

SOLIDARITÉ ET POLITIQUES FISCALES*

I - L'INTRODUCTION DE CHARGES FISCALES COMME MOYEN DE FINANCEMENT DE POLITIQUES SOCIALES OU DE PROTECTION

1.1 Quels sont les principes sur lesquels le système fiscal est basé dans votre pays ? Existe-t-il des références spécifiques à la solidarité comme principe primordial et inspirateur du système fiscal ? Dans quelle mesure les autres des principes généraux du droit fiscal reposent-ils sur la solidarité ?

Le système fiscal colombien repose sur des principes constitutionnels spécifiques à la science du Trésor public qui ont acquis une charte de citoyenneté dans la Constitution, tels que l'équité, la non-rétroactivité, la progressivité et l'efficacité (article 95-9, 338 et 363). De même, les principes fiscaux constitutionnels (normes reconnues dans le texte constitutionnel) ont une incidence dans le domaine du droit fiscal, telles que l'égalité, le respect de la procédure, la bonne foi, la double instance, etc.¹

Cependant, tout système fiscal doit avoir tendance à être juste et équitable (article 95-9 constitutionnel), disposition qui peut être précisé de deux points de vue: (i) à partir du principe d'équivalence, en tenant compte l'avantage reçu pour les services rendus par l'État (théorie des avantages) afin de déterminer la charge fiscale supportée par l'administrateur (cas des contributions et des frais), ou (ii) en utilisant le principe de solidarité, et en employant la capacité fiscale comme critère de répartition de la charge fiscale (capacité de payer) sans tenir compte des dépenses engagées par l'entité publique (cas des impôts)².

En ce sens, la solidarité répond à la question de savoir: pourquoi payer une contribution?³ ce principe étant à la base des recettes publiques⁴. D'autre part, la capacité économique résout la question de savoir quelle proportion devrait être payée? Comportant la mesure des impôts.

1.2 Existe-t-il dans votre pays un impôt/charge fiscal(e) spécifiquement créé(e) sur la base de la solidarité ? A-t-il/elle été introduit(e) comme réponse à une crise ou en vue de financer des politiques sociales déterminées ? Dans le cas d'une réponse positive, quelle est ou a été la réponse sociale à l'adoption de ce type de mesures ?

* Rapport préparé par le Département de Droit fiscal de l'Université Externado de Colombia. Traduction Oswaldo Perez, Université Externado de Colombia.

¹ A propos de la différence entre principes fiscaux constitutionnels et les principes constitutionnels fiscaux voir GONZALEZ GARCIA, E. *Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad*, Vol. 2, "Le principe d'égalité dans la Constitution espagnole: XI Jornadas de Estudio", pp. 1385-1412 (1991).

² Ces théories ont été formulées par Adam Smith dans son ouvrage *La Riqueza de las Naciones*, 1776.

³ Voir JARAMILLO, E. *Tratado de ciencia de la hacienda pública*, 2^a éd., Bogotá: Minerva (1930).

⁴ Le tribut, en tant que genre, est divisé en trois espèces: les impôts, les taxes et les contributions.

Les impôts en Colombie sont créés sur la base de la solidarité en tant que principe alors que les taxes et les contributions trouvent leur raison d'être dans le principe d'équivalence. Il est nécessaire de préciser que certaines contributions, considérées indépendamment, répondent mieux que d'autres aux principes d'équité exigés par la Constitution, comme c'est le cas pour les impôts directs (v. gr. l'impôt sur le revenu) qui tient compte de la capacité du contribuable.

En revanche, les taxes indirectes - telles que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) - ne sont pas conformes au principe d'équité dans sa considération isolée, malgré les efforts du législateur pour y respecter en établissant des taux différenciés ou en considérant certains biens et / ou services exonérés et / ou exclus de l'impôt. La Cour constitutionnelle, dans son arrêt C-643 de 2002, a jugé que « l'équité, l'efficacité et la progressivité fiscales s'appliquent au système dans son ensemble et dans son contexte, et non à un impôt spécifique ». En ce sens, une charge considérée *a priori* inéquitable devrait être considérée par rapport au système afin de déterminer sa constitutionnalité.

En ce qui concerne les charges fiscales créées en réponse à une crise ou au financement de politiques sociales spécifiques, il est important de préciser que la plupart des mesures fiscales répondent aux besoins budgétaires ou extrabudgétaires du pays. Cette circonstance peut résulter en raison des facultés données au Président de la République en vertu de l'état d'exception, (prévu aux articles 212 à 215 de la Constitution et à la loi 137 de 1994), ou de l'exercice du pouvoir législatif du Congrès de la République.

Dans le premier cas, le Président peut dicter des mesures de nature fiscale tendant à résoudre la crise qui a conduit à la déclaration de l'état d'urgence: (i) la guerre (ii) la commotion intérieure ou (iii) l'urgence économique, sociale et écologique. Autrement dit, le gouvernement peut exercer, à titre exceptionnel, la prérogative d'imposition en créant, en modifiant ou en éliminant des obligations fiscales.

