la durée de séjour excède 183 jours pendant une période de 12 mois, et non pendant l'année fiscale considérée (convention Algérie). Ainsi, en cas de séjour chevauchant deux années fiscales consécutives, il en résulte que, même si le séjour dans l'Etat « A » au cours de l'année N+1 est inférieur à 183 jours, une imposition pourra y être effectuée dès lors que, par exemple, la durée du ou des séjours est supérieure à 183 jours pendant une période de 12 mois s'étalant sur N et N+1.

Section 8 : Rémunérations d'activités dépendantes de nature privée (article 15)

74. Cf. paragraphes 115 à 128 de l'instruction Algérie sous la réserve suivante.

75. L'article 15 de la convention fiscale conclue entre la France et le Botswana comporte, s'agissant des salariés en mission temporaire, une particularité en ce qui concerne la période de référence à retenir pour apprécier si, aux fins de l'application du paragraphe 2 a), la durée de 183 jours est dépassée. Conformément au modèle de l'O.C.D.E., la convention retient toute période de 12 mois comme période de référence pour apprécier si celle-ci est dépassée. Cette période doit s'entendre de douze mois consécutifs.

Exemple : soit un résident du Botswana qui est envoyé en France par son employeur établi au Botswana pour effectuer une mission temporaire.

Son séjour débute le 15 octobre de l'année N. Il s'achève le 15 mai de l'année N+1. La personne en cause demeure en France sans interruption durant cette période. Au cours de chacune des deux années considérées isolément, la limite de 183 jours n'est pas dépassée. Néanmoins, cette durée est dépassée sur une période de 12 mois consécutifs. Ainsi, conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 15, les rémunérations en cause ne peuvent bénéficier d'une exonération en France au titre d'un séjour temporaire et doivent être imposées en France.

Section 9 : Imposition des rémunérations versées aux administrateurs de sociétés (article 16)

76. Cf. paragraphes 129 à 131 de l'instruction Algérie. En outre, afin de prévenir toute divergence ou difficulté d'application, le paragraphe 2 de cet article confirme que les revenus perçus par les administrateurs ou les membres de conseil de surveillance au titre d'une activité salariée suivent le régime de l'article correspondant de la convention fiscale c'est-à-dire l'article 15 relatif aux professions dépendantes. Le fait que le droit d'imposer ces rémunérations ne relève pas d'un article spécifique de la convention n'entraîne pas de conséquence au regard des modalités d'imposition ultérieures de ces sommes au regard du droit interne français. Les rémunérations dont l'imposition revient à la France peuvent être imposées dans les conditions prévues par l'article 62 du code général des impôts si elles relèvent de ses dispositions.

Section 10 : Artistes et sportifs (article 17)

77. Cf. paragraphes 132 à 135 de l'instruction Algérie.

Section 11 : Pensions privées (article 18)

78. Les pensions et autres rémunérations similaires (autres que les pensions publiques visées à l'article 19 de la convention – cf. paragraphe n° 80 infra et les pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale dont le régime fiscal est décrit au paragraphe 79 ci-après) payées, au titre d'un emploi antérieur, sont exclusivement imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. Néanmoins, conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 18, afin de prévenir tout risque de double exonération, les pensions et autres rémunérations similaires peuvent être imposées dans l'autre Etat si elles ne sont pas soumises à l'impôt dans l'Etat de résidence de leurs bénéficiaires. Il en résulte que, afin d'éviter l'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du code général des impôts, une personne physique, résidente du Botswana au sens de l'article 4 de la convention fiscale, bénéficiaire de pensions ou autres rémunérations similaires qui lui sont servies par un débiteur établi ou ayant son domicile fiscal en France, doit présenter au débiteur desdites sommes, préalablement au versement de celles-ci, un document émanant des autorités fiscales du Botswana attestant de sa qualité de résident du Botswana et, à ce titre, de l'imposition future des sommes en cause au Botswana.

