



Revue européenne et internationale de droit fiscal

European and International Journal of Tax Law

20 18

2

ÉDITORIAL

DOSSIER

IMPOSITION DE LA FAMILLE : LA DIFFICILE RECHERCHE DE L'ÉQUILIBRE

Présentation du dossier

Imposition de la famille : la difficile recherche de l'équilibre – *Thierry Obrist, Laurence Vapaille & Thierry Bornick*

Première partie - La place de l'égalité de traitement dans le cadre de l'imposition de la famille en Europe

L'imposition du revenu des familles en Suisse : une réforme continue semée d'embûches – *Thierry Bornick*

Communautés de vie et fiscalité individuelle au Grand-Duché de Luxembourg – *Fatima Chaouche*

Le système fiscal italien et la famille : principe d'égalité et poursuite des objectifs constitutionnels – *Stefania Gianoncelli*
Taxation of families and equality of treatment in Spain – *Elizabeth Gil García*

L'imposition des revenus de la famille en droit français : un traitement à géométrie variable ? – *Laurence Vapaille*
Income splitting for spouses in Germany – *Richard X. Resch*

Deuxième partie - L'égalité de traitement des familles en droit fiscal dans le monde

Famille et fiscalité en Algérie – *Bachir Yelles Chaouche*

L'impact de la famille sur l'imposition des personnes physiques en République démocratique du Congo : quelle place pour le principe de l'égalité fiscale à l'aune de l'impôt professionnel sur les rémunérations ? – *Trésor-Gauthier M. Kalonji*

Union, désunion et réunion : analyse fiscale de la famille au Canada – *Pascale Fournier & Anne-Sophie Ouellet*
L'indifférence du droit fiscal à l'égard de la famille en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques en Chine – *Bangui Jin*

VARIA

Un essai de vue d'ensemble sur la protection des données personnelles en matière fiscale – *Pierre-François Racine*
ASEAN et droit fiscal : entre défis et réalisme – *Frédéric Dal Vecchio*

CHRONIQUES

Taxe sur la valeur ajoutée

Sous la responsabilité de Laurence Vapaille

20 ans après... où en est le régime définitif de TVA ? – *Jean-Claude Bouchard*

Transposer le modèle TVA pour taxer les émissions de CO₂ sans « fuites de carbone » – *Marc Wolf*

La saga du taux réduit applicable aux livres numériques révélatrice de la profonde mutation de la TVA – *Laurence Vapaille*

Actualité bibliographique

L'octroi de mer. L'ultime réforme – *compte rendu Thierry Lambert*

Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne – *compte rendu Thierry Lambert*

APPEL À CONTRIBUTION JEUNES CHERCHEURS



bruylant

ASEAN et droit fiscal : entre défis et réalisme



Frédéric DAL VECCHIO

Avocat à la Cour

Docteur en droit

Chargé d'enseignement à l'Université Royale de Droit et des Sciences Économiques de Phnom Penh (URDSE) et à l'Université de Versailles Saint-Quentin-en-Yvelines

Dans l'une des régions les plus dynamiques au monde sur le plan économique, le droit fiscal en vigueur au sein des États membres de l'Association des Nations de l'Asie du Sud-Est (ASEAN) se devait de s'adapter aux défis économiques et sociaux majeurs de sociétés hétérogènes en forte demande de consommation et d'investissements. Pour autant, les théories universalistes promues par les juridictions occidentales ne sont pas la source première d'inspiration des différentes politiques fiscales mises en œuvre par les gouvernements : dans des contrées où les importantes ambitions des États membres de l'ASEAN se heurtent à des enjeux géopolitiques majeurs sources de tensions qui ne sont pas résolues, le réalisme économique guide la plume du législateur tant en droit fiscal interne qu'en droit fiscal international.

In one of the most economically dynamic regions in the world, the tax law in force in the member states of the Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) had to adapt to major economic and social challenges of heterogeneous societies in high demand for consumption and investments. However, universalist theories promoted by Western jurisdictions are not the primary source of inspiration for the various fiscal policies implemented by governments: in countries where the important ambitions of the member states collide to major geopolitical issues sources of tension that are not resolved, economic realism guides the pen of the legislator in both domestic tax law and international tax law.

Dans l'une des régions les plus dynamiques au monde sur le plan économique, le droit fiscal en vigueur au sein des États membres de l'Association des Nations de l'Asie du Sud-Est (ASEAN), fondée le 8 août 1967 à Bangkok par cinq nations¹ pendant la guerre froide afin de promouvoir la solidarité régionale et la coopération à l'initiative de la diplomatie thaïlandaise², se devait de s'adapter aux défis économiques et sociaux majeurs de sociétés hétérogènes en forte demande de consommation et d'investissements. Pour autant, les théories universalistes promues par les juridictions occidentales ne sont pas la

source première d'inspiration des différentes politiques, notamment fiscales, mises en œuvre par les gouvernements³ : dans des contrées où les importantes ambitions des États membres de l'ASEAN se heurtent à des enjeux géopolitiques majeurs⁴ sources

1. Thaïlande, Indonésie, Singapour, Malaisie, Philippines. Depuis lors, les États suivants ont rejoint l'ASEAN : Brunei Darussalam (1984), Vietnam (1995), Laos et Myanmar (1997), Cambodge (1999).

2. « Thanat Khoman est toujours présenté comme l'initiateur et le défenseur acharné du projet régional quand ses voisins étaient incapables de se lancer dans un tel projet, soit en raison des difficultés internes comme c'était le cas pour l'Indonésie ou Singapour, soit parce qu'ils étaient encore en conflit comme pour les Philippines et la Malaisie, soit, plus trivialement, par manque d'intérêt » (S. BOISSEAU DU ROCHER, « La Thaïlande au sein de l'ASEAN : une diplomatie en perte de vitesse? », in S. DOVERT et J. IVANOFF (dir.), *Thaïlande contemporaine*, Irasec – Les Indes Savantes, 2013, p. 543.

3. « En 2007, l'Association des nations d'Asie du Sud-Est (ASEAN) a surpris les observateurs en adoptant une charte affirmant notamment son engagement en faveur des droits de l'homme. Depuis que l'ASEAN existe, ses membres n'ont pourtant guère retenu la défense de ces droits ou de la démocratie parmi leurs objectifs ; ils ont même cherché à promouvoir l'image de "valeurs asiatiques" différentes, s'appuyant sur les normes westphaliennes de non-ingérence et de souveraineté. [...] Dix ans après l'adoption de la charte de l'ASEAN, les raisons qui ont incité les États à s'engager apparaissent plus clairement : il s'agissait d'atténuer les effets négatifs des réactions produites par les violations des droits de l'homme en Birmanie sur les autres États membres, notamment sur les Investissements directs étrangers (IDE). Par un détour économique, le traitement des réfugiés est ainsi devenu une priorité politique et institutionnelle pour l'ASEAN » (A. JETSCHKE (traduction de F. Boisivon), « L'ASEAN, les réfugiés birmans et les droits de l'homme », *Politique étrangère*, 2/2017, p. 67).