TABLE 1. MESURES FISCALES DANS LES ÉTATS D'EXCEPTION

No.	CONSTITUTION 1991	LOI STATUTAIRE 137 DE 1994
1	<i>Guerre (article 212)</i>	<i>Guerre</i> Ne parle pas des impôts, mais c'est compris
2	<i>Commotion interne (article 213)</i> 90 jours extensibles pour 2 périodes. Les décrets législatifs cessent d'être en vigueur au moment du retour à l'ordre, ce délai pouvant être prolongé de 90 jours.	<i>Commotion interne (article 38. lit. 1)</i> Permettant imposer des contributions fiscales ou parafiscales pour un terme ou pendant la commotion
3	<i>Urgence économique, sociale et / ou écologique (article 215)</i> Périodes de 30 jours, maximum 90 jours, permettant d'établir des nouvelles contributions ou de modifier celles existantes. Les mesures cessent de s'appliquer à la fin de l'exercice suivant, à moins que le Congrès ne les adopte	<i>Urgence économique, sociale et / ou écologique (paragraphe 47)</i> Pouvant établir des nouvelles contributions ou modifier celles existantes. Elles cesseront d'être en vigueur à la fin de l'exercice suivant, à moins que le Congrès ne les adopte selon la procédure ordinaire.

	selon la procédure ordinaire.	
--	-------------------------------	--

Depuis la Constitution de 1991, l'exécutif a eu recours à ces pouvoirs à plusieurs reprises, allant parfois jusqu'à adopter des mesures de nature fiscale pour parer à la crise, comme résumé ci-après:

TABLA 2. MESURES FISCALES ADOPTÉES ENVERTU DES ÉTATS D'EXCEPTION

NO.	ANNÉE	PRESIDENT	ETAT D'EXCEPTION	DECRET	DECRET CREANT L'IMPOT	ARRET DE LA COUR	IMPOT
1	1992	César Gaviria	Commotion interne	Décret 1793 de 1992	Décret 2009 de 1992	C-083/93	Contribution imposant les travaux publics d'un cinq pour cent (5%) de la valeur totale du contrat.
2	1998	Andrés Pastrana	Urgence économique, sociale et écologique	Décret 2330 de 1998	Décret 2331 de 1998	C-136/99	Contribution sur les transactions financières de 2/1000 afin de préserver la stabilité et la solvabilité du système financier.
3	2002	Álvaro Uribe	Commotion interne	Décret 1837 de 2002	Décret 1838 de 2002	C-876/02	Fiscalité destinée à préserver la sécurité démocratique, qui imposait les capitaux au 31 août 2002.
4	2010	Juan Manuel Santos	Urgence économique, sociale et écologique	Décret 4580 de 2010	Décret 4825 de 2010	C-243/11	Taxe sur les capitaux égaux ou supérieurs à un milliard de pesos.
5	2015	Juan Manuel Santos	Urgence économique, sociale et écologique	Décret 1770 de 2015	Décret 1818 de 2015	C-701/15	Exonération transitoire de la TVA (sans droit au remboursement et / ou indemnisation) sur les biens et services fournis dans les municipalités touchées par la crise
					Décret 1820		C-723/15

					de 2015		pour l'enregistrement commercial, et exclusion du recouvrement de la contribution parafiscale pour la promotion du tourisme, dans les zones touchées du pays
6	2017	Juan Manuel Santos	Urgence économique, sociale et écologique	Décret 601 de 2017	Décret 731 de 2017	C-517/17	Exonération transitoire de la TVA (sans droit à la restitution et / ou à la compensation des marchandises) dans la commune de Mocoa. Exemption de l'impôt retenu à la source pour les contribuables domiciliés préalablement dans la commune.

Il convient d'ajouter que certaines mesures adoptées dans le cadre des états d'exception ont été adoptées ensuite par le législateur, telles que la contribution sur les mouvements financiers, du FMV ou de 4/1000 (loi 633 de 2000), ou l'impôt sur le patrimoine (loi 863 de 2003). Ces contributions ont été étendues avec le temps, bien qu'en principe leur adoption ait été limitée.

De même, en raison des limites de la dette publique établies par la règle budgétaire intégrée dans le système financier colombien (loi 1473 de 2011) l'État a dû recourir à d'autres sources de financement différents à l'endettement, notamment les impôts, ce qui explique pourquoi les réformes fiscales sont fréquentes en Colombie.

Ainsi, depuis la promulgation de la loi 1473 de 2011, la Colombie a entrepris quatre réformes fiscales: (i) loi 1607 de 2012, (ii) loi 1739 de 2014, (iii) loi 1819 de 2016 et (iv) loi 1943 de 2018. Ces dispositifs ont été adoptés en raison de la nécessité de recouvrement, mais le gouvernement a proposé à plusieurs reprises de les modifier de manière « structurelle », en fonction du principe d'équité fiscale et de la compétitivité⁵.

Pour sa part, l'opinion publique n'a pas bien pris les mesures décrites: la création d'impôts transitoires constamment renouvelés jusqu'à ce qu'ils deviennent, dans la pratique, indéfinis; l'adoption tous les deux ans d'une nouvelle réforme fiscale modifiant les règles du jeu pour les contribuables; un système fiscal complexe qui empêche les contribuables de prendre des décisions fondées sur des dispositions claires et cohérentes, etc.

⁵ Cfr. le rapport final de la Commission d'études sur l'équité et la compétitivité fiscale (2015).

Bref, la société en générale n'aime pas la manière dont le gouvernement gère sa politique fiscale, la considérant comme l'une des sources les plus importants d'incertitude juridique; d'autant plus que le système s'avère insuffisant pour obtenir des meilleurs taux de l'équité (l'indice de Gini avant et après impôts ne change guère : 0,50).

1.3 La question du genre est-elle prise en considération par votre système fiscal ? Existe-il des mesures précises introduites à cet égard ?

Le système fiscal colombien ne prend pas en compte la question du genre. Ainsi, ils n'existent pas d'études approfondies sur cette question⁶; cependant, ils existent des organisations à but non lucratif qui prennent en compte dans leurs études les questions de genre dans les normes fiscales⁷.

À cet égard, la Cour constitutionnelle colombienne a joué un rôle catalyseur dans le monde juridique en ce qui concerne les décisions relatives aux recours en inconstitutionnalité des mesures fiscales: dans un arrêt C-117 de 2018, la Cour a examiné l'article 468-1 du statut fiscal (ET), qui imposait avec un 5% la TVA, le prix des serviettes hygiéniques et des tampons (produits taxés à 16% sous la loi 1819 de 2016). La Cour a déclaré ce dispositif contraire à la Constitution et a décidé que ces produits, dont l'usage est exclusif du genre féminin, devraient être exonérés de la TVA, en les considérant « produits irremplaçables ».