Lorsque le résident du Botswana n'aura pas pu présenter en temps utile ces éléments à l'organisme payeur et que la retenue à la source aura été prélevée par ce dernier, il adressera une demande de remboursement, directement ou par l'intermédiaire du débiteur établi en France concerné au centre des impôts des non-résidents, 9, rue d'Uzès TSA 75094 PARIS Cedex 02. Cette demande devra être accompagnée de l'attestation de résidence des autorités botswanaises et de tout élément probant selon lequel les pensions en cause ont été ou seront imposées au Botswana (copie de l'avis d'imposition, attestation émanant de l'administration fiscale locale).

79. Conformément aux dispositions du paragraphe 3 de l'article 18 de la convention fiscale, les pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale d'un Etat contractant sont imposables dans cet Etat. Il s'ensuit que peuvent être soumises à la retenue à la source prévue à l'article 182 A du code général des impôts les pensions servies à un résident du Botswana, au titre d'un emploi antérieur, dans le cadre du régime de base de la sécurité sociale et des régimes complémentaires à caractère obligatoire (payées notamment par des caisses affiliées à l'AGIRC et à l'ARRCO) ainsi que dans le cadre du régime de l'assurance volontaire du régime général de la sécurité sociale et des régimes de retraite supplémentaires conclus dans le cadre de l'entreprise ou de la branche professionnelle auxquels le salarié est tenu d'adhérer (cf. B.O.I. 14 B-1-02 n°62 du 29 mars 2002).

Section 12 : Rémunérations et pensions publiques (article 19)

80. Cf. paragraphes 137 à 141 de l'instruction Algérie.

Section 13 : Etudiants et stagiaires (article 20)

81. Cf. paragraphes 142 à 145 de l'instruction Algérie sous réserve de la précision suivante. Le paragraphe 2 de l'article 20 de la convention fiscale franco-botswanaise concerne le traitement fiscal des bourses lorsqu'elles ne sont pas exemptées dans l'Etat du séjour en application du paragraphe 1 mais ne mentionne pas les rémunérations d'un emploi salarié en France perçues par un étudiant ou un stagiaire. Il en résulte que seules les bourses ainsi imposables en France devraient ouvrir droit aux avantages réservés aux résidents de France (réductions d'impôts notamment). Toutefois, compte tenu des difficultés liées à l'imposition différenciée des différentes catégories de revenus que ces personnes peuvent être amenées à percevoir durant leur séjour en France, il convient de considérer que cette stipulation est transposable notamment aux salaires de source française. Ainsi, un étudiant botswanais qui demeure résident du Botswana pendant la durée de son séjour en France aura droit aux éventuelles exonérations, dégrèvements ou réductions d'impôt prévus pour les résidents de France non seulement à raison des bourses de source française qu'il perçoit mais également à raison des salaires qu'il est amené à percevoir au titre d'une activité salariées exercée sur notre territoire en marge de ses études.

Section 14 : Rémunérations pour services techniques, de conseil et de direction (article 21)

82. La convention fiscale prévoit un régime particulier d'imposition s'agissant des rémunérations pour services techniques. Celles-ci sont définies au paragraphe 3 de l'article 21 et désignent les rémunérations de toute nature payées par une personne qui est un résident de l'un des deux Etats contractants à toute personne autre qu'un employé du débiteur, en contrepartie de services administratifs, techniques, de direction ou de conseil effectués en dehors de cet Etat. Cette définition est large et recouvre la majeure partie des prestations réalisées entre deux entreprises résidentes de chacun des deux Etats.

83. Le paragraphe 1 de cet article pose le principe de l'imposition de telles rémunérations dans l'Etat de résidence de leurs bénéficiaires. Toutefois, le paragraphe 2 prévoit que l'Etat de la source conserve le droit d'imposer ces rémunérations, même si leur bénéficiaire ne dispose pas dans cet Etat de base fixe ou d'établissement stable auxquels les rémunérations sont imputables, à un taux ne pouvant toutefois excéder 7,5% de leur montant brut. Cette clause vise donc à préserver une imposition minimale dans l'Etat de la source dans des situations où les prestations seraient exclusivement imposables à la résidence sur le fondement des stipulations de l'article 7 ou de l'article 14 de la convention.