4. La mer de Chine – ou bien la mer de l'Est selon le point de vue vietnamien – est une source d'affrontements entre États riverains : K. CHONGKITTAVORN, S. HORACHAIKUL et S. BOISSEAU DU ROCHER, « La Chine et l'Asie du Sud-Est : une relation comme une autre? », in A. LEVEAU et B. DE TRÉGLODÉ (dir.), *L'Asie du Sud-Est*

de tensions qui ne sont pas résolues⁵, le réalisme économique guide la plume du législateur tant en droit fiscal interne (I) qu'en droit fiscal international (II).

I. En droit fiscal interne

L'émergence d'une classe moyenne, une forte consommation intérieure, une importante concurrence entre les États membres et des projets d'envergure⁶ incitent les investisseurs⁷ à allouer leurs capi-

taux au sein de l'ASEAN en contrepartie, notamment, d'une fiscalité incitative sans cesse renouvelée (I). Mais la législation fiscale mise en œuvre dans ces différentes juridictions traduit également les orientations des gouvernements locaux tant pour la promotion de l'effectivité de la loi fiscale – thématique récurrente dans des États en voie de développement – que de sa nécessaire adaptation aux transformations sociales et environnementales qui façonnent les États membres de l'ASEAN (II).

A. Réalisme et développement de la fiscalité incitative

Le recours aux zones économiques spéciales, instrument très répandu avec près de 4 300 ZES⁸ dans le monde, concerne aussi l'ASEAN où l'on remarquera la relance de la concurrence entre les États membres à chaque création d'une ZES : après avoir initié en 2016 une nouvelle politique économique baptisée *Thailand 4.0* afin de développer dix secteurs d'activité⁹, d'autres États lui répondent en écho dont l'Indonésie¹⁰ qui a décidé de libéraliser ses activités et de simplifier les exonérations fiscales à l'attention des investisseurs étrangers¹¹. Quelles que soient les motivations des différents gouvernements de la région, la fiscalité incitative repose en premier lieu sur l'exonération d'impôt selon des modalités complexes en fonction des États membres et parfois même selon les zones économiques spéciales au sein d'une même juridiction. C'est ainsi qu'en Birmanie, l'exonération d'impôt sur les sociétés varie entre trois et sept ans selon la zone d'investissement choisie. Il en est de même au Laos où existent des avantages fiscaux compris entre une année et dix ans selon la zone d'investissement considérée. Ces régimes dérogatoires au droit commun peuvent s'accompagner d'un plafonnement de l'impôt sur le revenu pour les cadres expatriés lorsque les investisseurs s'engagent dans des industries cibles, sans pour autant exonérer les entreprises des taxes sur les salaires ou encore des retenues à la source. Le report des pertes peut être envisagé selon des modalités plus généreuses par rapport au droit commun notamment en Birmanie et en Indonésie. Un amortissement accéléré des biens affectés à l'exploitation des entreprises est possible au Cam-

2011, coll. L'Asie du Sud-Est, Irasec – Les Indes Savantes, 2011, p. 75; B. DE TRÉGLODÉ, « La mer de Chine du Sud Projets d'exploitation et de sécurisation en Chine et au Viêt Nam », in J. JAMMES et B. DE TRÉGLODÉ (dir.), *L'Asie du Sud-Est 2012*, coll. L'Asie du Sud-Est, Les Indes Savantes, 2012, p. 55; B. COURMONT, F. LASERRE et E. MOTTET, « La Chine en Asie du Sud-Est : entre pré carré et rivalités géopolitiques grandissantes », in A. PESSES (dir.), *L'Asie du Sud-Est 2016*, coll. L'Asie du Sud-Est, Irasec – Les Indes Savantes, 2016, p. 33; N. FAU, « Les zones communes de développement : une solution au conflit en mer de Chine méridionale? », in *ibid.*, p. 71. Les rivalités s'expriment également sur Internet : s'ils ne sont pas ouvertement encouragés par certains gouvernements, des groupuscules n'hésitent pas à pirater les entreprises et les sites gouvernementaux des États membres de l'ASEAN pour faire part de leurs revendications territoriales assorties d'une propagande sans mesure (C. TRAN DAI, « La cybersécurité en Asie du Sud-Est », in A. PESSES et C. THI LIÊN TRAN (dir.), *L'Asie du Sud-Est 2017*, coll. L'Asie du Sud-Est, Irasec – Les Indes Savantes, 2017, p. 35).

5. Voir pour le conflit territorial opposant notamment les Philippines à la Chine, cette dernière ayant refusé de participer à la procédure d'arbitrage devant la Cour permanente d'arbitrage (12 juillet 2016, n° 2013-19, *The Republic of the Philippines c. The People's Republic of China*, § 29) : L. BALMOND, « Construction d'îles artificielles en Mer de Chine méridionale », *Revue générale de droit international public*, juillet 2015, n° 3, p. 636; N. ALOUPI, « Droit de la Mer », *Revue générale de droit international public*, octobre 2016, n° 4, p. 875; C. DE PERRY-SIBAILLY, « Vers un affrontement militaire en Mer de Chine méridionale? », *Revue générale de droit international public*, janvier 2017, n° 1, p. 145; C. SANTULLI, « L'obligation d'exécuter les décisions juridictionnelles internationales », *Revue générale de droit international public*, juillet 2017, n° 3, p. 563.

6. Qu'il s'agisse du métro au Vietnam, des lignes de train à grande vitesse reliant Singapour à la Chine via Kuala Lumpur, Bangkok et Vientiane, la rénovation de l'aéroport de Phnom Penh, la réfection des ports maritimes notamment à Quang Ninh (Vietnam)... les besoins en investissements dans l'ASEAN sont considérables et sont soutenus notamment par le projet chinois « Nouvelles Routes de la soie » (OBOR, *One Belt, One Road*) (P. DU FRESNAY, « The new silk road: economic initiative or geopolitical alternative? », *Revue de droit des affaires internationales*, 2016, n° 6, p. 575). L'Union européenne n'est pas en reste puisque la Commission européenne a présenté, le 18 avril 2018, un accord commercial et un accord de protection des investissements entre l'UE et Singapour. La Cité-État concentre les deux tiers des investissements des entreprises de l'UE récompensant ainsi sa stratégie quant au niveau de formation de sa main d'œuvre, sa capacité à s'exprimer professionnellement dans le latin moderne qu'est devenue la langue de Shakespeare et la réputation d'intégrité de ses agences d'État.