II - MESURES NATIONALES ET INTERNATIONALES AYANT COMME BUT LA PROTECTION DE LA SOLIDARITÉ A TRAVERS DE LA FISCALITÉ

2.1.1 Dans votre pays, existe-t-il des règles pour éviter la fraude et l'évasion fiscale ? Pourriez-vous identifier les plus significatives ?

Dans le système juridique colombien, plusieurs dispositifs visent à combattre les cas de fraude et d'évasion fiscale, allant de mesures cherchant à renforcer l'administration fiscale et ses pouvoirs de contrôle jusqu'à l'établissement de règles générales et spécifiques pour traiter les cas d'abus.

En ce sens, les dispositions les plus importantes se trouvent dans les normes contre l'évasion fiscale adoptées récemment : la loi 1607 de 2012 a introduit dans le système fiscal une règle de sous-capitalisation (article 118-1 HE) et une règle générale anti-abus (article 869 ET) ; la loi 1819 de 2016 a adopté un régime d'entités étrangères contrôlées -ECE- (septième livre ET), ainsi que des modifications au dispositif de 2016 et une nouvelle règle contre l'utilisation abusive d'organisations à but non lucratif (article 364-1 ET).

⁶ A ce propos voir GROWN & VALODIA (éd.), *Taxation and gender equity A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries*, Routledge (2010); STOTSKY, J., *Gender Bias in Tax Systems*, *Tax Notes International*, 9 Juin, pp. 1913–23 (1997), y ELSON, D. *Male Bias in the Development Process*, Manchester, Manchester University Press (1995).

⁷ Parmi les institutions à but non lucratif qui se consacrent à l'étude de ces problèmes, on peut citer les rôles de *DeJusticia* et de *Justicia Tributaria*.

Ces règles supposent, comme l'affirme HENSEL⁸, des rectifications à apporter aux actions illégitimes de contribuables cherchant à réduire leur charge fiscale, soit en contournant une loi, soit en appliquant une norme qui établit un avantage dont, en principe, il n'est pas bénéficiaire.

S'agissant de la clause générale anti-contournement, il convient d'ajouter qu'elle permet à l'administration fiscale de requalifier toute opération constituant un abus en matière fiscale et, par conséquent, d'annuler ses effets. En ce sens, l'Administration fiscale peut adopter les actes administratifs fixant et éliminant des taxes, des intérêts et des pénalités.

Une opération constitue un abus en matière fiscale lorsqu'elle implique la mise en œuvre d'un acte frauduleux ou d'activités juridiques sans but ou intention économique et / ou commerciale apparente ou destinées à obtenir des avantages fiscaux. On comprendra qu'un acte juridique, ou une entreprise, a un caractère « artificiel », et n'a donc aucun objet économique et / ou commercial, lorsqu'il est démontré que: 1. L'acte ou l'activité juridique est exécuté de manière telle qu'économique ou commercialement n'est pas raisonnable; 2. L'acte juridique ou l'entreprise génère un avantage fiscal élevé qui n'est pas reflété dans les risques économiques ou commerciaux assumés par le contribuable; 3. L'acte juridique, formellement correct, est apparent lorsque son contenu cache la véritable volonté des parties.

2.1.2 Au-delà des règles anti-fraude, votre pays a-t-il aussi introduit des mesures pour éviter l'érosion des assiettes d'imposition ou la délocalisation des bénéfices soit dans le plan des revenus locaux soit au niveau des échanges internationaux ? (*i.e.* inefficacité des schémas hybrides, doubles amortissements) ?

Outre les mesures de lutte contre la fraude fiscale, d'autres dispositifs visent à prévenir l'érosion du revenu imposable ou la délocalisation des bénéfices. En ce sens, ces normes ne supposent pas des faits générateurs de substitution, mais des dispositions (par application, interprétation et qualification), portant sur le comportement illégitime des contribuables. Des exemples de ces normes se trouvent dans la détermination du revenu brut provenant de la vente d'actifs (article 90 ET) ou des dépenses à l'étranger (article 122 ET), la fixation du prix de transfert et la définition de pays « non coopérants » ayant peu ou pas des taxes et des régimes fiscaux préférentiels (article 260-1 et ss ET), ou, enfin, l'adoption des normes sur les sociétés contrôlées depuis l'étranger (article 882 et ss ET).

Toutefois, la Colombie ne dispose pas de règles concernant l'inefficacité des systèmes hybrides ou contre le double amortissement, comme recommandé par l'OCDE⁹ dans son rapport.

2.1.3 Votre pays fait-il partie du MLI (« Multilatéral Instrument ») développé et promu par l'OCDE dans le but d'introduire les mesures BEPS dans le réseau des Conventions de double Imposition ? Dans le cas d'une réponse positive, merci d'identifier les positions adoptées sur les questions relatives aux mesures anti-abus.

La Colombie a signé, le 7 juin 2017, l'Instrument multilatéral (MLI) pour la mise en œuvre de mesures visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS

⁸ HENSEL, A. *Derecho Tributario*, Rosario: Nova Tesis (2004).

⁹ OCDE, action 2 Plan d'action BEPS (2015).

dans son acronyme anglais) dans l'ensemble d'accords visant à éviter la double imposition (CDI). En effet, la Colombie inclut dans le champ de cet instrument les traités conclus avec le Canada, le Chili, la République tchèque, l'Espagne, la France, l'Inde, la Corée du Sud, le Mexique, le Portugal et la Suisse.