84. Exemples : Une société française n'a aucun établissement stable au Botswana. Elle réalise pour le compte de sa filiale botswanaise une étude de marché. Cette prestation, entièrement réalisée en France à partir de données et d'informations publiques ou recueillies localement par la filiale est facturée à cette dernière 50 000 euros. Ce prix correspond à une situation de pleine concurrence. Cette somme devrait être uniquement imposable en France sur le fondement du paragraphe 1 de l'article 7. Toutefois, l'article 21 de la convention autorise le Botswana à prélever un impôt dont le taux ne peut dépasser 7,5 % de ces rémunérations, soit 3 750 euros.

85. Lorsque le bénéficiaire de telles rémunérations est un résident de France, la double imposition est éliminée, conformément aux dispositions du paragraphe 1 a) (ii) de l'article 23 de la convention fiscale conclue

entre la France et le Botswana, par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé au Botswana dans la limite du montant de l'impôt français correspondant.

86. Par ailleurs, les paragraphes 4 à 6 de l'article 21 sont identiques aux paragraphes 5 à 7 de l'article 11 ainsi qu'aux paragraphes 4 à 6 de l'article 12. On se reportera donc aux commentaires supra de ces dispositions.

Section 15 : Autres revenus (article 22)

87. Pour le champ d'application de cet article, se reporter aux §§ 147 à 149 de l'instruction Algérie.

88. L'articulation des paragraphes 1 et 3 de l'article 22 revient, conformément au modèle de convention de l'O.N.U., à un partage d'imposition des autres revenus. Ainsi l'Etat de la source d'un revenu non visé par les autres articles de la convention conserve le droit de le taxer conformément à sa législation interne. L'Etat de la résidence bénéficie finalement du droit exclusif d'imposer les autres revenus qui trouvent leur source sur son territoire ou qui proviennent d'un Etat tiers.

89. Lorsque la France est l'Etat de résidence, la double imposition est éliminée, conformément aux dispositions du paragraphe 1 a) (i) de l'article 23, par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant.

90. Lorsque la France est l'Etat de la source, le paragraphe 3 de l'article 22 lui confère le droit d'imposer, conformément aux dispositions de son droit fiscal interne, les revenus provenant de France qui ne sont pas mentionnés par les autres articles de la convention fiscale (par exemple, les revenus provenant de France soumis au régime des distributions).

91. A l'instar des articles relatifs aux intérêts (article 11, paragraphe 7), redevances (article 12, paragraphe 6), rémunérations pour services techniques, de conseil et de direction (article 21, paragraphe 6), le paragraphe 4 de l'article 22 a pour objet de limiter le champ d'application du paragraphe 1, dans l'hypothèse où le montant des revenus visés par ce paragraphe excéderait, en raison de relations spéciales qui existeraient entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiendraient avec des tierces personnes, le montant dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils avaient agi en toute indépendance. Ce paragraphe 4 prévoit que les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire demeure imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions conventionnelles. Le cas échéant, il convient de se référer aux commentaires figurant dans la présente instruction qui sont relatifs aux dispositions identiques précédemment mentionnées des articles 11, 12 et 21. Ceci étant, il est à noter que le paragraphe 4 de l'article 22 de la convention fiscale franco-botswanaise est directement inspiré des commentaires du modèle de l'O.C.D.E. sur l'article « Autres revenus » et vise principalement à régler les difficultés soulevés sur le plan conventionnel par les revenus émanant de certains instruments financiers non traditionnels lorsqu'il existe des relations spéciales entre les parties.