7. Parmi les écrits consacrés aux investissements étrangers dans l'ASEAN : H. NGUYEN, *Le droit des investissements étrangers au Vietnam*, thèse de doctorat, Paris 2, 2000; S. SOPANHA, *Les investissements directs étrangers dans les économies intermédiaires de l'ASEAN : des origines aux impacts*, thèse de doctorat Paris 2, 2001; T. VAN HOA, *Economic development and prospects in the ASEAN: foreign investment and growth in Vietnam, Thailand, Indonesia and Malaysia*, St. Martin's Presse, 1997; P. SITTIVAEEKIN, *Le cadre juridique des relations commerciales et d'investissement entre la CEE et la Thaïlande*, thèse, Paris 2, 1993.

8. Not so special, *The Economist*, 4 avril 2015.

9. Ambassade de France en Thaïlande, La stratégie de la Thaïlande et sa concrétisation immédiate : « l'Eastern Economic Corridor », 24 décembre 2017.

10. Badan Koordinasi Penanaman Modal (BKPM), Règlement n° 13/2017.

11. Ambassade de France à Singapour, Brèves de l'ASEAN, 13 avril 2018.

bodge et en Birmanie. Une exonération de droits de douane¹² pour les biens importés est envisageable si toutefois les contribuables apportent la preuve qu'ils seront effectivement utilisés pour la production de biens et de services et qu'ils ne seront pas, par conséquent, revendus à un tiers. Si tous ces régimes fiscaux dérogatoires semblent si séduisants, on ne perdra pas de vue qu'une présentation détaillée du projet doit être soumise à une autorité administrative d'autant que certains secteurs d'activité sont considérés comme étant particulièrement sensibles : les médias, les télécommunications, les services financiers, les métiers réglementés, l'agriculture, l'exploitation forestière, l'armement, et tout ce qui relève de la sécurité nationale, peuvent être réservés aux seuls nationaux ou faire l'objet d'une autorisation spéciale d'exercice. Par ailleurs, sans nul doute la validation par l'autorité administrative d'un projet industriel d'ampleur permettra de démontrer aux populations locales que le gouvernement se mobilise pour promouvoir l'État d'accueil : l'entérinement en 2017 par le *Board of Investment* de Thaïlande du projet d'investissement de 570 millions de dollars US d'une célèbre firme japonaise pour le montage notamment de sept mille véhicules électriques par an en est l'illustration topique compte tenu de sa couverture médiatique. D'autres contraintes existent telles qu'une inscription des profits exonérés dans un compte de réserve qui devra servir à un réinvestissement dans l'année qui suivra¹³; des justifications à apporter en termes de prix de transfert – particulièrement surveillés en présence de déficits – et qui peuvent s'appliquer tant pour des transactions internationales que domestiques¹⁴ entre entreprises liées en fait ou en droit; des exigences quant à l'emploi, la formation continue au profit de la main d'œuvre locale¹⁵ ainsi qu'en matière environnementale et de santé publique notamment quant au respect de normes

internationales¹⁶. Au delà de l'affichage, les sanctions sont également financières consistant notamment en une perte des exonérations fiscales en matière d'impôt sur les sociétés¹⁷. Les échanges entre les différents acteurs du droit dans le but d'amender la loi fiscale, afin de clarifier les procédures mises en œuvre et ainsi limiter le pouvoir de l'administration, ou bien la proposition d'un nouveau *corpus* législatif, doivent être mis en relief. Au Cambodge, les entreprises ont réclamé un cadre législatif concernant les prix de transfert – qui a été révélé à la fin de l'année 2017¹⁸ – ainsi qu'une nouvelle loi sur les investissements¹⁹ offrant de nouveaux avantages qui ne se limitent pas à une exonération d'impôt : des procédures administratives accélérées et une assistance juridique des agences d'État seraient tout autant appréciées²⁰. Selon la pratique propre à chaque État membre, l'administration fiscale peut être amenée à formuler des réponses aux recommandations des chambres de commerce internationales portées à la connaissance du public et régulièrement publiées dans plusieurs États de la région – notamment au Cambodge²¹, au Vietnam²², au Laos²³, en Thaïlande²⁴, en Birmanie²⁵ et aux Philippines²⁶ – recensant les problématiques tant juridiques que fiscales parfois présentées en fonction des différents secteurs d'activité²⁷ : c'est ainsi qu'une réduction drastique des droits d'accises frappant l'importation de boissons alcooliques aux Philippines a pu être motivée par la théorie d'Arthur Laffer²⁸...

12. Thaïlande, Cambodge, Birmanie, Laos.

13. Birmanie, Indonésie.

14. Aux Philippines : « *While transfer pricing issue typically occurs in cross-border transactions, it can also occur in domestic transactions. One context where transfer pricing issue occurs domestically is where one associated enterprise, entitled to income tax exemptions, is being used to allocate income away from a company subject to regular income taxes. In the Philippines, there is a domestic transfer pricing issue when income are shifted in favor of a related company with special tax privileges such as Board of Investments (BOI) Incentives and Philippine Economic Zone Authority (PEZA) fiscal incentives or when expenses of a related company with special tax privileges are shifted to a related company subject to regular income taxes or in other circumstances, when income and/or expenses are shifted to a related party in order to minimize tax liabilities* » (Bureau of Internal Revenue, Revenue Regulations n° 2-2013, 23 janvier 2013).

15. Birmanie, Indonésie.

16. En Thaïlande : ISO 9000 (management de la qualité) ou 14000 (management environnemental).

17. Thaïlande.

18. *Infra*, § II A); EuroCham Cambodia, White Book 2017 Trade & Investment policy recommendations, 2017, p. 100.

19. La loi actuellement en vigueur concernant les investissements date de 1994 et a été modifiée en 2003.

20. EuroCham Cambodia, White Book 2017 Trade & Investment policy recommendations, 2017, p. 46.

21. EuroCham Cambodia, White Book 2016 Trade & Investment policy recommendations, 2016; EuroCham Cambodia, White Book 2017 Trade & Investment policy recommendations, 2017.

22. EuroCham Vietnam, 2018 White Book Trade & Investment policy recommendations, 2018.

23. ECCIL EuroCham Laos, White Book 2018 Cross-cutting issues, 2018.

24. EABC, European Business Position Paper, 2013.

25. EuroCham Myanmar, White Book 2017, 2017.

26. EPBN, Advocacy Papers – The EU and the Philippines, 2017.

27. Agriculture, santé, transports, énergie, BTP...

28. « *We recommend the review and reduction of the excise tax on champagne and sparkling wines, which is in addition increased every year. A more proportionate and simplified excise tax system, along with simpler importation processes, will facilitate control and legal importation of alcoholic drinks, thus preventing smuggling and unfair competition. If the current trend continues, distributors of luxury brands will need to exit an unfair and anti-competitive market reducing even more competition and legal importation, echoing the lesson of the Laffer Curve "too much tax kills the tax" » (EPBN, Advocacy Papers – The EU and the Philippines, 2017, p. 118).*