La troisième partie (articles 6, 7, 8, 9, 10, 11) et la quatrième (articles 12, 13, 14 et 15) de ce dispositif font référence à l'abus de traités et du domicile permanent, respectivement. S'agissant des accords suscrits par la Colombie, la position du pays inclut les modifications apportées par la norme minimale du plan BEPS, notamment les mesures visant à prévenir l'utilisation abusive des traités, par le biais d'une modification du contenu, ses préambules ou l'inclusion de clauses générales et / ou spécifiques anti-contournement (articles 6 et 7). Les positions de la Colombie dépendent du contenu de chaque CDI souscrit. (Voir annexe).

2.1.4 Existe-il dans votre pays des obligations d'information destinées à contrer l'occultation des opérations ou des patrimoines et, par conséquent, lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ? Votre législation fiscale prévoit-elle des pénalisations ou des régimes moins favorables pour les opérations réalisées avec des anciennement nommés paradis fiscaux, c'est-à-dire, avec de territoires non-collaboratifs ?

Plusieurs scandales de dissimulation de capitaux au niveau international¹⁰ ont conduit à la création et au renforcement de mécanismes d'échange d'informations à des fins fiscales. Ces nouvelles normes ont permis à d'autres pays de participer à la dynamique de transparence fiscale préconisée par l'OCDE car c'est l'un des facteurs déterminants pour considérer un pays comme « non coopératif » (« paradis fiscal » sous l'ancienne dénomination).

En ce sens, en 2010, les États-Unis ont adopté la loi FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), obligeant les institutions financières du monde entier à partager des informations sur ses clients, sous peine de sanctions. Cette loi américaine a motivé l'adoption de la norme *Common Reporting Standard* (CRS), portant l'échange d'informations, similaire à celle de l'OCDE.

L'échange automatique d'informations selon la modalité FATCA ou CRS nécessite un instrument international le rendant viable : dans le premier cas, il est nécessaire un accord d'échange d'informations fiscales (TIEA) et un accord intergouvernemental entre les autorités fiscales (IGA pour son acronyme en anglais) ; dans le second scénario, l'échange est réalisé sur la base de la Convention multilatérale relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (CAAMMF), dont la Colombie est signataire, et le CRS requiert un accord séparé (CAA) entre les autorités qui le composent (qui peut être bilatéral ou multilatéral, même si l'échange a toujours lieu de manière bilatérale).

¹⁰ L'UBS Bank of Switzerland est l'un des cas les plus controversés. En 2008, l'administration fiscale allemande a acheté des informations obtenues illégalement concernant les comptes de ses clients. Le vendeur était un employé de la banque LGT au Liechtenstein. L'Allemagne a communiqué ces informations à plusieurs pays, dont les États-Unis, qui ont lancé plusieurs audits contre des contribuables titulaires d'un compte bancaire dans l'institution financière suisse. À côté de ce cas, il y a celui de la liste Falciani et celui des institutions financières suisses Wegelin et Credit Suisse AG. Ver BYRNES & MUNRO, *Background and Current Status of FATCA*, Legal Studies Research Paper Series, I. 17-31, pp.1-131 (2017).

De même, en matière d'échange d'informations, depuis la loi 1607 de 2012, des réformes ont été apportées pour adapter le cadre réglementaire interne aux exigences internationales en la matière (article 634-4 ET), également la loi 1819 de 2016 a fixé des modifications dans le statut fiscal sur la diligence raisonnable que les institutions financières doivent suivre pour communiquer des informations.

En plus, divers régimes ont été testés afin de régulariser les actifs omis et / ou les passifs inexistants (lois 863/03, 1607/12, 1739/14 et 1943/18). Ainsi, la loi 1739 de 2014 a créé l'obligation de déclarer tous les avoirs détenus à l'étranger (articles 574 et 607 ET). Cette déclaration, ayant un but informatif¹¹, doit être remplie par les contribuables de l'impôt sur le revenu.

Enfin, les sommes versées à des pays « non coopératifs » (ayant une imposition faible ou nulle) ne seront pas déductibles de l'impôt sur le revenu, à moins que la rétention à la source ne soit appliquée (article 124-2 ET). En d'autres termes, lorsque le bénéfice soit imposé avec une rétention à la source pour les personnes morales au taux général (408, paragraphe ET), supérieur aux taux de rétention pour les virements à l'étranger. L'opération doit respecter le régime de prix de transfert (article 408, paragraphe 3 ET), même si l'Administration fiscale ignore l'opération, sauf s'il est démontré que la transaction est due à un objectif commercial différent à économiser l'impôt (article 771-6 ET).

2.1.5 Les régimes de la bonne gouvernance sociétaria existant dans votre pays prévoient-ils des dispositions spécifiques en matière fiscale ? La notion de responsabilité sociale sociétaria Inclut-elle aussi la notion d'une bonne exécution des obligations légales en matière fiscale ?

Les systèmes de bonne gouvernance de l'entreprise fixés dans le Code de commerce, et la loi 222 de 1995, ne prévoient pas de dispositions fiscales spécifiques, hormis le respect général des devoirs et obligations des dirigeants d'une société, parmi lesquels figurent: l'inscription dans le registre unique fiscal (RUT), tenir une comptabilité, fournir des informations, produire des déclarations de revenus et régler les contributions imposées.

En tout état de cause, même si la responsabilité sociale de l'entreprise repose sur la notion d'application correcte des obligations juridiques ou, mieux, d'un « strict respect des dispositions légales ou réglementaires » (article 23 L.222 / 95 - 2), la réglementation ne fait aucune mention particulière du domaine fiscal.

2.1.6 Votre pays a-t-il développé des régimes collaboratifs entre les contribuables et l'administration fiscale ? Utilise-t-on la notion de « contribuable certifié » dans le sens d'un contribuable qui, de par l'analyse de l'historique de ses relations avec l'administration fiscale, est considéré comme un contribuable diligent ?