CHAPITRE 3 : ELIMINATION DES DOUBLES IMPOSITIONS POUR LES RESIDENTS DE FRANCE (ARTICLE 23)

92. Cf. paragraphes 168 à 194 de Algérie sous la réserve suivante.

93. Le paragraphe 1 a) de l'article 23 de la convention précise que « nonobstant toute autre disposition de la présente convention, les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'au Botswana conformément aux dispositions de la convention sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt du Botswana n'est pas déductible de ces revenus, mais le résident de France a droit, sous réserve des conditions et limites prévues aux i) et ii), à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. Ce crédit d'impôt est égal :

(i) pour les revenus non mentionnés au ii), au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus à condition que le bénéficiaire résident de France soit soumis à l'impôt du Botswana à raison de ces revenus ;

(ii) pour les revenus soumis à l'impôt sur les sociétés visés à l'article 7 et au paragraphe 2 de l'article 13 et (...) au montant de l'impôt payé au Botswana conformément aux dispositions de ces articles, toutefois, ce crédit ne peut excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

94. S'agissant des personnes morales, ces dispositions (paragraphe 1 et alinéa ii)) appellent les observations suivantes.

Elles permettent à la France dans un premier temps, d'imposer ces personnes morales comme si la convention n'existait pas (« nonobstant toute autre disposition de la présente convention ») et de prendre en compte les revenus qui sont ou ne sont imposables qu'au Botswana au regard des autres dispositions de la convention pour autant que ces revenus « ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation française ».

95. Dans la majorité des cas, les bénéficiaires d'une entreprise française réalisés au Botswana par l'intermédiaire d'un établissement stable exerçant sur ce territoire une activité autonome de celle du siège français échapperont à la territorialité de l'impôt sur les sociétés français s'ils sont soumis à un impôt local comparable à l'impôt sur les sociétés français. De même, sous réserve de régimes particuliers, les bénéficiaires d'une filiale implantée au Botswana n'entreront pas dans le champ de l'impôt français de sa société mère française. Ces dispositions ne créeront donc aucune double imposition devant par la suite être éliminée par la France.

96. En revanche, si l'établissement stable ou la filiale établie au Botswana bénéficie dans cet Etat d'un régime fiscal privilégié au sens des stipulations de l'article 238 A du code général des impôts, les bénéficiaires de ces entités entrent dans le champ de l'impôt dû par le siège français ou la société mère française en application des dispositions de l'article 209 B du code général des impôts. Cette disposition législative n'étant par ailleurs pas visée expressément par le texte conventionnel, cette rédaction confirme le droit de la France d'appliquer sa législation actuelle ainsi que celle qui pourrait l'amender ou la remplacer ultérieurement et ce en dépit du fait que les dispositions de l'article 7 de la convention (bénéficiaires des entreprises) prévoient un droit exclusif d'imposer les revenus en cause au Botswana.

97. La double imposition qui résulte de l'application par la France de tels dispositifs prévus par son droit interne est éliminée par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé au Botswana par l'établissement ou la filiale de la société française sur ces mêmes bénéficiaires.

98. S'agissant des personnes physiques, la rédaction de l'alinéa a) i) du paragraphe 1 de l'article 23 permet à la France d'appliquer les stipulations de l'article 123 bis du code général des impôts ou toute autre disposition qui viendrait compléter, la modifier ou la remplacer. La double imposition qui résulte de ces dispositions est éliminée, du côté français, par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français. Ce mécanisme équivaut à une exemption avec prise en compte du taux effectif pour la détermination du taux de l'impôt sur le revenu. Toutefois, l'obtention de ce crédit pour le résident de France est conditionnée à la démonstration que les revenus concernés ont bien subi l'impôt botswanais.