B. Réalisme et adaptation du droit fiscal interne aux sociétés des États membres de l'ASEAN

Le droit fiscal étant un outil au service d'une économie, son adaptation sans cesse renouvelée implique la prise en considération des sociétés humaines qui composent l'ASEAN, et plus particulièrement leurs différences de développement : alors que Singapour est l'un des États les plus avancés en terme de gouvernance fiscale tant étatique que de la part des contribuables, d'autres États membres peinent à diffuser une culture fiscale sous l'œil critique d'investisseurs étrangers²⁹ qui ne sont pourtant pas exempts de tout reproche³⁰. Cette épineuse question doit être mise en parallèle avec l'importance de l'économie informelle³¹ qui peut représenter jusqu'à près de 50 % du PIB de certains États membres³², ces derniers étant parfois parmi les plus avancés économiquement. Afin de tenter une régularisation de cette économie informelle, les juridictions de l'ASEAN n'hésitent pas à recourir à un instrument juridique controversé dans certaines juridictions occidentales, et plus particulièrement en France³³ : l'amnistie. Cette dernière a été mise en œuvre à plusieurs reprises dans plusieurs États membres de l'ASEAN, dont le Cambodge en 2017. Ainsi, en Indonésie³⁴,

les contribuables³⁵ sont imposés selon des taux proportionnels qui diffèrent en fonction de la localisation des actifs et s'ils sont rapatriés ou non au sein de l'archipel indonésien. En Thaïlande³⁶, le champ d'application de l'amnistie³⁷ – au profit des seules entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 500 millions de baths³⁸ – concerne tant l'impôt sur les sociétés que la TVA et les droits de timbre et garantit l'absence de contrôles fiscaux et de poursuites pénales si toutefois les contribuables n'ont pas, notamment, émis de fausses factures ou été préalablement poursuivis devant les juridictions ou encore si un contrôle fiscal est en cours. L'effectivité de la loi fiscale trouve également un écho concernant les organisations non gouvernementales, très présentes dans certains États membres et plus particulièrement au Cambodge. Si la loi fiscale cambodgienne prévoit l'exonération³⁹ de ces ONG lorsqu'elles perçoivent des donations ou des subventions notamment, il n'en demeure pas moins que l'administration fiscale a, à de nombreuses reprises, rappelé⁴⁰ ces organisations au respect de leurs obligations fiscales et le recours à des comptabilités distinctes facilitant ainsi le contrôle des activités qui, pour certaines d'entre elles, ne relèvent pas de l'exemption *stricto sensu* prévue par la loi fiscale. Au-delà de la question de l'effectivité de la loi fiscale, il est régulièrement professé que le droit fiscal assure le financement de l'État et des collectivités locales, la redistribution des richesses et l'orientation des acteurs économiques sous la forme d'une dissuasion ou d'une incitation⁴¹ : les récentes évolutions législatives adoptées en Asie du Sud-Est en sont le témoin. En premier lieu, on relèvera, quel que soit le niveau de développement des États, le rôle prééminent des administrations⁴² quant à la rédaction

29. En Birmanie : « *European investors looking at Myanmar believe that the tax culture is in dire need of improvement and tax evasions are common due to a legacy of little to non-existent enforcement in the past. As it happens, the public has very limited knowledge and awareness of tax-related matters. Over recent years, the government has been active in implementing stricter measures to enforce the collection of taxes and reduce tax evasion. The tax system in Myanmar has also led to a degree of confusion as some practices do not comply with International Accounting Standards. [...] The primary objective is to embrace tax culture throughout the country. Campaigns could be designed to effectively enhance tax education and raise awareness of the importance of tax in the country* » (EuroCham Myanmar, White Book 2017, 2017, p. 19).

30. « *Tax incentives in Cambodia are prone to considerable uncertainty and tax avoidance. Because the incentive packages in Cambodia are project based, it is relatively easy for firms to game the system and extend tax holidays indefinitely by re-classifying existing investment as new projects. Indeed, tax evasion by companies, in terms of de-registering and changing the name of the company to get further tax exemptions as a "new" project to prolong and retain their tax incentives and import subsidies was observed (UNDP, 2014)* » (M. GHAZANCHYAN, A. KLEMM et Y. S. ZHOU, *Tax incentives in Cambodia*, International Monetary Fund, 2018, p. 12).

31. Voir pour le Vietnam et la Thaïlande : J.-P. CLING, S. LAGRÉE, M. RAZA NDRAKOTO, F. ROUBAUD, *L'économie informelle dans les pays en développement*, Agence Française de Développement, 2012.

32. L. MEDINA et F. SCHNEIDER, *Shadow economies around the world: what did we learn over the last 20 years?*, IMF Working paper, International Monetary Fund, 2018.

33. Loi n° 51-598, 24 mai 1951, art. 8 ; loi n° 52-401, 14 avril 1952, art. 46 ; loi n° 70-1199, 21 décembre 1970, art. 74 ; loi n° 81-1160, 30 décembre 1981, art. 100 ; loi n° 86-824, 11 juillet 1986, art. 11 ; M.-C. BERGERES et E. PICHET, « Amnistie fiscale : les voies du salut », *Droit fiscal*, 22 juillet 2004, étude 31.

34. En 2008, 2015 et 2016.

35. 972 000 contribuables indonésiens auraient demandé à bénéficier de l'amnistie fiscale (Reuters, 19 septembre 2017).

36. Royal Act for the Exemption and Support of Tax Operations Under the Revenue Code, 2558 BE.

37. « *Possible future electronic integration of financial record-keeping systems between (and within) companies, banks and the authorities can lessen loose accounting. In addition, commercial banks have also been instructed not to lend to businesses that do not have tax records approved by the Revenue Department. About 400,000 small- and medium-sized enterprise operators have registered with the Revenue Department during the registration up until March 2016, exceeding the target of 100,000* » (K. ARIYAPRUCHYA, *Thailand Economic Monitor 2017*, World Bank Group, 2017, p. 24).

38. Soit environ 13 193 264 €.

39. Law on taxation, art. 9.

40. Prakas n° 464 du 12 avril 2018.

41. J. LAMARQUE, O. NÉGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4^e éd., coll. Manuel, Paris, LexisNexis, 2016, p. 37.