La Colombie n'a pas mis en place un système de collaboration entre les contribuables et l'Administration fiscale, mis à part l'obligation formelle de faciliter l'activité de

¹¹ MOSQUERA VALDERRAMA, I. J., *Regímenes generales y particulares de exteriorización de activos externos no declarados: La experiencia latinoamericana: Colombia*, 9^o Encuentro Regional Latinoamericano IFA (2017).

l'Administration, disposition inscrite à l'article 95-9 de la Constitution et dont l'interprétation a été décidée par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle (C-160/98).

Toutefois, bien que la notion de « contribuable agréé » ne soit pas utilisée en matière douanière, (avec quelques effets fiscaux), nous avons l'institution de « l'opérateur économique agréé » (OEA), comportant un utilisateur certifié bénéficiant d'un traitement préférentiel dans des domaines tels que: la possibilité de demander le remboursement automatique des impôts, un contrôle fiscal sera moins probable compte tenu du système de gestion des risques utilisé dans la sélection des contribuables, une réduction des garanties devant être versées à la DIAN [l'Administration d'impôts] en raison d'opérations de commerce extérieur, une autorisation est accordée pour procéder à l'inspection des marchandises dans les installations de l'exportateur ou dans un entrepôt agréé. L'OEA a le droit de déduire les soldes correspondants à la taxe sur les ventes, demande pouvant être faite tous les deux mois : d'autre part, le remboursement de la TVA lui sera accordé dans un délai de 30 jours (contre 50 jours pour les autres entreprises).

La loi de finances a incorporé le mécanisme de remboursement automatique des soldes qui s'applique aux contribuables et à tous ceux n'ayant pas un profil de risque élevé pour la DIAN et dont le 85% des coûts, des dépenses ou des taxes déductibles proviennent de fournisseurs émettant une facture électronique.

2.1.7 Votre pays participe-t-il dans des programmes de soutien aux pays en voie de développement en matière fiscale ? (*i.e.* Inspecteurs sans frontières)

La Colombie a participé au programme d'Inspecteurs d'impôts sans frontières (IFSF) en partenariat avec l'OCDE et le Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD). Dans le cadre de cette initiative, la Colombie a compté, en tant que pays hôte, sur les conseils d'experts de l'OCDE, ce qui lui a permis de mettre à jour les audits sur les prix de transfert, obtenant une augmentation significative de la collecte de l'impôt sur le revenu (de 3,3% Millions USD en 2011 à 33,2 millions USD en 2014)¹².

Par ailleurs, la Colombie fait également partie de la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (CAAMMF), instrument international visant à lutter contre l'évasion fiscale, la corruption et le blanchiment de capitaux, ainsi qu'à réduire les coûts de la mise en conformité des contribuables. La Colombie a suscrite la CAAMMF le 27 août 2012 et l'a ratifié par la loi 1661 du 16 juillet 2013 ; la Cour Constitutionnelle l'a jugé conforme à la Constitution par l'arrêt C-032 de 2014.

Cette convention permet d'effectuer des contrôles fiscaux simultanément en Colombie et à l'étranger (article 8 de la CAAMMF), ce qui est pertinent pour les enquêtes ayant trait aux sociétés associées (prix de transfert); elle permet, également, une assistance dans la collecte et l'application de mesures de précaution telles que les saisies préventives, la saisie des avoirs, etc. (article 12 de la CAAMMF); Enfin, l'article 17 de l'Accord régit la possibilité de notifier ou de transférer des documents grâce à la coopération des États partenaires, de réaliser les procédures nécessaires pour que les actes de l'Administration ou les décisions judiciaires soient valides et

¹² TAX INSPECTORS WITHOUT BORDERS, *Progress Report, Meeting of Governing Board*, 16 April 2016, Washington D.C.

exécutoires (ce qui peut s'avérer complexe lorsqu'il s'agit d'un non-résident dans le pays demandeur).

III - LA SOLIDARITÉ DANS LE PAIEMENT DE L'IMPÔT COMME MESURE POUR EN ASSURER LE RECOUVREMENT

3.1.1. Votre pays prévoit-il le principe juridique de la solidarité en matière fiscale ? La solidarité est-elle le principe d'application par défaut ou la subsidiarité est-elle le principe de base ? S'agit-il d'un principe général qui traverse le système fiscal, ou existe-t-il des règles particulières pour des impôts spécifiques ?

Le système juridique colombien considère comme principaux obligés fiscaux les personnes assujetties à l'hypothèse établie par la loi: les contribuables et les substituts. Cependant, conjointement avec ce type de personnes redevables, il est prévu la prise en compte d'autres contribuables en tant que responsables solidaires de l'obligation fiscale.

Or, le statut fiscal a confondu la figure de la personne responsable, semblable dans certains cas à celle du contribuable principal, notamment dans les cas de TVA et de l'impôt sur la consommation (INC). Le dispositif évoqué concerne le contribuable qui doit répondre d'une obligation émise, en retard et non remboursée¹³.

Dans le dispositif colombien, plusieurs hypothèses de responsabilité sont établies:

NO	ARTICLE ET	HYPOTHESE	RESPONSABILITE
1	517	L'agent chargé du prélèvement l'impôt est solidairement responsable avec les fonctionnaires qui autorisent, délivrent, enregistrent ou traitent des actes ou des instruments assujettis à l'impôt, ou ceux qui exercent des fonctions publiques et interviennent dans les faits susmentionnés.	Solidaire
2	572 y 572-1	Les représentants et les agents spéciaux seront solidairement responsables des impôts, des avances, des retenues, des sanctions et des intérêts résultant de la violation des obligations du contribuable.	Solidaire
3	573, 798	Les personnes tenues de respecter les obligations des tiers répondent subsidiairement, pour les conséquences découlant de leur omission.	Subsidiaire
4	793(a)	Les héritiers et légataires, répondent des obligations du défunt et de la succession en cous, au prorata de leurs quotas héréditaires	Solidaire

¹³ MARIN & CASTRO, « Los sujetos de la relación jurídico-tributaria », in Piza (éd.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*, Bogotá D.C, Universidad Externado de Colombia (2015).