CHAPITRE 4 : NON-DISCRIMINATION (ARTICLE 24)

99. Le paragraphe 1 a) de l'article 24 de la convention stipule que les nationaux, personnes physiques ou morales, de l'un des deux Etats ne sont soumis dans l'autre Etat à aucune imposition ou obligation autre ou plus lourde que celle à laquelle sont assujettis les nationaux de cet autre Etat, se trouvant dans la même situation, notamment au regard de la résidence. Ce principe de non-discrimination n'est pas limité par le champ d'application défini par l'article 1^{er} de la convention. Il s'applique non seulement aux personnes physiques qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants mais également à des résidents d'Etats tiers dès lors qu'ils sont des nationaux de l'un des deux Etats contractants.

100. Il est rappelé que l'expression « se trouvant dans la même situation, notamment au regard de la résidence », doit s'entendre de contribuables placés, au regard de l'application de la législation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. En particulier, lorsqu'un Etat établit une distinction entre ses nationaux, suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, il ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre Etat, qui résident sur le territoire de cet autre Etat ou d'un Etat tiers, le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux résidents de l'autre Etat ou de l'Etat tiers.

Les ressortissants du Botswana qui sont résidents de France bénéficient, au même titre que les personnes possédant la nationalité française qui résident en France, des réductions d'impôt sur le revenu prévues par le code général des impôts. En revanche, les ressortissants du Botswana qui ne résident pas en France (exception faite toutefois des salaires et bourses de source française perçues par les étudiants et stagiaires botswanais – cf. n° 81) ne peuvent bénéficier de ces réductions d'impôt dès lors que les nationaux français placés dans la même situation, c'est-à-dire résidents du Botswana, ne peuvent pas en bénéficier.

101. Le paragraphe 2 de l'article 24 prévoit que l'imposition d'un établissement stable ou d'une base fixe, qu'une entreprise d'un Etat contractant ou qu'un résident de cet Etat exerçant une activité indépendante a dans

l'autre Etat contractant, n'est pas établie dans cet autre Etat de façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat ou des bases fixes, dont ses résidents disposent, qui exercent la même activité.

102. Le paragraphe 3 précise que, sous réserve que ces charges aient été déterminées dans des conditions de pleine concurrence et ne se trouvent pas de ce fait placées sous l'empire des dispositions des articles 9 paragraphe 1, 11 paragraphe 7, ou 12 paragraphe 6, la déduction des intérêts, redevances et autres charges payées par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant, est en principe opérée pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise dans les mêmes conditions que si elles avaient été payées à un résident du premier Etat.

103. Le paragraphe 4 de l'article 24 interdit à un Etat contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant. Cette disposition et la discrimination qu'elle prohibe ont trait seulement à l'imposition des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises.

Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même Etat un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des associés ou actionnaires, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux. Cette disposition n'est applicable qu'entre entreprises similaires.

104. Le paragraphe 5 de l'article 24 prévoit des dispositions particulières relatives aux cotisations de retraite. Il prévoit que les cotisations à un régime de retraite, payées par ou pour une personne physique qui est résident d'un Etat ou qui y séjourne temporairement pour y exercer un emploi, à un régime de retraite établi et reconnu à des fins d'imposition dans l'autre Etat contractant sont déductibles dans le premier Etat, c'est-à-dire dans l'Etat d'exercice de l'activité, de la même façon et sous réserve des mêmes conditions et restrictions, que les cotisations à un régime de retraite reconnu à des fins d'imposition dans cet Etat.

105. Cette disposition est applicable à condition que les autorités fiscales compétentes de l'Etat d'exercice de l'activité acceptent de considérer le régime de retraite auquel il est contribué comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu aux fins d'imposition dans cet Etat, étant précisé qu'un régime de retraite est reconnu aux fins d'imposition dans un Etat si les cotisations à ce régime ouvrent droit à un allègement fiscal dans cet Etat.