42. Le professeur Jean-Claude Martinez explique dans sa thèse consacrée au statut de contribuable que les parlementaires se sont aperçus, sept ans après l'adoption de l'avoir fiscal, de ses effets qui pourtant auraient pu être anticipés si ces derniers avaient bien voulu débattre, techniquement, du sujet. Il en a été de même s'agissant du régime du bénéfice mondial, qui déroge au principe de territo-

des projets de loi soumis aux parlements nationaux : le phénomène, toujours d'actualité, a déjà été décrit de longue date en France⁴³ compte tenu de la technicité de la matière ; il est tout aussi important dans l'ASEAN⁴⁴ confrontée à la sensible question de la collecte de l'impôt, dans une région où la notion de service public n'est pas tout à fait comparable à celle en vigueur dans les États industrialisés⁴⁵, situation qui peut être encouragée – au moins théoriquement – par la fiscalité incitative elle-même⁴⁶. En second lieu, l'objectif de redistribution des richesses assigné au droit fiscal peut être illustré par la dernière réforme portant sur la TVA au Cambodge⁴⁷ : il s'agit d'exonérer la vente de nourriture de première consommation produite dans le Royaume, permettant aux particuliers, qui supportent le coût économique de la TVA sans y être juridiquement assujettis, d'espérer⁴⁸ quelques sensibles économies dans un

rialité de l'impôt sur les sociétés, introduit en droit positif en 1965 sans objection majeure et qui fut « neuf ans plus tard, [...] critiqué par nombre de parlementaires qui semblaient en découvrir l'existence » (J.-C. MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, t. I, *L'élaboration du statut*, coll. Bibliothèque de science financière, LGDJ, 1980, p. 83. « Bien plus, pour se faire expliquer les dispositions de ce régime et le mécanisme des provisions pour reconstitution des gisements, les membres d'une commission parlementaire d'enquête sur les sociétés pétrolières devaient entendre un haut fonctionnaire de la DGI. Le Parlement qui vote la loi du 12 juillet 1965 doit se faire expliquer quelques années plus tard sa signification... ! On ne peut mieux illustrer le formalisme d'un vote » (*ibid.*, p. 84).

43. Pendant les débats parlementaires préalables au vote de la loi de finances rectificative pour 2016, un Secrétaire d'État auprès du Premier ministre formulait l'avis du gouvernement faisait état d'un « argumentaire détaillé, celui qu'ont préparé les services du ministère » (*Journal officiel de la République française*, Sénat, Compte rendu intégral de la séance du 16 décembre 2016, p. 19655).

44. Par exemple au Cambodge : L. ATICHBORA, « State finance management of Cambodia », in P. HOR, P. KONG et J. MENZEL (dir.), *Cambodian constitutional law*, Konrad-Adenauer-Stiftung, 2016, p. 271.

45. « L'idée de service public est tout à fait étrangère à des fonctionnaires qui, dans la pratique, doivent acheter leur 'charge' et la convoient donc comme un capital qu'il faut faire fructifier », écrivaient déjà en 1971 Serge Thion et Jean-Claude Pomonti [*Des courtisans aux partisans. Essai sur la crise cambodgienne*, Paris, Gallimard, 1971, p. 88]. Le constat ne serait pas démenti aujourd'hui » (F. GERLES, « L'économie cambodgienne », in A. FOREST (dir.), *Cambodge contemporain*, coll. Monographies nationales, Irasesc – Les Indes Savantes, 2008, p. 231.

46. « *The risks of tax incentives are manifold. One acute risk is to give up tax revenues on investments that would have taken place anyway, so that the incentive is redundant. Another risk is the leakage of revenues even from activities that are not meant to benefit, for example because investors can shift profits into tax-favored operations. Tax incentives can also make the system less transparent, more expensive to administer, and harder to enforce. Their presence may encourage rent-seeking activities including corruption, especially if there is some discretion or negotiation involved in granting incentives. Last, but not least, tax incentives – unless they correct for externalities – cause an inefficient allocation of capital that will be skewed toward the least taxed sectors, even if pre-tax returns are higher elsewhere* » (M. GHAZANCHYAN, A. KLEMM et Y. S. ZHOU, *Tax incentives in Cambodia*, *op. cit.*, p. 5).

47. Prakas n° 361 du 3 avril 2018.

48. Les fiscalistes français gardent en mémoire la mise en œuvre d'une promesse inconsidérée accordée aux restaurateurs d'une baisse du taux de TVA en contrepartie d'une diminution des prix des

pays où le salaire moyen mensuel ne dépasse pas une centaine de dollars américains. Enfin l'orientation des agents économiques au moyen du droit fiscal peut être mise en lumière en sélectionnant des problématiques aiguës dans les sociétés d'Asie du Sud-Est. Ainsi, concernant la santé publique, le sud-est asiatique fait face à des maladies dont l'issue peut être fatale pour un être humain contaminé. Les États membres de l'ASEAN ont alors entrepris, avec le soutien de l'Organisation mondiale de la santé (OMS)⁴⁹, des campagnes de prévention contre la rage transmise à la suite de morsures d'animaux. Afin d'éradiquer ce fléau d'ici 2020 qui a entraîné des décès en Thaïlande en 2017 et en 2018, plusieurs solutions fiscales sont envisagées tenant à la taxation des propriétaires d'animaux domestiques – qui en d'autres temps avaient suscité des débats passionnés devant le parlement anglais en 1796⁵⁰ – ou bien en leur accordant des abattements chaque année en contrepartie d'un suivi vétérinaire. La lutte contre la pollution est également une préoccupation de certains États membres : l'emploi de défoliants et les nombreux déchets ayant pollué les sous-sols à la suite de conflits, la densité de la population et la délicate question de l'accès aux ressources⁵¹ notamment hydriques, l'absence d'une politique urbanistique raisonnée, le changement climatique et les différentes catastrophes naturelles qui l'accompagnent – telles que les inondations en Thaïlande notamment en 2011 ou les typhons récurrents aux Philippines et au Vietnam – sont autant d'événements pris en considération par les gouvernements afin d'introduire une législation fiscale environnementale⁵². Cette politique peut revêtir la forme d'une taxe carbone⁵³, parfois combinée avec des incitations fiscales pour l'acquisition de matériels sauvegardant l'énergie et l'environnement⁵⁴, ou encore une taxation frappant le recours à des matières particulièrement nocives en vigueur au Vietnam depuis le 1^{er} janvier 2012⁵⁵. Ce-

menus ou à la carte au profit des consommateurs. La réalité fut tout autre (A. HÉRODY et G. TIROT, Conseil des prélèvements obligatoires, La taxe sur la valeur ajoutée, La TVA comme instrument de politique économique, Rapport particulier n° 4, 2015, p. 66).

49. A. FAHRION, A. MIKHAILOV, B. ABELA-RIDDER, J. GIACENTI, J. HARRIES, Relevé épidémiologique hebdomadaire, Organisation Mondiale de la Santé, 15 janvier 2016, n° 2.

50. I. H. TAGUE, « Eighteenth-century English debates on a dog tax », *The Historical Journal*, vol. 51, n° 4, 2008, p. 901.

51. P.-O. PEYTRAL et J.-C. SIMON, « Défis énergétiques et climatiques en Asie du Sud-Est », in J. JAMMES (dir.), *L'Asie du Sud-Est 2013*, coll. L'Asie du Sud-Est, Irasesc – Les Indes Savantes, 2013, p. 47.

52. Laos et Vietnam.

53. Singapour à compter de 2019.

54. Malaisie et Singapour.

55. I. COXHEAD et V. C. NGUYEN, « Vietnam's environment protection tax: Possible impacts and incidence », *Journal of Economics and Development*, vol. 13, n° 1, avril 2011, p. 5.

pendant, étant le produit d'intérêts divergents émanant de plusieurs ministères parties prenantes à la rédaction de la loi et sous l'influence de groupes de pression qui n'ont pas intérêt à l'adoption d'une législation contraignante, cette loi fiscale n'est pas toujours admise par la population dont les préoccupations quotidiennes sont parfois bien éloignées de la protection de l'environnement promue par les États⁵⁶.