		ou hérités, sans préjudice du bénéfice d'inventaire	
5	793(d)	Les sociétés subordonnées, répondent solidairement pour les obligations de leur société mère domiciliée à l'étranger qui n'a pas de succursale dans le pays.	Solidaire
6	793(e)	Les administrateurs du patrimoine sont solidairement responsables des obligations des entités collectives dépourvues de personnalité juridique.	Solidaire
7	795	Lorsque les non-contribuables de l'impôt sur le revenu (et les contribuables complémentaires ou exonérés de cet impôt), favorisent l'évasion fiscale d'un tiers, tant le non-contribuable que l'entité exonérée (les membres du conseil d'administration et leur représentant légal) sont solidairement responsables des impôts omis et des sanctions découlant de cette omission.	Solidaire

3.1.2. Existe-t-il une procédure spécifique prévue dans la loi pour la dérivation de la responsabilité en fonction du principe de la solidarité ?

De manière générale, il n'existe pas de procédure spécifique permettant de lier le débiteur solidaire au stade de la détermination de la dette fiscale, tel que décrit dans le Statut fiscal dans le cas du contribuable, responsable, agent de recouvrement ou déclarant au regard de la jurisprudence (Section IV du Conseil d'État, décision du 3 mai 2018, dossier n ° 21376, MP: Jorge Octavio Ramírez).

Toutefois, aux termes de l'article 828-1, deuxième alinéa, du Statut fiscal, « les titres exécutoires sont opposables aux débiteurs solidaires, sans exiger la constitution de titres supplémentaires ». Cette disposition a fait l'objet d'une décision C-1201 du 9 décembre 2003 de la Cour constitutionnelle, dans laquelle elle a déclaré la conformité à la Constitution conditionnée de la norme, vu que le débiteur solidaire est convoqué à la procédure administrative de détermination de l'obligation fiscale selon les prescriptions du code contentieux administratif (CCA) - actuellement le code de procédure administrative et le code contentieux administratif (CPACA) - afin d'exercer son droit de défense dans les mêmes conditions que le débiteur principale.

Dans cet ordre d'idées, les débiteurs solidaires ont le droit de contester les documents qui constituent le titre exécutoire, ce pour quoi l'Administration fiscale doit les associer à la procédure de détermination face à l'obligé principal ; en cas contraire, il ne peut se constituer aucun titre exécutoire à leur égard (arrêt du Conseil d'État, dossier n ° 21739 du 6 juillet 2016, MP: Martha Teresa Briceño).

D'autre part, la loi prévoit des règles spéciales pour les demandes de restitution : le contribuable doit constituer une garantie en faveur de l'Administration, accordée par une institution financière ou une compagnie d'assurance (article 860 ET). Cependant, la légitimation de l'assureur ne survient qu'au moment de l'imposition de la sanction de remboursement abusif (article 670 ET), moment considéré par la jurisprudence comme légitimant l'assureur à intervenir dans la procédure administrative.

Enfin, la loi prévoit une procédure spécifique selon laquelle la solidarité des entités non contributives favorisant l'évasion fiscale est déterminée (article 795 ET), cas où l'Administration doit poursuivre la procédure fixée à l'article 795-1 ET. Dans les autres cas, la responsabilité sera

imputée dans le cadre de la procédure ordinaire prévue dans le livre V de la loi fiscale colombienne.

3.1.3. Les personnes identifiées par la loi en tant que responsables solidaires ont-elles un mécanisme ou procédure particulières pour se libérer d'une telle responsabilité ?

Les personnes responsables solidaires peuvent contester cette qualité dans le cadre de la procédure de recouvrement coercitif devant l'Administration fiscale ou, postérieurement, pourvoir en appel la décision prise au cours de la procédure administrative devant la juridiction contentieuse par le biais du contrôle de nullité et du rétablissement du droit (article 138 du code de procédure administratif et contentieux administratif (CPACA). Dans ce sens, les débiteurs solidaires ont la possibilité de présenter des exceptions contre l'ordre de paiement, en plus des obligations générales, en raison de la qualité du débiteur et de l'évaluation indue du montant de la dette.

3.1.4. Dans votre pays, quelle est la portée de la responsabilité fiscale pour les responsables solidaires ?

Le champ de la responsabilité des débiteurs solidaires s'étend jusqu'à l'exécution de l'obligation fiscale consistant en l'obligation de payer l'impôt fixé, sans inclure les droits non acquittés par le contribuable principal. En revanche, dans le cas des associés, copropriétaires et consortiums, l'article 794 de la loi prévoit la portée de leur responsabilité solidaire déterminant qu'ils devaient s'acquitter de l'impôt et des intérêts de la personne morale « au prorata de leurs contributions ou participations [...] et concernant le délais pendant lequel ils sont exercé ces qualités au cours de la période imposable respective ».

Dans cet ordre d'idées, la responsabilité solidaire ne s'applique pas en cas de sanctions fiscales, sauf lorsque la sanction est générée par l'évasion de l'impôt des tiers frauduleux (l'article 795 ET).

3.1.5. Existe-il une période de prescription pour la responsabilité solidaire ?

Le délai de prescription des actions en recouvrement est de cinq ans à compter de la date à laquelle l'obligation est devenue exécutoire ; l'article 717 du ET prévoit un délai différent pour le calcul de l'impôt, bien que sa durée soit en pratique de cinq ans à compter de l'expiration du délai pour réaliser la déclaration (décision du Conseil d'Etat, Section IV, exp. 017093 de 2012).

Pour sa part, la DIAN a précisé que le délai de prescription pour effectuer un recouvrement coercitif a le même début, mais peut varier selon que la procédure ait été interrompue ou suspendue pour chaque contribuable en particulier (concept 40423 de 2003 et avis 020299 de 2017).