106. En d'autres termes, une personne physique, résidente d'un Etat contractant, qui s'expatrie, temporairement ou non, dans l'autre Etat pour y exercer une activité salariée, peut bénéficier, sous certaines conditions, de la déductibilité dans cet autre Etat des cotisations à un régime de retraite établi dans le premier Etat dans la mesure où, d'une part, des cotisations de ce type font l'objet d'un traitement fiscal similaire dans l'autre Etat et, d'autre part, où les autorités fiscales de cet autre Etat reconnaissent de manière expresse cette similitude. Il convient de noter que la législation fiscale applicable au Botswana retient, dans les conditions et sous les réserves qu'elle détermine, le principe de la déductibilité de telles cotisations à des fonds constitués en vue de la retraite.

107. Du côté français, la reconnaissance d'une institution ou fonds de retraite du Botswana, recevant des cotisations auxquelles s'applique un allègement fiscal, doit faire l'objet d'une demande auprès de la Direction de la législation fiscale de la Direction générale des impôts, Sous-Direction E, Bureau E 1, Télédéc 503, 139, rue de Bercy, 75572 Paris Cedex 12. L'accord formulé demeure valable sans limitation de durée dès lors qu'aucun changement n'intervient dans les éléments de fait et de droit communiqués à l'administration fiscale. Il emporte les conséquences suivantes.

108. Les cotisations supportées par une personne physique, qu'elle soit ou non un résident de France, exerçant une activité salariée en France, à une institution ou à un fonds de retraite du Botswana considérés par l'autorité compétente française comme similaires aux fins d'imposition à une institution de retraite française, sont traitées pour le calcul du revenu imposable ou de l'impôt de la même manière que les cotisations de retraite payées à l'institution de retraite française, et eu égard aux règles prévues par la législation fiscale française. Lorsque les cotisations sont payées par une entreprise, exploitée ou non par un résident de France, à une institution ou un fonds de retraite botswanais considérés comme similaires par l'autorité compétente française, pour le compte d'un membre de son personnel, les règles de déductibilité de ces sommes du bénéfice industriel ou commercial imposable en France de l'entreprise sont celles de droit commun prévues pour les cotisations payées à l'institution de retraite française. De même, le traitement fiscal de ces sommes au regard de l'impôt sur le revenu dû par la personne physique bénéficiaire de la prise en charge des cotisations par l'entreprise suit les règles habituelles applicables à ce type d'avantage, en fonction de la nature de l'institution ou fonds de retraite botswanais.

109. Réciproquement, les règles et procédures exposées précédemment sont transposables dans le cas inverse c'est-à-dire dans celui d'une personne physique, résidente du Botswana ou non, exerçant une activité salariée dans cet Etat, qui prélève, soit personnellement, soit par l'intermédiaire de son employeur, des sommes sur ses salaires, imposables sur place et payés par un établissement stable ou une entreprise situés au Botswana, aux fins de leur versement à des institutions de retraite française.

110. Le paragraphe 6 de l'article 24 stipule qu'aucune disposition de cet article ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat, les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt qu'il accorde à ses résidents. Inspirée du modèle de l'O.C.D.E., cette disposition tend essentiellement à éviter que les personnes non résidentes d'un Etat n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents par le jeu du cumul des déductions et abattements personnels qui leur seraient accordés, d'une part, dans l'Etat dont ils sont résidents par application du droit interne et, d'autre part, dans l'autre Etat en vertu de l'égalité de traitement posé par l'article 24.

111. Le paragraphe 7 de l'article 24 précise que les exonérations et autres avantages fiscaux prévus par la législation fiscale d'un Etat en faveur de l'Etat, de ses collectivités locales ou de leurs personnes morales de droit public qui n'exercent pas d'activité industrielle ou commerciale sont également applicables aux entités identiques ou analogues de l'autre Etat. Toutefois, cette clause d'égalité de traitement ne s'applique pas en matière d'impôts ou taxes dus en contrepartie de services rendus. Tel est le cas notamment de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (T.E.O.M.) prévue par les articles 1520 à 1526 du code général des impôts ou de la taxe de balayage instaurée par l'article 1528 du même code.