II. En droit fiscal international

Confrontée aux pratiques des contribuables, l'ASEAN adapte ses outils juridiques à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales (A), adaptation subordonnée à la rénovation des instruments conventionnels et à leur application effective réclamées par les sujets de droit fiscal (B).

A. Défis de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales reste l'une des priorités des juridictions de l'ASEAN témoignant d'un certain pragmatisme lorsqu'il s'agit de permettre aux administrations de collecter des informations sur les contribuables qui se livrent à des opérations internationales. En premier lieu, la majorité des États membres de l'ASEAN a conclu, dès 2014⁵⁷, un accord intergouvernemental avec les États-Unis d'Amérique dans le cadre de la législation FATCA⁵⁸ – consacrant l'extraterritorialité de la loi fiscale américaine notamment en Asie⁵⁹ – en permettant à l'*Internal Revenue Service* (IRS) d'obtenir, des banques étrangères, les informations financières de tous les citoyens américains et personnes ayant un lien avec les EU⁶⁰. S'agissant du programme *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) sous l'égide de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dont l'objectif est de mettre en œuvre quinze actions afin de prévenir l'évasion et la fraude fiscales internationales, il est significatif de constater que la plupart des juridictions membres de

l'ASEAN ont rejoint le cadre inclusif⁶¹ – comprenant une centaine de juridictions – afin « d'œuvrer, sur un pied d'égalité, à la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS »⁶². En droit interne, des évolutions déterminantes récemment adoptées doivent être soulignées : la législation sur les prix de transfert vient d'être introduite au Cambodge qui rejoint ainsi les autres juridictions de l'ASEAN – plus particulièrement le Vietnam, la Thaïlande, la Malaisie, l'Indonésie, Singapour et les Philippines – quant à l'existence d'un cadre légalement formalisé. Jusqu'à la publication du *Prakas* n° 986 du 10 octobre 2017, il n'existait qu'une disposition générale issue de la *Law on Taxation* (LOT)⁶³ permettant à l'administration fiscale de remettre en cause les transactions en cas de déséquilibre manifeste⁶⁴. L'ouverture et le développement croissant des investissements étrangers au Cambodge ont accéléré la sensible évolution de la législation encadrant les pouvoirs de l'administration quant aux prix de transfert. Une incertitude subsiste toutefois quant à la bonne application de cette législation qui repose nécessairement sur la documentation des transactions internationales entre entreprises liées : l'expérience de certaines juridictions de l'ASEAN tend à démontrer que les objectifs de collecte de l'impôt assignés aux fonctionnaires les inciteraient à écarter la documentation produite par les entreprises dans le cadre de transactions avec leurs sociétés mères ou filiales étrangères. On ne saurait mieux illustrer le syllogisme régressif⁶⁵ qui animerait les administrations où le rendement budgétaire pourrait prévaloir sur les justifications apportées par les contribuables. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales peut également prendre un tour créatif : constatant que des expatriés avaient malencontreusement « oublié » de déclarer leurs revenus ou bien

56. Lorsque l'Indonésie a voulu renchérir le coût des carburants dans les années 2000, l'État indonésien a été confronté à des conflits menés par des groupes sociaux dont les revendications étaient bien plus prosaïques que la sauvegarde de l'environnement.

57. Singapour, Thaïlande, Indonésie, Malaisie (30 juin 2014) ; Philippines et Cambodge (30 novembre 2014) ; Vietnam (7 juillet 2016).

58. Foreign Account Tax Compliance Act.

59. T. LAMBERT, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations », in C. DE LA MARDIÈRE (dir.), *La répression fiscale*, Actes du colloque organisé le 13 juin 2014 par le CNAM (LIRSA-EFAB), *Droit fiscal*, 2014, comm. 697.

60. Par exemple, une personne titulaire de la Carte verte.

61. Indonésie, Malaisie, Singapour, Cambodge, Thaïlande, Brunei Darussalam, Vietnam.

62. OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS – Rapport d'étape juillet 2016 – juin 2017*, 2017, p. 6.

63. La *Law on taxation* (LOT) a été amendée à plusieurs reprises, notamment en 2016 concernant l'article 4 Tax regimes.

64. « *In the case of two or more enterprises, whether incorporated or organized in or outside of the Kingdom of Cambodia, which are under common ownership, the tax administration may as may be necessary distribute, gross income, deductions, or other benefits among such enterprises and their owners in order to prevent the avoidance or evasion of taxes or to clearly reflect the income of such enterprises, or their owners. For purposes of this article, two or more enterprises are under common ownership if a person owns 20 percent or more in the value or the equity interests of each enterprise* » (Article 18 : Allocation of income and deductions among taxpayers).

65. On entend par le terme « syllogisme régressif » le recours à un syllogisme inversé qui revient à « poser le syllogisme qui justifiera la solution prédéterminée » (J. GHESTIN, G. GOUBEAUX et M. FABRE-MAGNAN, in J. GHESTIN (dir.), *Introduction générale*, 4^e éd., coll. *Traité de droit civil*, LGDJ, 1994, p. 43 ; F. DAL VECCHIO, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, coll. *Finances publiques*, L'Harmattan, 2014, p. 86, p. 211, p. 239.

les avaient minorés – situation que l'on rencontre couramment en Thaïlande sous couvert d'un visa retraité⁶⁶ ou étudiant –, la Malaisie ambitionne de recouvrer les cinquante millions de dollars d'arriérés d'impôt sur le revenu qui auraient dû être collectés depuis 2012. Étant liée par soixante-quinze conventions fiscales, la Malaisie a actionné en premier lieu la clause d'assistance administrative auprès des autres États contractants. Puis, les autorités publiques en ont tiré les conséquences en développant une collaboration étroite avec les services de l'immigration, afin de supprimer les visas d'entrée et de sortie des expatriés indéliçats, et en appliquant, à compter du 1^{er} janvier 2018, une pénalité de 100 %. Cet exemple radical quant à ses effets sera peut-être suivi par les autres États de la région qui doivent faire face à une fraude stimulée par l'utilisation d'Internet : l'extrême facilité de constitution de personnes morales à l'étranger peut être encouragée par une législation interdisant aux étrangers d'être majoritaires au capital d'une société de droit local. Afin de contourner ce particularisme du droit des sociétés thaïlandais – qui ne concerne pas les citoyens américains, sauf exceptions⁶⁷, et dont la pratique révèle des stratégies de contournement⁶⁸ – de nombreux étrangers résidant en Thaïlande ont constitué des sociétés à Singapour ou à Hong-Kong dont le siège de direction effective⁶⁹ – inévitablement occulte et non déclaré – est *de facto* à Bangkok. Certaines de ces entreprises n'hésitent d'ailleurs pas à mettre en avant leur engagement dans l'économie solidaire dans plusieurs États de la région, ce qui ne laisse pas de surprendre en l'absence de conformité avec la loi fiscale. Toutefois, si des contribuables expatriés ont fait le choix de prendre des libertés avec leur juridiction d'accueil tout autant qu'avec leur juridiction d'origine, la juris-

prudence témoigne d'indiscutables échanges entre l'administration fiscale française et ses homologues de l'ASEAN⁷⁰ afin de les confondre : les temps changent assurément.

B. Défis quant à la rénovation et l'application du droit conventionnel

L'état du réseau conventionnel des États membres de l'ASEAN est caractérisé par son hétérogénéité et parfois même par son ancienneté avec les juridictions fiscales les plus avancées économiquement. En premier lieu, alors que plusieurs États membres de l'ASEAN – tels que Singapour, la Thaïlande, l'Indonésie et la Malaisie – ont développé, de longue date, un réseau dense, d'autres États membres se singularisent par l'étroitesse de leur réseau conventionnel : c'est ainsi que la Birmanie n'a conclu que huit conventions fiscales notamment avec l'Inde, la Grande-Bretagne et la Corée du Sud. Il en est de même du Laos qui n'a signé que quatorze conventions⁷¹ dont deux avec des États membres de l'OCDE : le Luxembourg et la Corée du Sud. Le Cambodge, dernier État membre de l'ASEAN à n'avoir signé aucune convention fiscale bilatérale jusqu'au 20 mai 2016, a conclu sa première convention fiscale avec Singapour⁷² et a étendu son réseau depuis lors avec la Chine⁷³, Brunei Darussalam⁷⁴, la Thaïlande⁷⁵, le Vietnam⁷⁶. D'autres conventions fiscales seraient en cours de négociation avec Hong-Kong, la Malaisie, les Philippines, la Corée du Sud et le Japon⁷⁷. On remarquera qu'en l'espace de deux ans, aucun État membre de l'OCDE⁷⁸ n'a signé de

66. Les titulaires d'un visa retraité opèrent une confusion entre l'interdiction d'exercer une activité rémunérée en Thaïlande et l'obligation de déclarer leurs revenus, notamment passifs, à l'administration fiscale thaïlandaise.

67. Le droit thaïlandais interdit aux étrangers d'être majoritaires dans les sociétés thaïlandaises (Foreign Business Act, BE 2542, 1999). Seuls les Américains bénéficient d'une réglementation dérogatoire par rapport au droit commun thaïlandais (Treaty of Amity, May 29, 1966), à l'exception de certaines activités réservées aux Thaïlandais, même si l'Union européenne souhaiterait y mettre un terme (« Les discussions avec la Thaïlande ne sont pour leur part qu'embryonnaires mais le chapitre relatif à l'investissement devrait être au cœur des débats, l'UE souhaitant à cet égard mettre fin aux discriminations entre les entreprises européennes et américaines quant au niveau de détention du capital de leurs filiales en Thaïlande » [P. LACOUR, « Les enjeux des accords de libre-échange des pays de l'ASEAN », Ambassade de France à Singapour – Service économique régional de Singapour, 20 janvier 2014]).

68. N. NAWATRAKULPISUT, « Le contrôle des sociétés thaïlandaises par les investisseurs étrangers : la fiction de la "société thaïlandaise", ses ombres et ses dérivés », *Revue de la recherche juridique – Droit prospectif*, 3-2013, p. 1473.

69. Notamment : Conseil d'État, 7 mars 2016, n° 371435.

70. Pour plusieurs exemples avec la Thaïlande : TA Poitiers, 7 février 2017, n° 1402856, *Droit fiscal*, 2017, comm. 286; avec Singapour où la demande d'assistance administrative présentée par la France a déclenché un contrôle fiscal dans la Cité-État : CAA Lyon, 5^e chambre, 29 décembre 2011, n° 06LY00176.

71. Birmanie, Brunei Darussalam, Chine, Corée du Nord, Corée du Sud, Luxembourg, Malaisie, Singapour, Thaïlande, Vietnam, Indonésie. Les conventions fiscales avec la Russie, Biélorussie et le Koweït ne sont pas entrées en vigueur à la date de rédaction de la présente recherche.

72. 20 mai 2016.

73. 13 octobre 2016.

74. 27 juillet 2017.

75. 7 septembre 2017.

76. 31 mars 2018.

77. Hor Kimsay, Cambodia, Vietnam ink double taxation agreement, Phnom Penh Post, 4 avril 2018.

78. S'agissant de la position française exprimée par le ministère de l'Économie et des Finances : « La communauté d'affaires et les particuliers français résidant et travaillant au Cambodge sont désireux de voir la France établir avec ce pays une convention fiscale bilatérale visant à empêcher la double imposition. Des négociations sont-elles en cours? Sont-elles programmées dans un plus ou moins proche avenir? Après avoir pris l'attache du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, il apparaît qu'aucune négociation n'est actuellement en cours avec le Cambodge concernant la conclusion d'une convention fiscale bilatérale. Par ailleurs, la Direction de la législation fiscale n'envisage pas d'engager, dans l'immédiat, une

convention fiscale avec le Royaume du Cambodge qui est essentiellement tourné vers les autres États – voire puissances – asiatiques dont les investissements sont significatifs dans ce pays, témoignant ainsi de la vive concurrence entre ces différentes nations⁷⁹ dans l'ASEAN. En revanche, les conventions fiscales les plus anciennes conclues entre les États industrialisés et les États membres de l'ASEAN les plus avancés, telles que la convention entre la France et la Thaïlande du 27 décembre 1974, mériteraient sans doute un renouvellement du fait notamment de l'essor du commerce électronique : dans ce cadre, seule la Cité-État a récemment signé une nouvelle convention avec la France le 15 janvier 2015 remplaçant l'ancienne convention du 9 septembre 1974. Cependant, les nombreuses conventions fiscales actuellement en vigueur⁸⁰ ne permettent pas une renégociation de chacune d'entre elles dans un délai raisonnable : les travaux de l'OCDE, visant à mettre en œuvre quinze actions afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (BEPS), ont entraîné la proposition d'une convention multilatérale⁸¹ dont la signature permet aux États de placer tout ou partie de leur réseau conventionnel dans le champ d'application de cet instrument et de déclarer leurs choix concernant des stipulations alternatives et facultatives⁸². Entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2018 à la suite du dépôt du cinquième instrument de ratification, quelques États

précurseurs membres de l'ASEAN⁸³ ont signé cette convention multilatérale parmi lesquels l'Indonésie⁸⁴, la Malaisie⁸⁵ et Singapour⁸⁶ : ils seront sans nul doute suivis par d'autres juridictions de la région dans le futur. S'agissant plus spécifiquement des avantages conventionnels tenant notamment aux limitations des taux de retenue à la source qui frappent les intérêts, les dividendes et les redevances, leur revendication requiert la justification de la résidence fiscale du contribuable ; ce principe de démonstration à la charge du contribuable ayant été largement adopté par les juridictions de la région⁸⁷. Toutefois, la demande des contribuables peut se heurter à une législation locale, voire une pratique, visant à restreindre significativement la portée de la convention au nom de la souveraineté de l'État contractant – notion sensible dans certaines juridictions de la région – par exemple en refusant de certifier et de signer l'attestation de résidence⁸⁸ figurant sur un formulaire émanant de l'administration fiscale française et destinée à son homologue étrangère. Il n'est par conséquent pas anecdotique de constater que des administrations s'écartent volontairement des stipulations conventionnelles pour appliquer uniquement le droit interne, ce qui est un moyen de remettre en cause une convention considérée comme trop ancienne et inadaptée ou dont la pratique aurait révélé un déséquilibre entre les parties contractantes. Des contestations quant à la revendication des avantages conventionnels étaient inévitables : d'une part, pour les contribuables destinataires des revenus considérés car leurs administrations fiscales ont refusé l'octroi d'un crédit d'impôt à la suite de ce qui a été perçu comme une erreur d'interprétation de la convention par leurs homologues et une volonté de ne pas en faire supporter les conséquences pour les finances publiques de l'État de résidence ; d'autre part, certaines entreprises – notamment au Vietnam⁸⁹ – sont alors amenées à modifier leur pratique en versant, dans un premier temps, la retenue à la source au taux de droit interne puis en introduisant une réclamation dans le délai de prescription ap-

négociation de convention fiscale avec ce pays. Plus généralement, n'a été recensée aucune préoccupation éventuelle de la communauté française en la matière. Peu de nos ressortissants sont soumis à une imposition en France, à l'exception des taxes foncières et d'habitation et seules les entreprises de taille conséquente paient un impôt au Cambodge. Enfin, il convient de signaler que le Cambodge n'a signé à ce jour [avant le 20 mai 2016] aucune convention fiscale avec ses partenaires économiques, ce qui ne place pas nos ressortissants dans une situation plus défavorable que les ressortissants des autres États de l'Union européenne ou de l'OCDE» (Assemblée des Français de l'Étranger, question écrite n° 16 de Monsieur Francis Nizet, 16^e session plénière, mars 2012, p. 25).

79. Voir pour un éclairage concernant la rivalité entre les différents États investisseurs dans l'ASEAN : A. LEVEAU, « L'essor du tigre – Les ambitions sud-coréennes en Asie du Sud-Est », in A. LEVEAU et B. DE TRÉGLODÉ (dir.), *L'Asie du Sud-Est 2011*, coll. L'Asie du Sud-Est, Irasec – Les Indes Savantes, 2011, p. 55 ; J.-R. CHAPONNIÈRE, « L'ASEAN entre le Japon et la Chine », in J. JAMMES et F. ROBINNE (dir.), *L'Asie du Sud-Est 2014*, coll. L'Asie du Sud-Est, Irasec – Les Indes Savantes, 2014, p. 17 ; J.-R. CHAPONNIÈRE, « Stratégie coréenne dans l'ASEAN : éviter le Japon », in A. PESSES et F. ROBINNE (dir.), *L'Asie du Sud-Est 2015*, coll. L'Asie du Sud-Est, Irasec – Les Indes Savantes, 2015, p. 65.

80. Le chiffre de 3 000 conventions fiscales bilatérales est régulièrement avancé.

81. Action 15 : Mandat pour l'élaboration d'un instrument multilatéral sur les mesures relatives aux conventions fiscales visant à lutter contre le BEPS.

82. C. SILBERZTEIN, B. GRANEL, J.-B. TRISTRAM, « La convention multilatérale de l'OCDE : vous ne lirez plus les conventions fiscales comme avant ! », *Droit fiscal*, 2017, ét. 475, plus particulièrement § 8 et § 9.

83. En dehors de l'ASEAN et à l'échelle de la région Asie-Océanie, la Chine, le Japon, la Corée du Sud, l'Australie et la Nouvelle-Zélande ont signé l'instrument multilatéral lors de la cérémonie de signature organisée à Paris le 7 juin 2017.

84. 7 juin 2017.

85. 24 janvier 2018.

86. 7 juin 2017.

87. En Birmanie (notification 51/2017 en vigueur depuis le 1^{er} avril 2017), en Thaïlande, à Singapour, en Malaisie, aux Philippines, au Cambodge, au Vietnam, en Indonésie (PER-08, en vigueur à compter du 12 mai 2017).

88. Formulaire n° 5000-SD rédigé notamment en anglais.

89. EuroCham Vietnam, *White Book Trade & Investment issues and recommandations*, 10^e éd., 2018, p. 104.

puyée de documents qui seront instruits par les autorités fiscales compétentes. Des difficultés de premier ordre apparaissent pareillement quant à la résolution par voie conventionnelle⁹⁰ des litiges en droit fiscal international entre les contribuables et les adminis-

trations lorsque la législation locale s'y oppose au nom, à nouveau, du respect de la souveraineté de l'État membre de l'ASEAN partie à la convention ; souveraineté assurément bien ombrageuse.

90. « 3^e exemple : le différend n'est pas réglé en raison d'une contradiction entre la convention fiscale et la législation locale. Les procédures amiables dans les pays émergents sont soit difficilement mises en œuvre (Brésil, Chine), soit carrément impossibles (Asie du Sud-Est). Il y a une approche différente du *fair profit* entre l'OCDE et les pays émergents. Certains pensent qu'ils perdent leur souveraineté en discutant avec une administration étrangère. Il y a également des problèmes de législation locale. Quand bien même les outils conventionnels sont prévus, les législations locales sont quelquefois en contradiction avec les textes signés. Cette situation met une entreprise en situation extrêmement inconfortable car la résolution des litiges est difficile voire impossible. Prenons l'exemple d'un conflit entre la convention et le droit local thaïlandais. En 2015, les autorités compétentes malaises et thaïlandaises concluent un accord au titre de l'année 2006. Les autorités thaïlandaises acceptent l'ajustement. Le redressement est accordé à la Malaisie. Mais en 2010, date du remboursement par la Thaïlande, celui-ci s'avère impossible. En effet, selon la législation Thaïlandaise, on ne peut rembourser un impôt que dans un délai de trois ans à compter du dépôt de la déclaration. Or celle-ci datait de 2006. La double imposition était donc effacée sur le papier mais pas dans les faits » (B. GIBERT et P. MÉDARD, « La résolution des conflits : les procédures amiables et l'arbitrage », in G. BLANLUET (dir.), *Où va la fiscalité internationale?*, Actes du XXX^e colloque du CEFEP, tenu le 29 juin 2017, *Droit fiscal*, 2017, comm. 473.