ANNEXE.

**POSITIONS ADOPTEES PAR LA COLOMBIE DANS L'INSTRUMENT MULTILATERAL
(MLI)**

ARTICLE DE LA MLI	ETAT CDI	POSITION DE LA COLOMBIE
°6. Objet des accords fiscaux	Canada	Additif dans le préambule du CDI du texte de l'article 6 (1). Pas d'application de l'article 6 (3).
	Chili	Additif dans le préambule du CDI du texte de l'article 6. Pas d'application de l'article 6 (3).
	République Cheque	Disparité dans la notification (<i>notification mismatch</i>), les deux juridictions doivent revoir la rédaction du préambule notifié. Pas d'application de l'article 6 (3).
	Espagne	Remplacement du préambule du CDI par le texte de l'article 6 (1). Pas d'application de l'article 6 (3).
	France	Pas d'application du texte de l'article 6 (1), ni de l'article 6 (3). Le CDI contient déjà une rédaction similaire à celui du MLI
	Inde	Additif au le préambule du CDI du texte de l'article 6 (1). Pas d'application de l'article 6 (3).
	Corée du sud	Remplacement du préambule du CDI par le texte de l'article 6 (1). Pas d'application de l'article 6 (3).
	Mexique	Disparité dans la notification (<i>notification mismatch</i>), les deux juridictions doivent revoir la rédaction du préambule notifié. Pas d'application de l'article 6 (3).
	Portugal	Disparité dans la notification (<i>notification mismatch</i>), les deux juridictions doivent revoir la rédaction du préambule notifié. Pas d'application de l'article 6 (3).
	Suisse	La Suisse n'a pas inclus dans les accords visés le traité signé avec la Colombie
7. Prévention de l'utilisation abusive des accords	Canada	L'article 26 (1), du CDI sera remplacé par l'article 7 (1), du MLI. Les deux juridictions acceptent la clause PPT (<i>principal purpose</i>) comme mesure provisoire. L'article 7 (4), ne s'appliquera pas. La clause de limitation des bénéficiaires (LOB pour son acronyme en anglais) ne s'appliquera pas.

	Chili	L'article 23 (1), du CDI sera remplacé par l'article 7 (1), du MLI. Les deux juridictions acceptent la clause PPT en tant que mesure provisoire. L'article 7 (4), ne s'appliquera pas. La clause LOB simplifiée s'appliquera et remplacera les dispositions incompatibles du traité.
	République Tchèque	L'article 25 (1) (3), du CDI sera remplacé par l'article 7 (1) du MLI. La Colombie accepte la clause PPT en tant que mesure provisoire. L'article 7 (4) ne s'appliquera pas. La clause LOB simplifiée ne s'appliquera pas.
	Espagne	L'article 7 (1) du MLI s'appliquera et remplacera les dispositions incompatibles du traité. La Colombie accepte la clause PPT en tant que mesure provisoire. L'article 7 (4), ne s'appliquera pas. La clause LOB simplifiée ne s'appliquera pas.
	France	Les articles 10 (8), 11 (8), 12 (7), 20 (4), 26 (1), p (7) seront remplacés par l'article 7 (1) du MLI. La Colombie accepte la clause PPT en tant que mesure provisoire. L'article 7 (4), ne s'appliquera pas. La clause LOB simplifiée ne s'appliquera pas
	Inde	L'article 28 (2) (3) du CDI sera remplacé par l'article 7 (1) du MLI. La Colombie accepte la clause PPT en tant que mesure provisoire. L'article 7 (4), ne s'appliquera pas. La clause LOB simplifiée s'appliquera et remplacera les mesures incompatibles.
	Corée du sud	L'article 26 (1) (a) (b) du CDI sera remplacé par l'article 7 (1) du MLI. La Colombie accepte la clause PPT en tant que mesure provisoire. L'article 7 (4), ne s'appliquera pas. La clause LOB simplifiée ne s'appliquera pas.
	Mexique	La clause LOB simplifiée ne s'appliquera pas. L'article 7 (1) du MLI s'appliquera et remplacera les dispositions incompatibles du traité. La Colombie accepte la clause PPT en tant que mesure provisoire. L'article 7 (4), ne s'appliquera pas.
	Portugal	L'article 26 (3) du CDI sera remplacé par l'article 7 (1) du MLI. La Colombie accepte la clause PPT en tant que mesure provisoire. L'article 7 (4) ne s'appliquera pas. La clause LOB simplifiée ne s'appliquera pas.
	Suisse	La Suisse n'a pas inclus dans les accords visés le traité signé avec la Colombie.
8. Opérations de	Canada	Ne s'appliquera pas

dividende	Chili	Ne s'appliquera pas
	République Tchèque	Ne s'appliquera pas
	Espagne	L'article 8 (1) du MLI s'appliquera à l'article 10 (2) du CDI
	France	L'article 8 (1) du MLI s'appliquera à l'article 10 (2) a) du CDI
	Inde	Ne s'appliquera pas
	Corée du sud	Ne s'appliquera pas
	Mexique	Ne s'appliquera pas
	Portugal	Ne s'appliquera pas
	Suisse	La Suisse n'a pas inclus le traité signé avec la Colombie dans les accords visés.
9. Plus-values de cession d'actions ou de droits dont la valeur provient principalement de biens immeubles	Canada	L'article 9, para (1) du MLI ne s'appliquera pas. L'article 9 (4) ne s'appliquera pas. La Colombie a inclus l'article 9 (1), mais pas le Canada.
	Chili	L'article 9 (1) s'applique à l'égard de l'article 13 (4) (a). L'article 9 (4) ne s'appliquera pas.
	République Tchèque	L'article 9 (1) du MLI ne s'appliquera pas. L'article 9 (4) ne s'appliquera pas. La Colombie a inclus l'article 9 (1) et 9 (4), mais pas la République tchèque.
	Espagne	L'article 9 (1) ne s'appliquera pas. L'article 9 (4) remplacera l'article 13 (4) du CDI.
	France	L'article 9 (1) ne s'appliquera pas. L'article 9 (4) s'appliquera et remplacera les dispositions incompatibles.
	Inde	L'article 9 (1) ne s'appliquera pas. L'article 9 (4) remplacera l'article 13 (4) du CDI.
	Corée du sud	L'article 9 (1) du MLI ne s'appliquera pas. L'article 9 (4), ne s'appliquera pas. La Colombie a inclus les paragraphes 9 (1) et 9 (4), mais pas la Corée.
	Mexique	L'article 9 (1) s'applique à l'égard de l'article 13 (4) (a). L'article 9 (4) ne s'appliquera pas.
	Portugal	L'article 9 (1) du MLI ne s'appliquera pas. L'article 9 (4) remplacera l'article 13 (4) du CDI.

	Suisse	La Suisse n'a pas inclus le traité signé avec la Colombie dans les accords visés.
10. Règle anti-abus pour les établissements domiciliés dans des pays tiers	Canada	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 du MLI.
	Chili	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 de la MLI
	République Tchèque	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 de la MLI
	Espagne	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 de la MLI
	France	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 de la MLI
	Inde	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 de la MLI
	Corée du sud	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 de la MLI
	Mexique	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 de la MLI
	Portugal	La Colombie se réserve le droit de ne pas appliquer l'article 10 de la MLI
	Suisse	La Suisse n'a pas inclus dans les accords visés le traité signé avec la Colombie.
11. Application de conventions fiscales pour limiter le droit d'une Partie d'imposer ses propres résidents	Canada	Ne s'applique pas
	Chili	L'article 11 (1), s'appliquera et remplacera les dispositions incompatibles de l'accord.
	République Tchèque	Ne s'applique pas
	Espagne	Ne s'applique pas
	France	Ne s'applique pas
	Inde	L'article 11 (1) s'appliquera et remplacera les dispositions incompatibles de l'accord.
	Corée du sud	Ne s'applique pas
	Mexique	L'article 11 (1) s'appliquera et remplacera les dispositions

		incompatibles de l'accord.
	Portugal	L'article 11 (1) s'appliquera et remplacera les dispositions incompatibles de l'accord
	Suisse	La Suisse n'a pas inclus le traité signé avec la Colombie dans les accords visés.
12. Contournement artificiel du statut d'établissement par le biais d'accords de commission et de stratégies similaires	Canada	Ne s'applique pas
	Chili	L'article 12 (1) s'applique à l'article 5 (5) du CDI. L'article 12 (2) s'applique à l'article 5 (7).
	République Tchèque	Ne s'applique pas
	Espagne	L'article 12 (1) s'applique à l'article 5 (5) du CDI. L'article 12 (2) s'appliquera à l'égard de l'article 5 (6).
	France	L'article 12 (1) s'applique à l'article 5 (5) du CDI. L'article 12 (2) s'appliquera à l'égard de l'article 5 (6).
	Inde	L'article 12 (1) s'applique à l'article 5 (5) (a) du CDI. L'article 12 (2) s'applique à l'article 5 (7).
	Corée du sud	Ne s'applique pas
	Mexique	L'article 12 (1) s'applique à l'article 5 (5) (a) du CDI. L'article 12 (2) s'applique à l'article 5 (7).
	Portugal	Ne s'applique pas
	Suisse	La Suisse n'a pas inclus le traité signé avec la Colombie dans les accords visés.
13. Contournement artificiel du statut d'établissement stable par le biais d'exemptions d'activités spécifiques	Canada	Ne s'applique pas
	Chili	Aucune option ne s'appliquera. L'article 13 (4) s'appliquera à l'égard de l'article 5 (4)
	République Tchèque	Ne s'applique pas
	Espagne	L'option A s'appliquera à propos de l'article 5 (4). L'article 13 (4) s'appliquera au regard de l'article 5 (4).
	France	L'option A s'appliquera à propos de l'article 5 (4). L'article 13 (4) s'appliquera au regard de l'article 5 (4).
	Inde	L'option A s'appliquera à propos de l'article 5 (4). L'article 13 (4) s'appliquera au regard de l'article 5 (4).

	Corée du sud	Ne s'applique pas
	Mexique	L'option A s'appliquera à propos de l'article 5 (4). L'article 13 (4) s'appliquera au regard de l'article 5 (4).
	Portugal	Aucune option ne s'appliquera. L'article 13 (4) s'appliquera à l'égard de l'article 5 (4)
	Suisse	La Suisse n'a pas inclus le traité signé avec la Colombie dans les accords visés.
14. Fragmentation des contrats	Canada	Ne s'applique pas
	Chili	Ne s'applique pas
	République Tchèque	Ne s'applique pas
	Espagne	Ne s'applique pas
	France	Ne s'applique pas
	Inde	L'article 14 (1) s'appliquera et remplacera les dispositions incompatibles.
	Corée du sud	Ne s'applique pas
	Mexique	Ne s'applique pas
	Portugal	Ne s'applique pas
	Suisse	La Suisse n'a pas inclus le traité signé avec la Colombie dans les accords visés.
15. Définition de personne liée à une entreprise	Canada	Ne s'applique pas
	Chili	L'article 15 du MLI s'appliquera.
	République Tchèque	Ne s'applique pas
	Espagne	L'article 15 du MLI s'appliquera.
	France	L'article 15 du MLI s'appliquera..
	Inde	L'article 15 du MLI s'appliquera.
	Corée du sud	Ne s'applique pas
	Mexique	L'article 15 du MLI s'appliquera.
	Portugal	L'article 15 du MLI s'appliquera.

	Suisse	La Suisse n'a pas inclus le traité signé avec la Colombie dans les accords visés.
--	--------	---