112. Le paragraphe 8 de l'article 24 étend la portée de cet article aux impôts de toute nature ou dénomination, même s'ils ne sont pas visés à l'article 2 de la convention (hors impôts et taxes dus en contrepartie de services rendus). Ainsi, une personne morale de droit public botswanaise qui serait établie en Ile-de-France (centre culturel par exemple) bénéficiera du tarif réduit de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux prévue par l'article 231 ter du code général des impôts.

113. Enfin, le paragraphe 9 de l'article 24 précise que les clauses de non-discrimination ou de la nation la plus favorisée qui peuvent figurer dans d'autres traités bilatéraux, notamment des accords de protection des investissements, sont inopérantes en matière fiscale. Cette précision a pour objet de supprimer l'interférence des clauses de ces autres traités sur l'application de la convention fiscale qui pourraient être source d'incertitude juridique. Ainsi, si un accord particulier, n'ayant pas expressément de portée sur le plan fiscal, prévoit de manière générale que les Etats contractants doivent faire bénéficier les ressortissants de l'autre Etat des dispositions plus favorables qui pourront être conclues avec un Etat tiers membre de l'Union européenne par exemple, cette clause n'aura pas d'effet sur la présente convention.

CHAPITRE 5 : PROCEDURE AMIABLE (ARTICLE 25)

114. Cf. paragraphes 212 à 214 de l'instruction Algérie.

115. Le paragraphe 4 de l'article 25 précise que les autorités compétentes peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application de la convention et que, pour obtenir les avantages prévus par la convention, les résidents de l'autre Etat doivent, si les autorités compétentes en conviennent d'un commun accord, présenter un formulaire d'attestation de résidence comportant certains éléments d'information.

116. Dans la mesure où les autorités compétentes ne sont pas convenues de la mise au point d'imprimés spécifiques, les résidents du Botswana doivent, en vue d'obtenir en France les avantages conventionnels pour les dividendes, intérêts et redevances de source française, utiliser les formulaires « multi-pays », 5000 A (dividendes n'ouvrant pas droit à l'avoir fiscal et intérêts d'obligations) et 5002 A (autres intérêts et redevances) dans le cadre de la procédure décrite dans les notices annexées à ces formulaires.

CHAPITRE 6 : ASSISTANCE ADMINISTRATIVE EN MATIERE D'ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS (ARTICLE 26)

117. Cf. paragraphes 215 à 218 de l'instruction Algérie.

CHAPITRE 7 : FONCTIONNAIRES DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES (ARTICLE 27)

118. Cf. paragraphes 229 à 232 de l'instruction Algérie.

CHAPITRE 8 : DISPOSITIONS DIVERSES (ARTICLE 28)

119. L'article 28 de la convention a pour objet d'éviter les doubles exonérations dans les cas où un résident d'un Etat contractant tire des revenus de sources situées hors des deux Etats contractants et où ces revenus ne sont pas imposables dans l'Etat de résidence de leur bénéficiaire. L'autre Etat récupère alors le droit d'imposer les revenus en cause si sa législation fiscale interne le permet.

CHAPITRE 9 : ENTREE EN VIGUEUR ET DATE D'EFFET (ARTICLE 29)

120. Conformément aux dispositions de son article 29, la convention est entrée en vigueur le 1er juin 2003, premier jour du 3^{ème} mois suivant celui au cours duquel l'échange des instruments de ratification est intervenu. Elle s'appliquera en France pour la première fois :

(i) en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, aux sommes mises en paiement à partir du 1^{er} janvier 2004 ;

(ii) en ce qui concerne les autres impôts sur le revenu, aux revenus afférents à toute année civile ou à tout exercice comptable commençant après le 31 décembre 2003 ;

(iii) en ce qui concerne les autres impôts, aux impositions dont le fait générateur est intervenu après le 31 décembre 2003.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT